



Skatteetaten

Skatte-

ABC
2023

Utarbeidet av Skattedirektoratet
www.skatteetaten.no

Grafisk produksjon: **Bøk Oslo AS** 2023

Spørsmål om denne boken kan rettes til:
Skattedirektoratet

Materialet er vernet etter åndsverkloven.
Uten uttrykkelig samtykke er eksemplarfremstilling
bare tillatt når det er hjemlet i lov eller avtale med Kopinor.

Forord

Redaksjonelt

Skatte-ABC 2023 er en videreføring av Skatte-ABC 2022/23 og beskriver de materielle reglene for formues- og inntektsskatt som gjelder for inntektsåret 2023. Skatte-ABC 2023 skal være oppdatert med endringer i skattelovgivningen, rettspraksis, administrative uttalelser mv. per 7. juni 2023. Forslag til enkelte endringer i skattereglene som ble fremmet i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2023 var ikke vedtatt av Stortinget da redaksjonsarbeidet ble avsluttet. Fremstillingen er her basert på Prop. 117 LS (2022/23), og vil under korrekturarbeidet bli sammenholdt med innstillingen fra Finanskomiteen og lovvedtaket.

Skatte-ABC suppleres og revideres bl.a. etter henvendelser i forskjellige sammenhenger, både fra etaten og øvrige brukere. For å gjøre Skatte-ABC bedre og mer brukervennlig oppfordrer vi etatens ansatte og andre brukere til å komme med innspill, f.eks. om stoff som savnes, om formuleringer som er uklare/vanskelige å forstå eller hvor det er vanskelig å finne frem. Skattedirektoratet har stor nytte av slike innspill under arbeidet med Skatte-ABC. Det er særlig viktig å gjøre Skattedirektoratet oppmerksom på faglige problemstillinger hvor leseren er uenig i den løsningen som fremgår av Skatte-ABC. Innspill kan sendes på e-post til:

skatte.abc@skatteetaten.no

Om bruk av Skatte-ABC

Skatte-ABC utarbeides av Skattedirektoratet. Hovedformålet med utgivelsen er i første rekke å gi skatteetatens ansatte tilgang til en håndbok med oversikt over aktuelle skatteregler. Skattedirektoratet tar med dette sikte på å lette arbeidet og oppnå en riktigere og mer enhetlig praktisering av skattereglene. Skattedirektoratets intensjon er at også andre utenfor etaten som arbeider med skattespørsmål vil ha stor nytte av Skatte-ABC.

Innholdet gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av foreliggende rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser. Selv om det kan være tvil om enkelte av de angitte løsningene, fremgår ikke tvilen av teksten. Skattedirektoratet har valgt den løsningen som er antatt å være riktig ut fra den sammenhengen spørsmålet vanligvis forekommer. Av plasshensyn er det ikke beskrevet andre løsninger. Der Skattedirektoratet ikke har tatt endelig standpunkt, har vi valgt å ikke skrive noe i Skatte-ABC, men heller arbeide videre med spørsmålet internt.

Det er en helt sentral oppgave ved skattefastsettingen å oppnå en lik skattemessig behandling av like tilfeller. Det er derfor en forutsetning at de anvisninger som her er gitt følges av hele skatteetaten. Eventuelle avvik må begrunnes konkret.

Om organiseringen av innholdet

Skatte-ABC er inndelt i 233 emner. Emnene er forsøksvis gitt en overskrift som er representativ for innholdet, og er ordnet i alfabetisk rekkefølge etter dette. Enkelte beslektede emner er samlet ved at emnene er gitt felles innledningsord, f.eks. aksjer, bil, bolig, driftsmiddel, forsikring, merkostnader, pensjon, personinntekt og utland. Bakerst finnes blant annet en del satser («Satser mv.»). Det er henvisning til lover, forskrifter mv. under emneoverskriften til det enkelte emnet. Det er også innarbeidet henvisninger i teksten.

Det er en målsetting ved utarbeidelsen av Skatte-ABC at det skal fremgå av teksten eller sammenhengen hva som er kilden for de aktuelle løsningene, enten løsningen bygger på en naturlig tolkning av en lov- eller forskriftsbestemmelse, forarbeider, rettspraksis, uttalelser fra Finansdepartementet, bindende forhåndsuttalelser, andre uttalelser fra Skattedirektoratet eller avgjørelser fra Skatteklagenemnda.

I hvert emne er det overskrifter som er representative for teksten. Hvert emne har fått en egen nummerering, f.eks. A-1. I tillegg til emnenummeret er det som tidligere tre nivåer på overskriftene. Nummeringen innebærer at f.eks. pkt. 1 i emnet Aksjer – aksjebytte, få betegnelsen A-1-1, mens pkt.

2.2.1 i emnet Aksjer – realisasjon, får betegnelsen A-5-2.2.1. Hensikten med denne nummereringen er at denne skal brukes ved henvisninger til boken, i stedet for å bruke emnenavnet.

Tilføyer/endringer i forhold til det som sto i foregående utgave er markert med en loddrett strek i marginen. Dette gjelder både materielle endringer og omskrivninger/presiseringer mv. som gjøres uten at det er tilsiktet realitetsendringer.

Takk til

Skattedirektoratet vil rette en stor takk til alle som har deltatt i arbeidet med denne utgaven av Skatte-ABC, både de som har vært direkte knyttet til arbeidet, og de som på andre måter har gitt oss bidrag til denne utgaven.

Redaksjonen har for denne utgaven bestått av:
Seniorskattejurist Per Helge Stoveland (redaktør)
Seniorrådgiver Roald Lund
Seniorskattejurist Jan Magne Styrmoen
Seniorskattejurist Alf-Morten Aakervik

I tillegg har pensjonert seniorrådgiver Torbjørn Landsdalen og mange ansatte i Juridisk avdeling i Skattedirektoratet gjort en stor innsats med redaksjonsarbeidet for denne utgaven.

Skattedirektoratet
Oslo, 7. juni 2023

Forkortelser

a-opplysningsloven	Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
asl.	Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)
asal.	Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
aksjelovene	Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
BFU	Bindende forhåndsuttalelser i skattesaker fra Skattedirektoratet
bokføringsloven	Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)
EMK	Den Europeiske Menneskerettskonvensjon
eigedomsskattelova	Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
FIN	Finansdepartementet
foretakspensjonsloven	Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon
FSFIN	Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven
FSSD	Skattedirektoratets forskrift 22. november 1999 nr. 1160 til utfylling og gjennomføring av skatteloven
ftrl.	Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
G	Folketrygdens grunnbeløp
HR	Høyesterett
HRD	Høyesterettsdom
innskuddspensjonsloven	Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold
Innst. L	Innstilling til Stortinget (lovvedtak)
Innst. O.	Finanskomiteens innstilling til Odelstinget
Innst. S	Innstilling til Stortinget (stortingsvedtak)
Kgl.res.	Kongelig resolusjon
LRD	Lagmannsrettsdom
mval.	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
NACE	Nomenclature générale des activités économiques dans les Communautés Européenes (standard for gruppering av næringer)
NRS	Norsk Regnskapsstiftelse
NSA	Nordisk skatteavtale
Ot.prp.	Odelstingsproposisjon
petrsktl.	Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster (petroleumsskatteloven)
Prop. L	Proposisjon til Stortinget (lovforslag)
Prop. LS	Proposisjon til Stortinget (lovforslag og forslag til stortingsvedtak)
Prop. S	Proposisjon til Stortinget (forslag til stortingsvedtak)
Regnskapsloven (rskl.)	Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)
Rt.	Norsk Retstidende
samvirkelova	Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova)
satsforskriften	Forskrift 22. november 2022 nr. 2002 om satser mv. til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2023
SE-loven	Lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven)
selskapsl.	Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven)
SFS	Sentralskattekontoret for storbedrifter

SFU	Sentralskattekontoret for utenlandssaker
Sk. nr.	Melding fra Skattedirektoratets skatteavdeling
Skd. nr.	Melding fra Skattedirektoratet
SKN	Skatteklagenemnda
skattebetalingsforskriften	Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)
sktfvl.	Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (sktfvl.)
sktbl.	Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
sktl.	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
SKD	Skattedirektoratet
SSV	Stortingets skattevedtak
svalbsktl.	Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
takseringsreglene	Forskrift 25. november 2022 nr. 2085 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettningen for 2022
tjenestepensjonsloven	Lov 13. desember 2013 nr. 106 om tjenestepensjon (tjenestepensjonsloven)
URD	Underrettsdom
utt.	Uttalelse
Utv.	Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål. Utgitt av stiftelsen Ligningsutvalget

Forklaring av ord og uttrykk

Nedenfor er det tatt inn en liste med forklaringer og henvisninger til enkelte ord og uttrykk. Disse er brukt i skatterettslig sammenheng. Dette er ikke nødvendigvis i samsvar med hvordan ordene/uttrykkene er å forstå i andre sammenhenger, f.eks. privatrettslig.

Arbeidsopphold	Begrepet brukes synonymt med «pendleropphold», se nedenfor. Dette innebærer at besøksreiser til hjemmet under oppholdet ikke anses som yrkesreiser. Om avgrensningen mellom arbeidsopphold/pendleropphold og yrkesopphold, se emnet « Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser ».
Arbeidsreise	Begrepet brukes normalt om reisen mellom bolig og fast arbeidssted og mellom faste arbeidssteder. Se emnet « Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser ».
Besøksreise	Dette er reiser mellom hjem og sted for pendleropphold med overnatting utenfor hjemmet, når arbeidstakeren skal returnere til arbeidsstedet og reisen hovedsakelig har private formål. Videre kan en reise etter omstendighetene også være besøksreise når skattyteren under et yrkesopphold reiser hjem.
Bokføringspliktige	Foretak som omfattes av bokføringsloven. (Når begrepet «bare bokføringspliktige» brukes, tilsvarer dette det tidligere begrepet «begrenset regnskapsplikt», det vil si de som ikke har plikt til å utarbeide årsregnskap.) Se emnet « Regnskap – foretak med bokføringsplikt ».
Deltaker i selskap med deltakerfastsetting	Fysisk eller juridisk person som er ansvarlig deltaker i et selskap som ikke er eget skattesubjekt, typisk et ANS, DA eller KS. Se for øvrig nedenfor under «Selskap med deltakerfastsetting».
Driftsmiddel	Et formuesobjekt som er anskaffet til eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet i motsetning til formuesobjekt anskaffet for salg, se emnet « Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi ».
Eiendel	Omfatter både fysiske (materielle) og ikke-fysiske (immaterielle) objekter. Brukes på samme måte som begrepet formuesobjekt.
Ektefeller	Omfatter også registrerte partnere. Når ektefeller omtales, gjelder dette også visse samboere som er meldepliktige etter folketrygdloven, dersom det ikke er sagt noe annet i teksten, se emnet « Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere ».
Formuesobjekt	Omfatter både fysiske (materielle) og ikke-fysiske (immaterielle) objekter. Brukes på samme måte som begrepet «eiendel».
Formuesverdi	Den verdien av et formuesobjekt som legges til grunn ved fastsettingen av grunnlaget for beregningen av formuesskatt.
Fritaksbehandlet bolig og fritidseiendom	Bolig hvor utleieinntekter er unntatt fra beskatning og fritidseiendom hvor det gjelder særlige regler for skattlegging av utleieinntekter. Se emnet « Bolig – utleie (fritaksbehandling) ».
Fritidseiendom	Fast eiendom med bygning, som hovedsakelig brukes som bolig for fritidsformål. Se emnet « Bolig – realisasjon », pkt. 5.2.
Inngangsverdi	Det beløpet som skal brukes ved inntektsfastsettingen for et formuesobjekt av enhver art ved en aktuell skattemessig begivenhet, f.eks. ved spørsmål om direkte fradragføring, aktivisering, restbeløp til avskrivning eller ved beregning av gevinst/tap ved realisasjon. Ofte brukes for eksempel ordene skattemessig verdi, nedskrevet verdi, saldoverdi, kostpris og anskaffelsesverdi, med samme mening. Se emnet « Inngangsverdi ».

Ikke-meldepliktig samboer	Samboere som ikke er meldepliktige etter folketrygdloven, se emnene « Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere » og « Samboere ».
Inntektsgivende aktivitet	Begrepet omfatter mer enn begrepet (nærings)virksomhet, se emnet « Virksomhet – allment ».
Kreditfradrag	Frdrag i skatt i bostedslandet for skatt som er betalt i et annet land, se emnet « Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning ».
Meldepliktig samboer	Med meldepliktige samboere menes samboere som skal behandles skatterettslig som ektefeller, se emnet « Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere ».
Næringsvirksomhet	Brukes synonymt med begrepet «virksomhet». Om når en inntektsgivende aktivitet er virksomhet, se emnet « Virksomhet – allment ».
Pendleropphold	En pendlers opphold med overnatting utenfor hjemmet, se emnet « Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser ».
Realisasjon	Ordet brukes i flere betydninger, blant annet som vilkår for skatteplikt (som en innvinningsform) og tidspunkt for å avbryte en frist, se emnet « Realisasjonsbegrepet ».
Regnskapsbehandlet bolig og fritidseiendom	Bolig og fritidseiendom hvor fastsettingen foretas på grunnlag av faktiske skattepliktige inntekter med fradrag for faktiske fradragsberettigede kostnader. Se emnet « Bolig – utleie (regnskapsbehandling) ».
Selskap med deltakerfastsettning	Selskapsform som faller inn under selskapsloven, og hvor det fastsettes en nettoinntekt og nettoformue hos selskapet som fordeles til skattlegging hos deltakerne, se emnet « Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting ».
Sekundærbolig	Boligeiendom som ikke er skattyters hjem ved årets utgang. Dette kan være en pendlerbolig eller en utleiebolig. Se emnet « Bolig – formue », pkt. 2.6.
Statlig regulativ (særavtale)	Brukes om særavtalene for reiser for statens regning.
Skattekontor	Skattekontoret er skattemyndighet i første instans, jf. sktfvl. § 2-7.
Skattemessig verdi	Brukes på samme måte som ordet «inngangsverdi», se ovenfor.
Vedlikehold	Arbeider som utføres for å bringe et formuesobjekt tilbake i den stand det tidligere har vært, enten som nytt eller på et senere tidspunkt, se emnet « Vedlikehold ».
Velferdstiltak	Tiltak som henvender seg innad til de personer som er knyttet til bedriften som ansatte for å øke trivselen og samhørigheten på arbeidsplassen, se emnet « Velferdstiltak ».
Virksomhet	Begrepet «virksomhet» skal forstås på samme måte som «næringsvirksomhet», nærmere om dette se emnet « Virksomhet – allment ».
Yrkesopphold	Opphold utenfor hjemmet (kost, småutgifter og losji) i forbindelse med en yrkesreise, se emnet « Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser ».

Innhold

Aksjer – aksjebytte	1	Aksjer – realisasjon	18
1 Aksjebytter som behandles i dette emnet.....	1	1 Innledning	18
2 Overdragende og overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge.....	1	2 Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på aksjer mv.	19
3 Overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og overtakende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat	1	3 Klassifisering av transaksjoner/ disposisjoner	20
4 Overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og det overdragende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat	2	4 Hvilke aksjer anses realisert.....	23
5 Aksjebytte mellom selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet.....	3	5 Beregning av skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap	24
Aksjer – aksjeinnskudd i oppstartsselskap	3	6 Inngangsverdi.....	26
1 Generelt.....	3	7 Oppregulering av inngangsverdi per 1. januar 1992 etter overgangsreglene	35
2 Vilkår knyttet til oppstartsselskapet....	4	8 Tidfesting av gevinst/tap.....	36
3 Vilkår knyttet til investor	6	9 Skattestedet	37
Aksjer – ansattes erverv til underpris	10	Aksjer – utbytte	37
1 Generelt.....	10	1 Innledning	37
2 Fastsetting av omsetningsverdi.....	11	2 Prinsipper for skattlegging av utbytte.	38
3 Tidfesting av inntektsføring.....	12	3 Innvinning av aksjeutbytte.....	38
4 Realisasjon	12	4 Fritaksmetoden for aksjeutbytte.....	40
5 Utbytte mm	13	5 Skattlegging av utbytte som tilfaller person mv. bosatt i Norge (aksjonærmodellen).....	40
6 Aksjer som eies indirekte gjennom (holding)selskap.....	13	6 Det skatterettslige utbyttebegrepet.....	45
7 Lønnsrapportering mv.....	13	7 Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og innbetalt overkurs	50
Aksjer – formue	13	8 Tilordning av aksjeutbytte	54
1 Generelt.....	13	9 Tidfesting av aksjeutbytte	55
2 Hvem anses som eier	13	10 Lovlig utbytte.....	55
3 Rabatt ved verdsettingen.....	13	11 Endring av skattefastsettingen	59
4 Ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper.....	14	12 Gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer	59
5 Fastsetting av formuesverdi for aksjer i norske ikke-børsnoterte selskap.....	15	Aksjeselskap mv. – allment	60
6 Formuesverdi for ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper	17	1 Selskapstyper	60
7 Aksjonærregisteret	17	2 Selskaper og sammenslutninger som skattlegges som eget skattesubjekt.....	61
		3 Hvilke selskaper skattlegges som aksjeselskaper	62
		4 Tilordning av formue og inntekt til selskap eller aksjonær mv.	64
		5 Skattested	65
		6 Formue	65
		7 Inntekt/fradrag.....	65
		8 Fusjon.....	68
		9 Fisjon	68
		10 Fastsetting av formuesverdi av aksjer.	68
		11 Utland.....	68

Aksjeselskap mv. – konsernbidrag	68	5 Skattestedet	94
1 Generelt	68	6 Formue	94
2 Vilkår knyttet til selskapene	68	7 Realisasjon av driftsmidler	95
3 Konsernbidragsbegrepet	71	8 Tidfesting av inntekter og kostnader ..	95
4 Giverselskapet	71	9 Grunnrenteinntekt	95
5 Det mottakende selskapet	74	10 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)	105
6 Konsernbidrag til datterselskap hjemmehørende i en annen EØS-stat ..	74	Alminnelig inntekt	108
7 Endring av konsernbidrag	77	1 Generelt	108
8 Ettergivelse av konsernbidrag	79	2 Aksjeinntekt	108
9 Formue	79	3 Inntekt fra selskap med deltakerfastsetting	108
Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer	79	4 Reindrift	109
1 Generelt om konsernbeskatning	79	5 Skatter	109
2 Generelt om konserninterne overføringer	79	6 Hvilke skattytere skal ha alminnelig inntekt	109
3 Vilkår for skattefri overføring knyttet til selskapene	80	Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag	109
4 Nærmere om konserninterne overføringer over landegrensene	81	1 Avgifter til folketrygden	109
5 Eiendeler som kan overføres	84	2 Hvem som plikter å betale arbeidsgiveravgift	110
6 Skatteposisjoner	84	3 Beregningsgrunnlaget	111
7 Vederlag	85	4 Utland	126
8 Formelle krav	86	5 Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv ..	129
9 Påberopelse eller frafallelse av reglene om konserninterne overføringer som følge av endring	86	6 Fradrag i inntekten for arbeidsgiveravgift	129
10 Sikkerhetsstillelse for skatt	86	7 Diverse ytelser (alfabetisk ordnet)	130
11 Opphør av konserntilknytning	86	Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser	133
Aksjesparekonto	87	1 Avgifter til folketrygden	133
1 Generelt	87	2 Generelt om satser og soneinndeling ..	133
2 Hvem som kan tilby aksjesparekonto ..	87	3 Sonetilhørighet	135
3 Aksjer og andeler som omfattes av ordningen	88	4 Særregler for arbeidsgivere som driver med aktiviteter innenfor visse sektorer (sektorunntakene)	140
4 Innskudd på kontoen	88	5 Særregler om foretak i økonomiske vanskeligheter mv.	141
5 Midler på kontoen	89	6 Fribeløpsordningen	141
6 Uttak fra kontoen	90	7 Særregler i soneene Ia og IVa for jordbruk, skogbruk og fiske samt visse tilknyttede virksomheter (aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen)	144
7 Opphør av aksjesparekontoen	91	8 Arbeidsgivere med blandet virksomhet	145
8 Videreføring av aksjesparekonto etter reglene om skattemessig kontinuitet ved arv eller gave	91	Arbeidstøy mv.	147
9 Overføring av konto ved separasjon/ skilsmisse	92	1 Fradrag for kostnader til bekledning ..	147
10 Aksjesparekonto som inngår i investeringsvirksomhet som omdannes til aksjeselskap	92	2 Fritt arbeidstøy	148
11 Tilbyders plikter knyttet til avtaleinngåelse, løpende informasjon og kontoføring	92	3 Godtgjørelse	148
12 Formue	93	4 Arbeidsgivers fradrag for arbeidstøy til bruk for ansatte	149
Akvakultur (havbruk)	93	Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet	149
1 Generelt om akvakultur	93	1 Generelt	149
2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt ..	93	2 Dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte	149
3 Revisjonsplikt	93	3 Utdeling (utlodning) fra dødsbo	152
4 Samdrift og samlokalisering av akvakulturaktivitet	93	4 Gave	155

5	Gavesalg.....	158	5	Makeskifte med offentlig myndighet mv. etter sktl. § 14-71	199
6	Inngangsverdi for formuesobjekt ervert ved arv etter dødsfall før 1. januar 2014.....	160	Bil – formue	201	
7	Inngangsverdi for formuesobjekt ervert ved gave før 1. januar 2014 ..	163	1	Yrkesbiler som avskrives	201
8	Aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting ervert før 2014 ..	164	2	Privatbiler som ikke avskrives	202
9	Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter	167	3	Biler som inngår i varelager.....	202
10	Utland.....	169	Bil – fradrag for bilkostnader	203	
Arvelater/etterlatte/dødsbo	170		1	Generelt.....	203
1	Generelt.....	170	2	Biler eiet/leaset av selskap.....	203
2	Skattesubjekt og fastsetningsmåte ved dødsfall.....	170	3	Biler eiet/leaset av personlige skatt- yttere.....	204
3	Skatteplikt i forbindelse med arveovergangen	174	4	Formelle regler.....	206
4	Fradragsrett for arveavgift	175	Bil – godtgjørelse	207	
5	Skatlegging av dødsboet	175	1	Næringsdrivende	207
6	Skattemelding	176	2	Ikke-næringsdrivende	208
7	Skattestedet	176	3	Garasje	211
8	Forskjellige spørsmål (sortert alfabetisk etter emne).....	176	Bil – privat bruk	211	
Aviser og nyhetstjenester	181		1	Nøkkeltall.....	211
1	Fordel ved fri avis og nyhetstjenester .	181	2	Privat bruk av bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver mv.....	212
2	Tilgang til avis mv. på arbeidsstedet...	181	3	Eiers/leasers private bruk.....	212
3	Fradrag for aviskostnader	181	4	Deltakers private bruk av bil tilhørende selskap med deltakerfastsetting	213
Barn og ungdom	182		5	Hvilke biler som omfattes av standardregelen for privat bruk.....	213
1	Barn som er 16 år eller yngre.....	182	6	Hvilke persongrupper som omfattes av standardregelen for privat bruk	214
2	Arbeidsinntekt til barn under 13 år	183	7	Krav til den private bruken	214
3	Ungdom som er 17 år eller eldre.....	183	8	Fastsetting av den private fordelens etter standardregelen	215
4	Skattefrihet for formue ved mottak av visse engangserstatnings- og forsikringsutbetalinger til barn.....	183	9	Begrensning av fordelens for personer som regnskapsbehandles for bil	218
5	Fosterbarn	184	10	Fastsetting av privat fordel hvor bruken ikke omfattes av standardregelen	219
6	Særskilt inntektsfradrag i barnepensjon o.l.	185	11	Listepris.....	221
7	Inntekt i forbindelse med foreldres bedrift.....	185	12	Hva tillegget for fordel ved privat bruk av bil omfatter.....	222
Barnepass	186		13	Opplysningsplikt og innrapportering ..	223
1	Generelt.....	186	14	Fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser.....	223
2	Arbeidstaker utenfor eget hjem.....	186	15	Garasje	223
3	Barnepass i barnepassers eget hjem....	186	Bil – realisasjon/uttak	223	
4	Familiebarnehage, privat barnehage/ barnepark o.l.	187	1	Realisasjon av bil	223
5	Foreldrenes fradragsrett	189	2	Uttak.....	224
6	Arbeidsgivers tilskudd	189	3	Overgang fra regnskapsfastsetting til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse.....	224
7	Arbeidsgiveravgift	189	Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne	224	
Betinget skattefritak	189		1	Hva behandles i dette emnet	224
1	Generelt.....	189	2	Generelt om fastsetningsmåten for boligselskaper og for andelshaverne...	225
2	Ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70	189			
3	Ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73..	196			
4	Innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72	197			

3	Boligselskaper som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3	225	5	Garasje som ligger på særskilt matrikulert eiendom, rekkegarasje mv.	251
4	Formuesbeskatning for andelshavere i boligselskap som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3	227	6	Avskrivning.....	252
5	Inntektsfastsettingen hos andelshavere i boligselskaper som omfattes av sktl. § 7-3	228	7	Realisasjon.....	252
6	Fordeling av selskapets inntekter/kostnader på den enkelte andelshaver.	229	8	Garasjeleie fra arbeidsgiveren.....	252
7	Tidfesting av inntekter og kostnader..	230	Bolig – hjemmekontor mv.	252	
8	Endring av fordelingsmetode.....	230	1	Generelt om hjemmekontor	252
9	Hvem som skal skattlegges for selskapets inntekt	230	2	Skattespørsmål knyttet til boligen.....	253
10	Skattemessig behandling av boligselskap og andelshaverne når boligselskapet ikke fyller vilkårene i sktl. § 7-3 tredje ledd	231	3	Inventar og utstyr til hjemmekontoret.	254
11	Realisasjon av andel i boligselskap....	233	4	Andre kostnader knyttet til hjemmekontor	256
12	Omdanning fra/til boligselskap.....	233	5	Stedet for fradrag	256
13	Boligselskapets plikter	233	Bolig – realisasjon	256	
14	Flere kommuner	233	1	Kort om regelverket	256
Bolig – eget arbeid	234		2	Hvilke boligtyper omfattes av skattefritaksreglene	257
1	Hovedregel.....	234	3	Hvilken del av en eiendom som faller inn under skattefritaksreglene	257
2	Unntak fra skatteplikt.....	234	4	Eier- og brukskrav – eiendom brukt som egen bolig	259
3	Skadeserstatning	235	5	Fritidsbolig.....	266
4	Vennearbeid	235	6	Bruksendring.....	269
5	Dugnadsinnsats i borettslag	235	7	Beregning av gevinst/tap.....	270
6	Fastsettingen	235	8	Tidfesting av gevinst/tap.....	273
7	Skattestedet	235	9	Sameie.....	274
8	Frادrag	235	10	Diverse spørsmål sortert alfabetisk....	275
Bolig – formue	236		11	Skattestedet	277
1	Generelt.....	236	12	Utland.....	278
2	Verdsetting av boligeiendom	236	Bolig – tidsparter (time-share)	278	
3	Verdsetting av fritidseiendommer.....	239	1	Generelt.....	278
4	Boligsameier – ikke-seksjonert bygg..	241	2	Sameiemodellen	278
5	Boligselskap	241	3	Indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende	279
6	Bolig- og fritidseiendom under oppføring.....	242	4	Bruksrettsmodellen	279
7	Nedsetting av formuesverdien for bolig- og fritidseiendom.....	242	Bolig – utleie (fritaksbehandling)	280	
8	Våningshus på gårdsbruk.....	244	1	Generelt.....	280
9	Utland.....	244	2	Boligtyper som omfattes av reglene om fritaksbehandling	281
Bolig – fri bolig	245		3	Boligtyper som ikke omfattes av reglene om fritaksbehandling.....	282
1	Vilkår for skatteplikt.....	245	4	Utleie av egen bolig	282
2	Fastsetting av fordelene	247	5	Eiendom brukt av eieren som fritidsbolig.....	285
3	Fri bolig utenfor arbeidsforhold.....	250	6	Særlig om boligsameie.....	286
4	Behandling av eieren av boligen.....	250	7	Eiendom eid av boligselskap	287
Bolig – garasje	251		8	Eiendommer benyttet vederlagsfritt av andre enn eieren	287
1	Generelt.....	251	9	Tidsperiode, bolig og fritidseiendom..	287
2	Garasje som ligger på samme tomt som fritaksbehandlet bolig.....	251	10	Ingen valgdagang.....	287
3	Garasje som ligger på samme tomt som regnskapsbehandlet bolig	251	11	Utland.....	287
4	Garasje i avskrivbar bygning	251	12	Bolig eid av selskap (ikke boligselskap)	287
			13	Når boligen ikke følger særreglene om fritaksbehandling	288

14	Diverse spørsmål vedrørende vilkår for helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter	288	6	Hvem skal ha fradrag	328
15	Utleie til arbeidsgiver, eget selskap	294	Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo	330	
16	Utleie til personlig nærstående.....	295	1	Oversikt.....	330
17	Flere kommuner	296	2	Hvilke driftsmidler omfattes av saldoreglene	330
Bolig – utleie (regnskapsbehandling)	296		3	Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene	331
1	Generelt.....	296	4	Krav til bruk.....	331
2	Bruttoinntekt	297	5	Krav om risiko for oppofrelse av økonomiske verdier.....	331
3	Fradrag for kostnader.....	297	6	Inndeling i saldogrupper	331
4	Fremleie av bolig	301	7	Grunnlag for avskrivning/ inntektsføring.....	337
5	Tidfesting av inntekter og kostnader..	302	8	Saldoverdien ved årets utgang	338
6	Opplysningsplikt.....	302	9	Avskrivning på positiv saldo	342
Boligsparing for ungdom (BSU)	302		10	Inntektsføring av negativ saldo.....	343
1	Nøkkeltall.....	302	11	Når kan avskrivning foretas.....	344
2	Vilkår	302	12	Arv og gaveoverføring.....	344
3	Skattefradrag.....	304	13	Oppløsning/likvidasjon av selskap mv.	344
4	Maksimalt sparebeløp	304	14	Opphør av skatteplikt til Norge.....	344
5	Skatteplikt for formue og renter.....	305	15	Formelle krav	345
6	Anvendelse.....	305	16	Spesielt om diverse objekter (alfabetisk rekkefølge)	346
7	Brudd på vilkårene	307	Driftsmiddel – direkte fradragsføring	353	
8	Innrapportering	309	1	Driftsmidler hvor inngangsverdien kan fradragsføres direkte.....	353
9	Opplysningsplikt ved sparing i institusjon i annen EØS-stat.....	309	2	Når er et driftsmiddel ikke varig (under tre år)	354
Bosted – skattemessig bosted	309		3	Når er et driftsmiddel ikke betydelig (inngangsverdi under kr 15 000).....	355
1	Innledning	309	4	Tidfesting	355
2	Hovedregel.....	309	5	Flere kommuner	355
3	Særregel for stortingsrepresentanter, regjeringsmedlemmer, mv.	310	Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel	356	
4	Særregel for personer som blir innlagt på alders- eller sykehjem i annen kommune enn bostedskommunen.....	310	1	Generelt.....	356
5	Særregel for personer med strengt fortrolig adresse	310	2	Annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi.....	356
6	Pendlere.....	311	3	Forretningsverdi (goodwill).....	360
7	Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) ..	315	4	Verdsetting av immaterielle eiendeler	362
Bot, gebyr mv.	319		Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel	364	
1	Bot, gebyr mv. med hjemmel i lov/ forskrift	319	1	Generelt.....	364
2	Bot, gebyr mv. som har annet grunnlag enn lov/forskrift	320	2	Hvilke overdragelser dette emnet omfatter	364
3	Bot, gebyr mv. dekket av tredjepart....	320	3	Hvilke driftsmidler dette emnet omfatter.....	364
Campingvogner	321		4	Samlet realisasjon av flere driftsmidler/deler som behandles forskjellig	365
1	Formuen	321	5	Driftsmidler i saldogruppe a til d og j.	365
2	Inntekt	321	6	Driftsmidler i saldogruppe e til i.....	366
3	Fradrag	321	7	Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene	367
4	Utgiftsgodtgjørelse.....	322	8	Hvem kan inntektsføre/nedskrive mv.	367
5	Realisasjon	322			
Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi	322				
1	Generelt.....	322			
2	Hva er et driftsmiddel	322			
3	Ett eller flere driftsmidler.....	324			
4	Prinsipper for fradragsføring av inngangsverdi.....	325			
5	Oversikt over hovedregler.....	327			

9	Betinget skattefritak	368	2	Overdragelsen	414
10	Overgangsregler	368	3	Salg/gavesalg av hele enkeltpersonforetaket	415
Eierbegrepet		368	Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn		
1	Generelt	368	1	Generelt	420
2	Betydningen av det privatrettslige eierbegrepet	369	2	Etterbetaling av offentlige eller private pensjoner og trygdeytelser	421
3	Flere har råderett over det samme formuesobjektet	369	3	Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år	422
4	Særlig om tomtefeste	370	4	Bonus i forsvaret	423
5	Omtvistet rettighet og krav	370	5	Etterbetalt lønn, pensjon mv. etter dødsfall	423
6	Særlig om aksjer	370	Faglitteratur		
7	Særlig om selskap med deltakerfastsetting	370	1	Vilkår for fradrag	423
8	Særlig om avskrivbare driftsmidler	371	2	Særlig om lønnstakere	424
9	Tidspunktet for eiendomsrettens opphør eller overgang til annet skattesubjekt	371	Finansielle instrumenter – begreper		
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere		375	1	Generelt	424
1	Generelt	375	2	Derivater	424
2	Vilkår for skattlegging som ektefeller	377	3	Diverse begreper knyttet til handel med finansielle instrumenter (alfabetisk ordnet)	428
3	Skattlegging under ett for formue	378	Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)		
4	Særskilt skattlegging av inntekt	378	1	Generelt om CFD	434
5	Transaksjoner mellom ektefellene	380	2	Prinsipp for skattlegging	435
6	Personfradrag	380	3	Formue	435
7	Foreldrefradrag	380	4	Inntekt/fradrag	435
8	Skatteplikt til flere kommuner	380	Finansielle instrumenter – ETP (Exchange Traded Products)		
9	Utland	381	1	Innledning	436
10	Dødsfall	381	2	ETF – Exchange Traded Funds	436
11	Taushetsplikt	381	3	ETN – Exchange Traded Notes	437
12	Skattlegging ved separasjon/ skilsmisse	381	Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner		
13	Inntekt av virksomhet (felles bedrift)	382	1	Generelt	438
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)		385	2	Prinsipp for skattlegging	438
1	Skattlegging av fordel ved privat bruk, vilkår og omfang	385	3	Formue	439
2	Fradrag for kostnader til EK-tjenester	389	4	Gevinst/tap for innehaveren	439
Enkeltpersonforetak – allment		391	5	Gevinst/tap for utsteder	442
1	Hva er et enkeltpersonforetak	391	6	Tidfesting av gevinst/tap	444
2	Prinsipp for skattlegging	392	7	Diverse spørsmål	444
Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)		392	Finansielle instrumenter – ikke- finansielle opsjoner		
1	Generelt	392	1	Generelt	445
2	Vilkår for beregning av personinntekt	393	2	Opsjoner som er egne formuesobjekter	446
3	Beregningsenheten	394	3	Opsjoner som ikke er egne formuesobjekter	446
4	Beregning av personinntekt (fastsettingen)	395	4	Formue	446
5	Kapitalinntekt/-kostnad og kapitalgevinst/-tap	398	5	Inntekt/fradrag for innehaver	446
6	Skjermingsfradraget	402	6	Inntekt/fradrag for utsteder	448
7	Hvem skal tilordnes personinntekten	410	7	Utland	448
8	Negativ beregnet personinntekt	411	8	Tidfesting av gevinst/tap	448
9	Tidfesting av beregnet personinntekt	413	Enkeltpersonforetak – realisasjon		
Enkeltpersonforetak – realisasjon		414	1	Generelt	414
1	Generelt	414			

Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold	448	3	Fisjon hvor overtakende aksjeselskap er hjemmehørende i Norge.....	484
1 Generelt.....	448	4	Fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge.....	486
2 Formue.....	449		Fiske	488
3 Inntektsbeskatning av opsjoner i arbeidsforhold som omfattes av sktl. § 5-14 første ledd	449	1	Generelt.....	488
4 Særskilt skatteberegning	452	2	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt ..	488
5 Forhold vedrørende det underliggende objektet til opsjoner mv. i arbeidsforhold	455	3	Revisjonsplikt	488
6 Oppheving av særreglene om utsatt skattlegging for opsjoner i små oppstartsselskaper med virkning fra og med inntektsåret 2022	455	4	Skattested	488
7 Ansatteopsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen.....	456	5	Formuen	488
Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap	461	6	Tidfesting av inntekter og kostnader...	489
1 Innledning	461	7	Diverse spørsmål (sortert alfabetisk) ..	489
2 Renteswap.....	461	8	Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk	496
3 Valutaswap.....	461	9	Realisasjon av driftsmidler	499
4 Rente- og valutaswap.....	462	10	Opphør av virksomhet.....	499
5 Formue	462	11	Merverdiavgift	499
6 Realisasjon	462	12	Folketrygd	500
7 Tidfesting av gevinst/tap.....	464		Flypersonell (sivilt)	500
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards ..	465	1	Generelt.....	500
1 Generelt.....	465	2	Merkostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting	500
2 Prinsipp for skattlegging.....	465	3	Merkostnader til losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet	500
3 Formue	465	4	Kostutgifter ved fravær uten overnatting	500
4 Inntekt/fradrag.....	465	5	Uniform	501
Finansskatt	466	6	Flyrisiko og Loss of license	501
1 Generelt.....	466	7	Reise mellom hjem og fast arbeidssted.....	501
2 Virksomheter som omfattes av reglene.....	467	8	Fri bolig.....	501
3 Skattegrunnlag, fastsetting, satser mv.	468	9	Akklimatiseringstillegg.....	501
Fisjon – innenlands	468	10	Fordel ved rimelige reiser	501
1 Hvilke fisjoner som behandles i dette emnet.....	468	11	Andre kostnader	501
2 Hva er en fisjon.....	469		Flyttekostnader	502
3 Hovedregel, skatteplikt	469	1	Vilkår for fradrag	502
4 Skattefri fisjon etter reglene i sktl. §§ 11-4 til 11-10.....	469	2	Hva fradragsretten omfatter	502
5 Tilsetssettelse.....	478	3	Flyttegodtgjørelse	503
6 Virkningstidspunkt for fisjon.....	478	4	Stedet for fradrag	503
7 Virkning av skattefri fisjon for selskapene	478		Folketrygd – nedsettelse	504
8 Virkning av skattefri fisjon for eierne (aksjonærene/medlemmene/ deltakerne).....	479	1	Generelt.....	504
Fisjon over landegrensene	481	2	Nedsettelse ved manglende betaling ..	504
1 Fisjoner som behandles i dette emnet.	481		Fordelingsfradrag	506
2 Fisjon hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge.....	481	1	Generelt.....	506
		2	Flere kommuner	506
		3	Utland.....	507
		4	Eksempler på fordelingsfradrag.....	507
		5	Eksempler på ikke-fordelingsfradrag..	507
			Fordringer	508
		1	Generelt.....	508
		2	Formuen	508
		3	Tidfesting	509
		4	Avkastning	509

5	Valutagevinst/tap	509	5	Skatteplikt for avkastning av sparedelen	547
6	Tap på fordringer, generelt	509	6	Inntektsbeskatning ved utbetaling.....	548
7	Tap på fordringer utenfor virksomhet.	509	7	Opplysningsplikt	549
8	Tap på fordringer i virksomhet	510	Forsikring – livsforsikring		
9	Størrelsen av tapsfradraget ved endelig konstatert tap	518	(livrenteforsikring).....		549
10	Senere innbetaling på fradragført fordring	519	1	Generelt.....	549
11	Fordel ved bortfall av gjeld.....	519	2	Formue.....	550
12	Skattested for personlige skattytere ..	519	3	Inntektsfradrag	550
Foreldrebetaling.....		519	4	Inntekts tillegg for premie.....	551
1	Generelt.....	519	5	Inntektsbeskatning ved utbetaling.....	552
2	Vilkår	519	6	Gjenkjøp (innløsning) av livrenter.....	554
3	Fradragets størrelse	520	7	Forsikrings selskapers opplysningsplikt	555
4	Hvilken ektefelle/samboer som skal ha fradraget	522	8	Tidfesting av inntekt	555
5	Foreldre som ikke bor sammen.....	523	Forsikring – syke- og ulykkesforsikring		
6	Kombinasjon av delt bosted for særkullsbarn og fellesbarn med ektefelle/samboer	524	samt yrkesskadeforsikring		555
7	Fremføring av ubenyttet fradrag	524	1	Generelt.....	555
8	Forholdet til særfradrag for store sykdomskostnader.....	524	2	Formuen	555
9	Flere kommuner	524	3	Inntekten	555
10	Tidfesting av foreldrebetaling	524	4	Inntektsfradrag	556
Formue		525	5	Premie inkludert i fagforeningskontingent	557
1	Generelt.....	525	Forsikringsforetak – livsforsikrings- og		
2	Hvem er skattepliktig for formue.....	525	pensjonsforetak		557
3	Hvem formuen skal skattlegges hos ...	527	1	Generelt.....	557
4	Hva er bruttoformue.....	528	2	Inntekter og kostnader tilknyttet kundemidler	557
5	Tidspunkt for skattlegging	532	3	Avsetninger til fremtidige utbetalinger	558
6	Verdsetting, generelt	532	4	Sjablongmessig fradrag i inntekt	558
7	Verdsetting, eiendeler med lovfestet verdsettingsrabatt	532	5	Konsernbidrag.....	559
8	Verdsetting, fast eiendom	533	6	Fusjon og fisjon	559
9	Verdsetting, nærings eiendom	534	7	Overføring fra sikkerhetsfond til egenkapitalfond.....	560
10	Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) ..	538	8	Konserninterne overføringer.....	560
11	Satser for formuesskatt	540	9	Endring av regnskapsprinsipp.....	560
12	Skattestedet	540	Forsikringsforetak –		
Forpleining		541	skadeforsikringsforetak.....		560
1	Privat forpleining	541	1	Generelt.....	560
2	Omsorgslønn	542	2	Premieinntekter	561
Forsikring – allment		542	3	Fradrag for avsetninger	561
1	Generelt.....	542	4	Overgangsregler	561
2	Livsforsikring, generelt.....	542	Forsknings- og utviklingskostnader,		
3	Livsforsikring, kapitalforsikring.....	542	formue og inntektsfradrag		562
4	Livsforsikring, livrente/ pensjonsforsikring.....	543	1	Generelt.....	562
5	Syke- og ulykkesforsikring	543	2	Fradrag i inntekt	562
6	Avbruddsforsikring	544	3	Formue	563
Forsikring – livsforsikring			Forsknings- og utviklingskostnader –		
(kapitalforsikring).....		544	Skattefunn.....		564
1	Generelt.....	544	1	Generelt.....	564
2	Formuen	545	2	Hvilke skattytere som omfattes av ordningen	564
3	Inntektsfradrag	545	3	Definisjon av forsknings- og utviklingsprosjekt (FoU).....	568
4	Lønnsbeskatning av premie	545			

4	Godkjenning fra Norges forskningsråd.....	568	Fusjon – innenlands	598	
5	Kostnader som inngår i grunnlaget for skattefradrag – vilkår.....	569	1	Hvilke fusjoner som behandles i dette emnet.....	598
6	Klassifisering og beregning av kostnadene.....	570	2	Hva er en fusjon.....	598
7	Tidspunkt for skattefradraget.....	573	3	Hovedregel, skatteplikt.....	598
8	Maksimalt grunnlag for beregning av skattefradrag.....	574	4	Skattefri fusjon, generelt.....	599
9	Skattefradragets størrelse.....	574	5	Skattefri fusjon etter reglene i sktl. kap. 11.....	600
10	Små og mellomstore bedrifter – definisjon.....	574	6	Skattefri fusjon etter ulovfestet rett.....	607
11	Begrensning som følge av annen offentlig støtte.....	577	7	Tilsidesettelse.....	608
12	Hva skattefradraget kan gis i og eventuell utbetaling.....	579	8	Virkningstidspunkt for fusjon.....	608
13	Fordelingen av kompetansen mellom Norges forskningsråd og skattemyndighetene.....	579	9	Virkning av skattefri fusjon for selskapene.....	608
14	Formelle regler.....	579	10	Virkning av skattefri fusjon for eierne (aksjonærene/deltakerne).....	609
15	Sanksjoner ved brudd på vilkår.....	580	Fusjon over landegrensene	610	
16	Utveksling av opplysninger.....	580	1	Fusjoner som behandles i dette emnet	610
17	Formue.....	580	2	Fusjon hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge.....	611
Forsvarspersonell	580		3	Fusjon hvor overtakende aksjeselskap er hjemmehørende i Norge.....	613
1	Generelt.....	580	4	Fusjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge.....	615
2	Skattemessig bosted.....	580	5	Stiftelse av europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) ved fusjon etter § 5 i SCE-loven.....	616
3	Lønn mv.....	580	Føderåd	617	
4	Diverse ytelser til ansatte (alfabetisk ordnet).....	581	1	Definisjon.....	617
5	Fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet.....	582	2	Formuen.....	618
6	Frادrag for merkostnader ved vaktjeneste.....	582	3	Inntekt/fradrag.....	618
7	Bonus for tilsatte i Forsvaret.....	582	4	Avløsning av føderåd.....	619
8	Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner.....	582	5	Frafall av krav på føderåd.....	619
Fosterforeldre, besøkshjem og avlastere..	583		6	Bytte av føderådsbolig.....	619
1	Fosterforeldre.....	583	7	Skattested.....	620
2	Godtgjørelse til avlastere.....	584	8	Innrapportering av føderåd.....	620
3	Lønnsopplysnings- og arbeidsgiveravgiftsplikt.....	585	Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. ...	620	
Fritaksmetoden	585		1	Hovedregel.....	620
1	Generelt.....	585	2	Unntak, skattefrihet for visse gaver/ytelser i ansettelsesforhold.....	620
2	Selskaper som omfattes av fritaksmetoden (subjektssiden).....	585	3	Aksjeervert til underpris.....	622
3	Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden (objektssiden).....	589	4	Personrabatt på varer og tjenester....	622
4	Sjablongmessig inntektsføring av inntekter som faller inn under fritaksmetoden.....	595	5	Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor arbeidsforhold.....	622
Fritidsbåter	597		6	Gaver som mer indirekte er knyttet til arbeidsforhold.....	622
1	Formuen.....	597	7	Giverens inntektsfradrag.....	623
2	Inntekt.....	597	8	Utbetaling fra arbeidsgiver- eller arbeidstakerorganisasjoner.....	623
			9	Arbeidsgivers dekning av utgifter til fagforeningsarbeid.....	623
			10	Tidfesting av inntekt.....	624

Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold.....	624	Gjeldsforhandling	647
1 Avgrensning.....	624	1 Generelt.....	647
2 Hva regnes som gave	624	2 Skattlegging av administrasjonsbo	647
3 Gavesalg.....	624	3 Skattlegging av debitor	648
4 Skatteplikt for mottaker	625	4 Fradragsrett for kreditorene	648
5 Inngangsverdi.....	626	Idrett.....	649
6 Generelt om fradragsrett for giver/yter	626	1 Generelt.....	649
7 Gaver til visse frivillige organisasjoner	626	2 Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet.....	649
8 Gaver til en stats alminnelige statskirke	629	3 Idrettsutøvere, ikke-økonomisk aktivitet	649
9 Tilskudd til yrkesopplæring og vitenskapelig forskning	630	4 Spesielt om lønnete lagidrettsutøvere	650
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.	631	5 Funksjonærer.....	650
1 Låneomkostninger mv.	631	6 Trenerne	650
2 Forvaltningsgebyr	631	7 Dommere, teknisk personell	651
3 Gebyr knyttet til indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning	631	8 Klubbens forhold	651
4 Gebyrer i forbindelse med registrering i verdipapirregister	632	9 Fond for idrettsutøvere.....	651
5 Uttaksprovisjon.....	632	10 Tidfesting av inntekt	652
6 Betalingsgebyr, uttaksgebyr mv.....	632	Innbo og løsøre	652
7 Kontoholdsgebyr.....	632	1 Privat innbo og løsøre	652
8 Medlemskap i fordelsordninger	632	2 Innbo og løsøre som gir inntekt	654
Gevinst- og tapskonto	633	Inngangsverdi	655
1 Oppretting av gevinst- og tapskonto ...	633	1 Hva menes med inngangsverdi	655
2 Hva skal tilføres kontoen	634	2 Inngangsverdi ved erverv.....	657
3 Inntekts-/fradragsføring fra gevinst- og tapskontoen	635	3 Inngangsverdi ved innflytting til Norge.....	662
4 Opphør av virksomhet.....	637	4 Dødsbo	663
5 Fusjon.....	637	5 Ektefeller.....	663
6 Fisjon	637	6 Omdisponering av formuesobjekter....	663
7 Skifte av eierform	637	7 Innføring av skatteplikt for tidligere skattefri virksomhet	663
Gjeld	638	8 Påkostninger mv.....	663
1 Generelt.....	638	9 Vedlikehold.....	664
2 Hva anses som gjeld.....	638	10 Opp- eller nedskrivning	664
3 Gjeldsfradrag ved formuesfastsettingen	640	11 Direkte fradragsførte eiendeler	665
4 Særlig om eierandelskapital.....	642	12 Skadet gjenstand	665
5 Ikke fradragsberettigede forpliktelser.	643	13 Salg av del av gjenstand.....	665
6 Gjeldsfordeling ved skatteplikt til flere kommuner.....	643	14 Stiftelse av varig rettighet som innskrenker rådigheten for eier av formuesobjekt	666
7 Utland.....	644	15 Overgangsregler per 1. januar 1992 om oppregulering av inngangsverdi etter tidligere sktl. § 43 femte ledd	666
Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.	644	16 Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter.....	667
1 Generelt.....	644	17 Overgangsregler per 1. januar 2005 ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i 2005 eller senere	667
2 Når anses en gjeldsettergivelse gjennomført.....	645	Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis	668
3 Formue	645	1 Generelt.....	668
4 Inntekt	645	2 Hvilke inntekter omfattes av Jan Mayen-skatteloven.....	668
5 Tidfesting av fordel ved ettergivelse...	647	3 Skattestedet	668
6 Fordringshaver.....	647	4 Skattetrekk i lønn	669
7 Spesielt om ettergivelse av gjeldsrenter.....	647		

5	Personinntekt.....	669	3	Forskjellige spørsmål, alfabetisk ordnet	721
6	Arbeidsgiveravgift	669	Kommuner	725	
7	Rapportering av lønn.....	669	1	Generelt om skatteplikten	725
Jordbruk – allment	670		2	Utenlandske kommuner og offentlige organer	725
1	Jordbruksvirksomhet.....	670	3	Formuesskatt for kommuner og fylkeskommuner	725
2	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt ..	670	4	Inntektsskatt for kommuner og fylkeskommuner	726
3	Revisjonsplikt	670	Konkurs	727	
4	Erverv av jordbrukseiendom.....	670	1	Generelt.....	727
5	Skattestedet	674	2	Skillet konkursbo/konkursdebitor.....	728
6	Formue	674	3	Skattlegging av konkursboet.....	728
7	Tidfesting av inntekter og kostnader..	676	4	Skattlegging av konkursdebitor	729
8	Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)	676	5	Skattlegging av aksjonærer og deltakere i selskap som går konkurs ...	731
Jordbruk – forpaktning	693		6	Skattlegging av konkurskreditorene ...	731
1	Generelt.....	693	7	Skattestedet	731
2	Formue	693	Kontingenter	731	
3	Inntekter/kostnader	693	1	Generelt.....	731
4	Tidfesting av inntekter og kostnader...	695	2	Arbeidstakerorganisasjon.....	732
5	Jordbruksfradrag	695	3	Norges Fiskarlag.....	733
6	Bokføringsplikt, årsregnskapsplikt og næringsspesifikasjon	695	4	Arbeidsgiverforening	733
7	Skattested	695	5	Yrkes- og næringsorganisasjoner.....	734
Jordbruk – jordbruksfradrag	696		6	Organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon)	735
1	Vilkår for fradrag	696	Kostnader – allment om fradrag	736	
2	Fradragets størrelse	698	1	Generelt.....	736
3	Personinntekt.....	701	2	Forholdet til det regnskapsmessige kostnadsbegrepet.....	736
4	Flere kommuner	701	3	Forholdet til minstefradraget.....	736
Jord- og skogbruk – realisasjon	701		4	Kostnad må være pådratt (oppofret) ...	737
1	Generelt.....	701	5	Tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektserverv.....	738
2	Personinntekt.....	701	6	Betaling via bank som vilkår for fradagsrett	742
3	Skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk.....	702	7	Tilordning av fradrag	744
4	Skillet mellom alminnelig gårdsbruk/skogbruk og annet formuesobjekt.....	702	8	Tidfesting av kostnadsfradraget.....	745
5	Vilkåret om realisasjon til visse nærstående.....	706	Kraftforetak	745	
6	Vilkåret om at vederlaget ikke må overstige tre fjerdedeler av antatt salgsverdi	707	1	Generelt.....	745
7	Vilkåret om eiertid	708	2	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt ..	746
8	Skattefritak for gevinst ved vern av skog	709	3	Revisjonsplikt	746
9	Gevinstberegningen	710	4	Definisjoner.....	746
10	Realisasjon av eiendom eid i familiesameie	714	5	Særregler for offentlig eide kraftforetak.....	748
11	Selskap med deltakerfastsetting som eier alminnelig gårdsbruk eller skogbruk.....	714	6	Fastsettingsmåten for ansvarlige selskap mv.....	749
12	Tidfesting	719	7	Formue	749
13	Betinget skattefritak	719	8	Alminnelig inntekt	754
Journalister mv.	719		9	Personinntekt.....	758
1	Generelt.....	719	10	Grunnrenteinntekt	758
2	Faktiske kostnader	720	11	Naturressursskatt.....	778
Juridisk bistand/prosesskostnader	721		12	Flere kommuner	781
1	Generelt.....	721			
2	Minstefradraget.....	721			

Kunstnere	781	11 Lønnsrapportering.....	802
1 Grensen virksomhet – ikke virksomhet.....	781	Lån til aksjonær/deltaker	802
2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt ..	782	1 Generelt.....	802
3 Opplysningsplikt.....	782	2 Lån som omfattes av reglene	803
4 Formue	782	3 Når skatteplikt oppstår	805
5 Inntekt	783	4 Fradrag for skjerming	805
6 Utenlandske kunstnere med midlertidig opphold i Norge.....	783	5 Tilbakebetaling mv. av lån som tidligere har blitt skattlagt som utbytte/tillegg i alminnelig inntekt.....	806
7 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk) ..	783	6 Rentefritt eller rimelig lån til aksjonær/deltaker	806
Langtransportsjåfører	786	7 Ettergivelse av lån fra selskap til aksjonær/deltaker	807
1 Generelt.....	786	Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge	807
2 Næringsdrivende	786	1 Generelt.....	807
3 Arbeidstakers merkostnader til kost for turer som varer ett døgn eller mer ..	786	2 Vilkår for fradrag	808
4 Arbeidstakers kostutgifter for turer som varer mindre enn ett døgn.....	787	3 Når anses skattyteren å bo utenfor hjemmet.....	809
5 Kostnader og godtgjørelse til losji.....	787	Merkostnader – besøksreiser til hjemmet 811	
Leasing	787	1 Nøkkeltall.....	811
1 Generelt.....	787	2 Generelt.....	811
2 Hvem anses skattemessig som eier av den leasede gjenstand.....	788	3 Vilkår for fradrag	812
3 Skattemessige konsekvenser når bortleaser anses som eier	790	4 Fradragets størrelse	814
4 Skattemessige konsekvenser når leaser anses som eier	791	5 Flere bruker bil sammen	815
Lån – avgrensning mot andre ytelser fra arbeidsgiver/selskap mv.	792	6 Arbeidsgiver dekker reisekostnader ved besøk i hjemmet	816
1 Generelt.....	792	Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet	819
2 Regnskapsrettslige spesifikasjonskrav	792	1 Nøkkeltall.....	819
3 Selskapsrettslige krav.....	793	2 Generelt.....	819
4 Renter på lån fra aksjonær/deltaker til selskapet.....	793	3 Fradragsrett, vilkår for fradrag.....	820
5 Nærmere om grensen mellom lån og andre ytelser	793	4 Fradragsrett, nærmere om kostnadens art	822
6 Spesielt om rammelån/fleksilån.....	794	5 Fradragsrett, forholdet til minstefradraget	824
7 Rettspraksis.....	794	6 Fradragsrett, hva menes med dokumentasjon eller sannsynliggjøring.....	824
8 Skattemessig behandling når saldo på det opplyste mellomværende har vært varierende.....	796	7 Fradragsrett, fradragets størrelse når kostnadene dokumenteres	824
9 Behandling av ikke-reelle lån fra selskap med deltakerfastsetting.....	796	8 Fradragsrett, fradragets størrelse når kostnadene ikke dokumenteres	825
10 Behandling av ikke-reelle lån fra aksjeselskap.....	797	9 Skatteplikt ved fri kost og losji under arbeidsopphold utenfor hjemmet	827
Lån i arbeidsforhold	797	10 Refusjon av kostnader til kost og losji	828
1 Inntekt.....	797	11 Godtgjørelse for kost og/eller losji	829
2 Fradrag	798	12 Lønnsrapportering.....	836
3 Hvilke lån omfattes av reglene	798	13 Flere kommuner	836
4 I hvilke tilfeller anses lånet gitt av arbeidsgiver.....	799	Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting	836
5 Hvem skal fordelsbeskattes.....	800	1 Nøkkeltall.....	836
6 Hvem skal ha fradrag.....	801	2 Generelt.....	836
7 Fordelens størrelse	801	3 Fradragsrett for kostnader til kost.....	837
8 Hva fordelens skal anses som.....	802	4 Godtgjørelse til kost.....	838
9 Ettergivelse	802	5 Fri kost.....	840
10 Rentestøtte.....	802		

6	Lønnsrapportering.....	840	Pensjon – allment	870
7	Flere kommuner	840	1 Generelt.....	870
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet		841	2 Arbeidsgivers fradragrett i forbindelse med pensjon	871
1	Innledning	841	3 Den tryggedes fradragrett i forbindelse med pensjon	872
2	Vilkår for fradrag for merkostnader....	841	4 Om tilordning av pensjon.....	872
3	Formelle krav til dokumentasjonen	843	Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS).....	873
4	Skattyter som både pendler til hjem i annen stat og mellom boliger i Norge.	843	1 Generelt om IPA	873
5	Skattytere som arbeider i Norge og som har bolig i annen EØS-stat som han ikke besøker	843	2 Individuell pensjonsordning/ pensjonsavtale (IPS).....	873
Minstefradrag		844	3 Flytting av midler.....	874
1	Generelt.....	844	4 Formuesbeskatning av innstående i IPA og individuell pensjonsavtale (IPS).....	874
2	Størrelsen av minstefradraget	844	5 Inntektsbeskatning	874
3	Inntekt det kan gis minstefradrag i.....	845	6 Tidfesting av inntekt	875
4	Hvilke kostnader inngår i minstefradraget	848	7 Flere kommuner	875
5	Kostnader som ikke inngår i minstefradraget	849	Pensjon – individuell sparing til pensjon.	875
6	Ektefeller og barn.....	850	1 Generelt om individuell sparing til pensjon	875
Naturallytelser i arbeidsforhold		851	2 Hvilke typer pensjonsytelser mv. som omfattes.....	875
1	Hva er en naturalytelse.....	851	3 Hvilke skattytere som kan inngå avtale om individuell sparing til pensjon	876
2	Hovedregel om skatteplikt	851	4 Hvilke institusjoner kan tilby avtale om individuell sparing til pensjon.....	876
3	Arbeidsgivers rapporteringsplikt for ytelser fra andre.....	852	5 Fradrag for innbetalinger til ordningen	876
4	Verdsetting.....	852	6 Flytting av midler.....	876
5	Personalrabatt på varer og tjenester	854	7 Formuesbeskatning av innstående i avtale om individuell sparing til pensjon	877
6	Diverse spørsmål ordnet alfabetisk....	854	8 Inntektsbeskatning	877
7	Lønnsrapportering av naturallytelser ...	863	9 Tidfesting av inntekt	877
8	Arbeidsgiveravgift	863	10 Flere kommuner	877
Opphavsretter		863	Pensjon – utenlandsk pensjonsordning....	878
1	Generelt.....	863	1 Generelt.....	878
2	Formuen	863	2 Krav til pensjonstilbyder.....	878
3	Inntekten	863	3 Krav til pensjonsordningen	878
Partiskatt		865	4 Hvem som kan kreve fradrag.....	879
1	Inntekt	865	5 Øvre grense for fradrag.....	879
2	Fradrag	865	6 Arbeidsgiveravgift	879
Pelsdyr.....		865	7 Medlemskap i både norsk og utenlandsk pensjonsordning.....	879
1	Avvikling av pelsdyrhold.....	865	8 Inntekt	880
2	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt .	865	9 Kontroll av opplysninger	880
3	Revisjonsplikt	865	10 Innrapportering av innbetalt beløp.....	880
4	Skattemelding for næringsdrivende	866	Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon	881
5	Skattestedet	866	1 Innledning	881
6	Formue	866	2 Formuen	882
7	Tidfesting av inntekter og kostnader...	866	3 Fradrag i inntekt.....	882
8	Opphør av virksomhet/omstilling som følge av forbud mot pelsdyrhold.....	866	4 Inntekt	883
9	Beholdningers innvirkning på inntekten.....	867		
10	Avskrivning.....	867		
11	Bonusfond Oslo Skinnauksjoner.....	868		
12	Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond.....	868		
13	Jordbruksfradrag	869		

5	Premiefond.....	884	Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser	902
6	Skattemessig behandling av underfinansierte pensjonsforpliktelser ved overdragelse av virksomhet.....	884	1 Generelt.....	902
7	Arbeidsgiveravgift.....	884	2 Skattesubjekt.....	902
Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon			3 Arbeidsinntekt.....	902
1	Innledning.....	884	4 Pensjoner, avlønningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden.....	904
2	Formuen.....	885	5 Livrenter.....	906
3	Fradrag i inntekt.....	886	6 Føderåd.....	906
4	Inntekt.....	888	7 Underholdsbidrag, understøttelse mv.....	906
5	Innskuddsfond.....	889	8 Trygdeytelser.....	906
6	Arbeidsgiveravgift.....	889	9 Introduksjonsstønad til nyankomme innvandrere.....	907
Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.			10 Supplerende støtte til personer med kort botid i Norge.....	907
1	Innledning.....	889	11 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen.....	907
2	Arbeidstaker og etterlatte.....	889	12 Tidfesting.....	907
3	Arbeidsgiver.....	891	13 Tilbakebetaling av lønn/pensjon.....	907
4	Arbeidsgiveravgift.....	891	Personinntekt – trinnskatt	907
Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon			1 Hvem er pliktig til å svare trinnskatt..	907
1	Innledning.....	892	2 Grunnlaget for trinnskatt.....	908
2	Formuen.....	893	3 Innslagspunkt for trinnskatt.....	908
3	Fradrag i inntekt.....	893	Personinntekt – trygdeavgift/ pensjospoeng	909
4	Inntekt.....	894	1 Generelt.....	909
5	Premiefond.....	895	2 Hvem er avgiftspliktig.....	909
6	Arbeidsgiveravgift.....	895	3 EØS-avtalen art. 29, Rådets forordning (EF) 883/2004 av 29. april 2004 om koordinering av trygdeordninger med tillegg og sosialkonvensjoner.....	911
Personfradrag			4 Trygdeavgift.....	914
1	Generelt om personfradrag og skatteklasse.....	895	5 Pensjospoeng.....	916
2	Fribeløp i formuesskatt.....	895	6 Etterfølgende forandring av pensjongsigende inntekt.....	916
3	Vilkår for å få personfradrag (skatteklasse 1).....	895	Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år	917
4	Spesielt om ektefeller.....	898	1 Generelt.....	917
5	Dødsfall.....	898	2 Hva er åndsverk.....	917
6	Flere kommuner.....	899	3 Patentert oppfinnelse.....	918
Personinntekt – allment			4 Hvem som er opphaver.....	918
1	Generelt.....	899	5 Vilkår for fordeling.....	918
2	Hvilke skattytere som skal ha personinntekt.....	900	6 Frist for krav om fordeling.....	918
3	Tidfesting.....	900	7 Gjennomføring av fordelingen.....	919
4	Negativ personinntekt.....	900	8 Ny fordeling senere år.....	919
5	Nedsettelse.....	900	Prisbelønninger	919
6	Skjema for beregning av personinntekt.....	901	1 Hovedregel.....	919
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting			2 Unntak.....	919
1	Generelt.....	901	3 Premier i amatørkonkurranser.....	920
2	Hovedregel.....	901	Realisasjonsbegrepet	920
3	Unntak, arbeidsgodtgjørelse til kommandittist/stille deltaker.....	901	1 Hva behandles i dette emnet.....	920
4	Ektefeller.....	901	2 Begrepsbruk.....	920
5	Tidfesting.....	901	3 Hva realisasjon omfatter.....	921
6	Negativ beregnet personinntekt.....	901		
7	Tilsidesettelse.....	902		

4	Skattefrie transaksjoner.....	927	4	Grensen mellom yrkesopphold og pendleropphold	987
5	Når er realisasjon gjennomført.....	927	5	Eksempler (alfabetisk sortert).....	988
Rederiselskaper		929	Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)		
1	Generelt.....	929			991
2	Vilkår for å falle innenfor rederiskatteordningen.....	929	1	Generelt.....	991
3	Inntreden i rederiskatteordningen	945	2	Frdrag for arbeidsreise	992
4	Skattlegging av selskapet ved inntreden	945	3	Minsteavstand	994
5	Skattlegging innenfor rederiskatteordningen.....	948	4	Beregning av reiseavstand	994
6	Uttreden fra rederiskatteordningen	952	5	Fastsetting av antall reiser.....	996
7	Skattlegging etter uttreden	955	6	Bunnfradrag	996
8	Skattlegging av aksjonærer utenfor ordningen	955	7	Frdrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bompasing	997
9	Formelle regler.....	956	8	Totimersregelen	998
Regnskap – foretak med bokføringsplikt		956	9	Forholdet til minste-fradraget.....	1000
1	Begrepsbruk	956	10	Kontantgodtgjørelse, refusjon og fri transport	1000
2	Bokføringsplikt	956	11	Flere kommuner	1001
Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt		961	Reklameinntekter/-kostnader		
1	Begrepsbruk	961	1	Skatteplikt for reklameinntekter	1001
2	Årsregnskapsplikt	961	2	Frdragsrett for reklamekostnader	1001
Regnskap – revisjon		964	Renteinntekter		
1	Revisjonsplikt	964	1	Inntekt	1003
2	Krav til revisor	965	2	Hva er renter	1004
3	Revisors bekreftelse mangler.....	966	3	Inntektens størrelse	1004
4	Revisors uavhengighet og objektivitet	966	4	Ekstra skatt av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskaper	1004
5	Revisors plikter	966	5	Tidfesting	1007
6	Revisors kommunikasjon.....	966	6	Hvem skattes renter hos	1008
7	Innrapportering til Finanstilsynet.....	967	7	Skattestedet	1009
8	Tilbakekall og suspensjon av godkjenning til revisor og revisjonsselskap	967	Rentekostnader – frdragsbegrensning i konsern og mellom nærstående		
9	Klage over Finanstilsynets vedtak	967	1	Generelt.....	1009
Reindrift		967	2	Skattytere som omfattes av reglene ...	1010
1	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt	967	3	Konsern	1010
2	Revisjonsplikt	967	4	Gjeld som omfattes av reglene.....	1011
3	Reindriftsvirksomhet.....	967	5	Netto rentekostnader	1011
4	Skattestedet	968	6	Nedre grense for netto rentekostnader (terskelbeløp)	1012
5	Formue.....	968	7	Rammen for rentefradraget.....	1013
6	Tidfesting av inntekter og kostnader... ..	968	8	Nærstående.....	1015
7	Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)	969	9	Gjeld som likestilles med gjeld tatt opp hos nærstående	1016
8	Gjennomsnittsfastsetting.....	973	10	Særlig om nærstående part utenfor samme konsern.....	1018
9	Avviklings- og omstillingsfond for reiseiere (reineierfond)	975	11	Framføring av avskåret rentefradrag... ..	1019
10	Reindriftsfradrag	978	12	Eksempler på beregning av rentefradragsbegrensning	1020
Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser		979	13	Den egenkapitalbaserte unntaksregelen	1022
1	Generelt om fradrag og arbeidsgivers dekning av reisekostnader	979	14	Tilsidesettelse.....	1026
2	Klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise	980	Renter av gjeld		
3	Grensen mellom yrkesreise og besøksreise	987	1	Frdrag i formue	1026
			2	Frdrag i inntekt	1026
			3	Tidfesting av inntektsfradrag	1029

4	Flere kommuner	1030	4	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt ..	1054
5	Spesifikasjon	1030	5	Revisjonsplikt	1054
6	Diverse spørsmål (sortert alfabetisk) ..	1031	6	Næringsoppgave	1054
Representasjon		1038	7	Formue i samvirkeforetak etter sktl.	
1	Fradragsrett	1038	§ 2-2 første ledd bokstav d.....	1054	
2	Fordelsbeskatning av forretningsforbindelsen	1039	8	Inntekt i samvirkeforetak etter sktl.	
3	Skattlegging av egne ansatte	1039	§ 2-2 første ledd bokstav d.....	1055	
4	Innrapportering/arbeidsgiveravgift	1040	9	Etterbetaling (bonus) i samvirkeforetak	1055
5	Utland	1040	10	Skattlegging av andelseiere/ medlemmer	1059
6	Avgrensing av representasjon mot fradragsberettigede kostnader	1040	Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting		1060
7	Fradrag for lønnskostnader mv.	1041	1	Generelt	1060
8	Regnskapsføring/bilag	1042	2	Selskapstyper og sameier	1063
Rettigheter i fast eiendom		1042	3	Hva tilhører selskapet	1065
1	Inndeling av rettigheter	1042	4	Deltakerne	1065
2	Formuen	1043	5	Utland	1065
3	Inntekt/fradrag	1045	6	Regnskap	1066
4	Tidfesting av inntekt og kostnad	1047	7	Revisjon	1066
5	Skattestedet	1047	8	Registrering	1066
6	Betinget skattefritak	1048	Selskap med deltakerfastsetting – nettomethoden		1066
7	Overgangsregler	1048	1	Generelt	1066
Samboere		1048	2	Anvendelsesområdet for deltakerfastsetting etter nettomethoden	1067
1	Generelt	1048	3	Fastsetting etter nettomethoden	1067
2	Bedrift som eies av en eller begge av samboerne	1048	4	Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) ..	1071
3	Barns formue og inntekt	1048	5	Formelle krav	1078
4	Særfradrag for enslig forsørger	1049	6	Skattested	1079
5	Foreldrefradrag	1049	7	Klage over fastsetting	1079
6	Rentekostnader	1049	8	Overgangsbestemmelser	1079
7	Andel i boligselskap	1049	Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering		1080
8	Betinget skattefritak	1049	1	Hva behandles i dette emnet	1080
9	Merkostnader ved å bo utenfor hjemmet	1049	2	Hva menes med nyetablering	1080
10	Bosted	1049	3	Prinsipper ved nyetablering	1081
11	Gjenlevende samboer i uskiftet bo	1049	4	Innskudd i selskapet	1082
Sameie – skattlegging etter bruttometoden		1050	5	Selskapets forhold	1083
1	Generelt	1050	Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning		1083
2	Skattlegging etter bruttomethoden	1050	1	Generelt	1083
3	Flere kommuner	1051	2	Prinsipper ved skattlegging i forbindelse med oppløsningen	1083
4	Bokføringsplikt	1051	3	Når anses et selskap mv. for oppløst ..	1084
5	Overgang fra bruttofastsetting til nettofastsetting	1051	4	Skattlegging av selskapet i oppløsningsåret	1086
6	Etablering av sameie ved innskudd av formuesobjekt	1051	5	Skattlegging av deltakerne ved oppløsningen	1087
7	Uttak fra sameie	1051	Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel		1090
8	Realisasjon av andel i et sameie	1052	1	Innledning	1090
9	Sameiets oppløsning og avvikling	1052	2	Skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel	1090
10	Rapporteringsplikt for boligsameie	1052	3	Gevinst- og tapsberegning	1092
Samvirkeforetak		1053	4	Tidfesting	1095
1	Generelt	1053			
2	Hvilke samvirkeforetak som omfattes av begrepet samvirkeforetak i sktl. § 2-2 første ledd bokstav d.....	1053			
3	Skattested	1053			

5	Skattested	1095	13	Fradragsordningen	1121
6	Virkning av realisasjon for selskapet ..	1095	14	Inntekt hos skadevolder	1122
7	Virkning av realisasjon for deltaker, tilbakeføring av underskudd	1095	15	Tidfesting av inntekter og kostnader...	1122
8	Overgangsregler ved overgangen til skattlegging etter nettometoden per 1. januar 1992.....	1095	Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne		1122
Selskap med deltakerfastsetting – utdeling			1122		
1	Generelt	1096	1	Lav alminnelig inntekt	1122
2	Anvendelsesområde	1096	2	Skattebegrensning ved liten skatteevne etter sktl. § 17-4	1125
3	Skjermingsgrunnlaget	1097	Skattefradrag for pensjonsinntekt		
4	Skjermingsrente	1099	1	Generelt	1130
5	Årets skjerming	1100	2	Vilkår for skattefradraget	1131
6	Tilordning av skjerming	1100	3	Beregning av skattefradraget	1132
7	Utdeling (vederlagsfri overføring)	1100	Skattefri arbeidsinntekt.....		
8	Hva regnes som innbetalt kapital	1103	1	Generelt	1135
9	Hva som anses tatt ut, vederlagsfri overføring eller tilbakebetaling av innbetalt kapital	1104	2	Utbetaling av mindre beløp	1135
10	Ubenyttet skjerming	1104	3	Arbeidsinntekt til barn under 13 år	1136
11	Fastsettingen av inntektstillegget ved utdeling	1106	4	Utbetalinger fra kursteder, institusjoner mv	1136
Sjøfolk			5	Utbetaling av lønn/utgiftsgodtgjørelse fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner	1136
1	Sjøfolk bosatt i Norge	1107	6	Arbeidsgivers dekning av utgifter til fagforeningsarbeid	1137
2	Diverse spørsmål	1107	7	Skadevolders lønn for arbeid utført etter behandling i konfliktråd	1137
3	Særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)	1109	8	Sikkerhetstiltak finansiert av arbeidsgiver	1137
4	Formelle regler	1114	Skattefrie institusjoner mv.....		
5	Skattested	1114	1	Hvilke institusjoner mv. som er skattefrie	1137
6	Sjøfolk bosatt i utlandet	1114	2	Omfanget av skattefritaket	1138
Skadeserstatning			3	Vilkåret for skattefrihet: «ikke erverv til formål»	1139
1	Formue	1114	4	Økonomisk virksomhet, herunder utleie av fast eiendom	1146
2	Tingskade i inntektsgivende aktivitet ..	1115	5	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt ..	1150
3	Annet formuestap i inntektsgivende aktivitet	1116	6	Revisjonsplikt	1150
4	Tingskade utenfor inntektsgivende aktivitet	1116	7	Plikt til å levere skattemelding	1150
5	Erstatning mv. for økonomisk tap ved personskade og dødsfall	1117	Skattestedet		
6	Erstatning mv. for ikke-økonomisk skade	1118	1	Innledning	1150
7	Erstatning fra arbeidsgiver i forbindelse med opphør av arbeidsforhold	1119	2	Hovedregel	1150
8	Kompensasjon for tappt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner	1120	3	Stedbunden skattlegging	1153
9	Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere	1120	4	Spesialbestemmelser om stedbunden skattlegging	1155
10	Renter av erstatningsbeløp	1120	5	Fordelingstvist	1156
11	Minstefradrag	1121	Skogbruk		
12	Innrapportering av erstatningsutbetalinger	1121	1	Skogbruksaktivitet	1156
			2	Skogfond	1159
			3	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt ..	1159
			4	Revisjonsplikt	1159
			5	Skattestedet	1159
			6	Formue	1159
			7	Spesielle forhold knyttet til fastsetting av skogverdien	1161
			8	Tidfesting av inntekter og kostnader...	1161
			9	Gevinst ved realisasjon mv.	1162

10	Ekspropriasjon eller avståelse hvor erververen kunne krevd ekspropriasjon	1163	9	Skattesatser	1197
11	Skattlegging av skogoppgjør ved jordskifte	1164	10	Skattemelding/selskapsmelding mv....	1198
12	Salg av driftsmidler.....	1164	11	Arbeidsgiveravgift	1198
13	Tømmerkonto.....	1164	Særfradrag – enslig forsørger.....	1199	
14	Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)	1165	1	Generelt.....	1199
Sokkelarbeidere.....	1173		2	Hvem som har krav på fradraget.....	1199
1	Generelt.....	1173	3	Tidsrom for rett til særfradraget.....	1199
2	Personer bosatt i Norge.....	1173	4	Fradragets størrelse	1199
Stipend	1175		5	Innrapportering fra NAV	1199
1	Generelt.....	1175	Særfradrag – lettere nedsatt ervervsevne	1200	
2	Forskningsstipend	1175	1	Generelt.....	1200
3	Idrettsstipend.....	1175	2	Fordeling mellom ektefeller.....	1200
4	Kunstnere	1176	3	Forholdet til andre særfradrag.....	1200
5	Reisestipend	1176	4	Flere kommuner	1200
6	Utdanningsstipend.....	1176	5	Underskudd.....	1200
7	Avskrivning/ettermøte av utdanningslån.....	1177	6	Utland.....	1200
8	Frdrag for kostnader.....	1177	Særfradrag – sykdom eller svakhet.....	1201	
9	Minstefradrag.....	1177	1	Generelt om oppheving av bestemmelsen om særfradrag for store sykdomskostnader.....	1201
10	Tidfesting av inntekt og fradrag.....	1177	2	Begrensning av fradragformål fra og med inntektsåret 2012	1201
11	Skattested	1177	3	Frdrag etter overgangsregelen for kostnader som ikke er unntatt etter § 2 i forskrift 30. mars 2012 nr. 270	1201
Stortingsrepresentanter mv.	1177		4	Varig sykdom eller annen varig svakhet	1202
1	Skattestedet	1177	5	Kostnadens størrelse som vilkår for fradrag	1202
2	Primærbolig/sekundærbolig.....	1177	6	Kostnadenes art – kravet til årsakssammenheng	1203
3	Adgang til å frasi seg skattefordeler ...	1178	7	Forholdet til andre særfradrag.....	1205
4	Inntekten	1178	8	Utland.....	1205
5	Frdrag	1178	9	Fastsetting av særfradragets størrelse .	1205
Studiereise/kongressdeltagelse mv.	1179		10	Hvem som skal ha særfradraget.....	1206
1	Frdragsrett for egne reiser	1179	11	Tidfesting av fradraget.....	1207
2	Kostnadsfradragets størrelse	1181	12	Underskudd.....	1207
3	Forholdet til minstefradraget.....	1181	13	Flere kommuner	1207
4	Opplysninger.....	1181	14	Begrensning av fradrag ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen	1207
5	Kostnadene dekket av arbeidsgiver ...	1181	15	Kostnader til opphold i alders- eller sykehjem	1210
6	Kostnader dekket av leverandør mv. ..	1182	16	Kostnader til helse-reiser.....	1210
Svalbard	1183		17	Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) ..	1211
1	Generelt.....	1183	Tap.....	1215	
2	Fysiske personer skattepliktig som bosatt på Svalbard etter svalbsktl. § 2-1	1185	1	Forholdet mellom kostnader, tap og underskudd.....	1215
3	Personer med midlertidig opphold på Svalbard	1188	2	Tap i virksomhet	1216
4	Person bosatt på fastlandet eller i utlandet med skatteplikt til Svalbard for formue i og inntekt av fast eiendom på Svalbard.....	1189	3	Tap utenfor virksomhet.....	1217
5	Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på Svalbard.....	1189	4	Gave og gaveelement ved gavesalg	1219
6	Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på fastlandet eller i utlandet, med begrenset skatteplikt til Svalbard	1190	5	Utland.....	1219
7	Skattleggingen på Svalbard.....	1190			
8	Forenklet fellesoppgjør	1197			

6	Spesielt om tap ved deltakelse i pyramideorganisasjoner	1219	5	Inntekter/gevinster som faller utenfor sktl. § 5-50	1243
7	Tap på innløsning av enkeltaksjer.....	1220	6	Særlig om pyramidespill	1243
8	Inndragning	1220	7	Særlig om pokerspill	1244
9	Skattesubjekt	1220	8	Særlig om sportsbetting (oddstipping)	1245
10	Tap av skattepliktig inntekt.....	1220	9	Særlig om hage- og naturprodukter	1245
11	Størrelsen av tapet.....	1220	10	Særlig om dusør	1245
12	Tidfesting	1221	11	Fradragsrett	1245
13	Flere kommuner	1221	12	Lempning av skatt på tilfeldig gevinst ved spill o.l. etter sktl. § 5-50.....	1245
	Tidfesting – allment	1222	13	Dokumentasjonskrav.....	1246
1	Oversikt.....	1222		Tilsidesettelse – allment	1246
2	Inntektsperioden.....	1222	1	Generelt.....	1246
	Tidfesting – kontantprinsippet	1222	2	Klarlegging av det/de faktiske forhold	1246
1	Generelt.....	1222	3	Gjennomføringen	1247
2	Området for kontantprinsippet.....	1222	4	Fravikelse ved riktig bruk av skattereglene på det/de faktiske forhold – subsumsjon (gruppe 1)	1248
3	Kontantprinsippets innhold.....	1225		Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner	1252
	Tidfesting – realisasjonsprinsippet.....	1227	1	Generelt.....	1252
1	Innledning	1227	2	Hvilke selskaper omfattes av bestemmelsen.....	1252
2	Inntektsperioden.....	1228	3	Vilkår for å anvende bestemmelsen....	1253
3	Anvendelsesområdet for realisasjonsprinsippet.....	1228	4	Virkninger av at vilkårene etter sktl. § 13-3 er oppfylt.....	1255
4	Tidfesting av løpende inntekter etter realisasjonsprinsippet.....	1229	5	Eksempler på typetilfeller	1255
5	Tidfesting av kostnader etter realisasjonsprinsippet.....	1232		Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap	1258
6	Tap	1234	1	Generelt.....	1258
7	Erverv av formuesobjekt.....	1234	2	Spesielt om allokering til fast driftssted.....	1259
8	Gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekt	1234	3	Vilkårene for endring av skattegrunnlaget ved interessefellesskap.....	1260
9	Uttak av varer og tjenester	1236	4	OECDs retningslinjer for internprising	1263
10	Uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde.....	1236	5	Skattemessige virkninger	1266
11	Særregler for foretak med årsregnskapsplikt.....	1236		Tilsidesettelse – omgåelse	1271
	Tilbakeføring av inntekt og kostnad	1238	1	Generelt.....	1271
1	Generelt	1238	2	Forholdet til tidligere rettspraksis	1272
2	Omtvistede krav i kontraktsforhold	1239	3	Forholdet mellom den lovfestede omgåelsesregelen og sktl. § 13-3	1272
3	Tilbakebetaling av ulovlig ervervet inntekt	1239	4	Anvendelsesområdet for omgåelsesregelen	1272
4	Tilbakebetaling av ulovlig aksjeutbytte	1239	5	En disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner.....	1272
5	Etterberegning og tilbakebetaling av merverdiavgift.....	1239	6	Grunnvilkår – hovedformålet er å oppnå en skattefordel	1276
6	Betingede inntekter og kostnader.....	1239	7	Totalvurdering av om det foreligger en omgåelse.....	1277
7	Kostnader og erstatning ved skade på formuesobjekt	1240	8	Gjennomføring av skattleggingen.....	1281
8	Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser.....	1240		Tilskudd – offentlige tilskudd	1281
	Tilfeldige inntekter /gevinster	1241	1	Generelt.....	1281
1	Innledning	1241	2	Driftstilskudd	1282
2	Tilfeldige gevinster som er skattefrie uavhengig av beløpsgrense	1241	3	Etablerertilskudd.....	1282
3	Inntekter/gevinster som er skattefrie inntil kr 10 000.....	1242			
4	Inntekter/gevinster som er fullt ut skattepliktige	1242			

4	Investeringsstilskudd	1282	8	Klage	1309
5	Skattefunn	1283	9	Beregning av tilleggsskatt ved underskudd	1309
6	Tilskudd til dekning av private kostnader	1283	Utdanning – tilskudd og kostnader		1310
7	Betingede tilskudd	1283	1	Generelt	1310
8	Tidfesting av inntekt	1284	2	Fradragsrett for kostnader til utdanning for å fortsette i samme stilling	1310
Tiltakssonen i deler av Troms og Finnmark fylke			3	Kostnader vedrørende doktor-/lisensiatgrad	1310
1 Generelt			4	Fradragsrett for vedlikehold og/eller ajourhold av utdanning	1310
2 Særskilt fradrag i inntekt av skiferproduksjon			5	Skattyter mottar lønn og/eller andre skattepliktige ytelser for å studere	1311
1284			6	Tilskudd til opplæring i forbindelse med arbeidsrettede tiltak	1311
Tomt			7	Arbeidsgiverfinansiert utdanning	1311
1 Formuen			8	Kostnadene	1314
2 Løpende avkastning			9	Tidfesting	1315
3 Realisasjon			10	Arbeidsgivers dekning av skolegang for arbeidstakers ektefelle/samboer og barn	1315
4 Betinget skattefritak			11	Arbeidsgivers fradragsrett	1315
5 Uttak av tomt			12	Tilbakebetaling	1315
6 Skattestedet			Utgangsverdi		1315
1290			1	Hva menes med utgangsverdi	1315
Transaksjonskostnader mv.			2	Realisasjon, herunder salg, ekspropriasjon mv.	1316
1 Generelt			3	Skadet formuesobjekt	1319
2 Hovedprinsipper for den skattemessige behandlingen			4	Interessefellesskap	1319
3 Kostnader som verken kan fradragsføres direkte eller aktiveres			5	Gave, salg til underpris	1320
4 Oppkjøp/realisasjon av foretak/aksjer			6	Flere objekter overdratt under ett	1320
5 Tilordning til riktig skattesubjekt			7	Flere salg til samme kjøper	1321
6 Fusjon av selskaper			Utgiftsgodtgjørelse		1321
1294			1	Generelt	1321
Trygdeytelser og andre sosiale ytelser			2	Inntektsbeskatning av mottakeren	1322
1 Skattepliktige ytelser			3	Arbeidsgiveravgift	1325
2 Skattefrie ytelser			Utland – allment om skatteavtaler		1325
3 Pensjoner til utenlandsboende			1	Spørsmål om skatteplikt til Norge – fremgangsmåten	1325
4 Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.			2	Folketrygd	1326
5 Etterbetaling av pensjoner			3	Hvilke plikter er regulert ved skatteavtalene	1326
6 Tilbakebetaling mv. av trygdeytelse ..			4	Den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel	1326
1298			5	Særlig om tolkning av skatteavtaler	1327
Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.			6	MLI – multilateralt instrument (avtale)	1327
1 Inntekt som har tilknytning til straffbare/ulovlige forhold			7	Skatteavtalens virkeområde	1328
2 Fradrag for bestikkelse og vederlag for urettmessig motytelse			8	Formue/inntekt	1329
3 Tilbakebetaling/inndragning			9	Skatteavtaler mellom Norge og andre stater	1329
4 Straffgebyr og bøter			10	Oversikt over metode for unngåelse av dobbeltbeskatning i skatteavtalene	1330
1299			11	MAP – Gjensidig avtaleprosedyre	1333
Underskudd					
1 Generelt					
2 Overføring av årets underskudd					
3 Fastsetting av årets underskudd til fremføring					
4 Fremføring av tidligere års underskudd, hovedregel					
5 Fremføring av underskudd, begrensning av retten til underskuddsfremføring					
6 Tilbakeføring av underskudd					
7 Hvem kan underskuddet føres til fradrag hos					

Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde	1334	Utland – grensegjengere	1356
1 Generelt.....	1334	1 Hva er en grensegjenger.....	1356
2 Norsk beskatningsområde.....	1334	2 Arbeidstakere.....	1357
3 Driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde.....	1335	3 Arbeidsgivere.....	1359
4 Driftsmidler som tas ut av norsk beskatningsområde.....	1338	Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster	1359
5 Spesielt om andel i selskap med deltakerfastsetting.....	1339	1 Fast eiendom.....	1359
Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett	1340	2 Løsøre.....	1361
1 Generelt.....	1340	3 Renteinntekter.....	1362
2 EØS-avtalens virkeområde.....	1340	4 Royaltyinntekt.....	1363
3 ESA og EFTA-domstolen.....	1341	5 Aksjer, utbytte.....	1363
4 Norsk skatterett og EØS-avtalen.....	1342	6 Aksjer, realisasjon.....	1364
5 Offentlig støtte (statsstøtte).....	1342	7 Direkte skattlegging av aksjonær i utenlandsk selskap med fast eiendom eller anlegg i utlandet.....	1366
6 Skattleggingen der forholdet til EØS-retten er avklart.....	1343	8 Norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond.....	1366
7 Skattleggingen der forholdet til EØS-retten ikke er avklart.....	1343	9 Fradrag for kostnader og tap.....	1366
8 Endring av skattefastsetting for tidligere år.....	1343	Utland – kildeskatt på aksjeutbytte	1367
Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter	1344	1 Vilkår knyttet til mottaker av utbyttet.....	1367
1 Generelt.....	1344	2 Kildeskattpliktige utdelinger.....	1368
2 Fast eiendom.....	1344	3 Skatteavtale.....	1368
3 Løsøre.....	1345	4 Skattesats for kildeskatt.....	1368
4 Aksjer.....	1345	5 Fastsetting og betaling av kildeskatt... ..	1371
5 Gjeld og gjeldsrenter.....	1346	6 Tilbakebetaling av for mye trukket kildeskatt.....	1372
Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting	1349	Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere	1373
1 Innledning.....	1349	1 Generelt om kildeskatteordningen.....	1373
2 Hvem som omfattes av reglene om skattlegging av gevinster ved utflytting.....	1350	2 Personer som omfattes av kildeskatteordningen.....	1373
3 Eiendeler som omfattes av reglene om skattlegging av gevinster ved utflytting.....	1350	3 Beregningsgrunnlaget.....	1375
4 Begivenheter som utløser skattlegging av gevinst.....	1350	4 Inntektstak.....	1376
5 Beløpsbegrensning.....	1351	5 Skattesats.....	1377
6 Fradrag for tap.....	1351	6 Kildeskatteordningen i kombinasjon med andre inntekter.....	1377
7 Tidfesting.....	1351	7 Formue.....	1378
8 Beregning av gevinst/tap ved utflytting.....	1351	8 Uttreden av ordningen.....	1378
9 Utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt.....	1352	9 For mye trukket kildeskatt.....	1379
10 Bortfall av retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten.....	1353	10 Skattekvittering.....	1379
11 Dokumentasjon på at vilkårene for fortsatt utsettelse med betaling av skatten er oppfylt.....	1354	11 Arbeidsgivers endringsadgang.....	1379
12 Bortfall av endelig skatteplikt.....	1354	12 Skattemyndighetenes endringsadgang.....	1379
13 Endret beregning av gevinst ved realisasjon.....	1355	Utland – kildeskatt på renter	1379
14 Kreditfradrag.....	1356	1 Generelt.....	1379
		2 Vilkår knyttet til mottaker av rentene (kreditor).....	1380
		3 Vilkår knyttet til den som betaler rentene (trekkpliktige).....	1381
		4 Renter av gjeld.....	1382
		5 Nærstående.....	1382
		6 Tidfesting.....	1383
		7 Kildeskattesats.....	1383
		8 Skatteavtale.....	1383
		9 Fradrag i skatt for norske deltakere i NOKUS.....	1383

10	Fastsetting og betaling av kildeskatt på renter	1384	5	Personer bosatt i Norge deler av inntektsåret	1435
Utland – kildeskatt på royalty og leiebetalinger			Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning 1437		
1	Generelt	1384	1	Innledning	1437
2	Vilkår knyttet til mottaker av royalty eller leiebetaling (kreditor)	1384	2	Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)	1438
3	Vilkår knyttet til den som betaler royalty eller leie (trekkpliktige)	1386	3	Den alternative fordelingsmetoden	1439
4	Inntekter som omfattes av kildeskatteplikten	1386	4	Kreditmetoden, allment	1443
5	Nærstående	1387	5	Kreditmetoden, skattepliktig utbytte fra utenlandsk selskap hvor norsk aksjeselskap eier minst 10 %	1454
6	Tidfesting	1388	6	Fradrag i inntekt for utenlandsk skatt ..	1458
7	Kildeskattesats	1388	7	Skatteavtalenes satser for kildeskatt på aksjeutbytte fra utenlandsk selskap ..	1459
8	Skatteavtale	1388	Utland – utflytting av selskap fra Norge .. 1462		
9	Fradrag i skatt for norske deltakere i NOKUS	1388	1	Skattlegging på selskapsnivå	1462
10	Fastsetting og betaling av kildeskatt på royalty og leiebetalinger	1389	2	Skattlegging av aksjonærene	1464
Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.			Utland – uttak fra norsk beskatningsområde		
1	Lønnsinntekter, generelt	1389	1	Innledning	1465
2	Skattnedsettelse, ettårsregelen	1394	2	Hvem som omfattes av uttaksskatteplikten	1466
3	Særregler for visse lønnsinntekter	1401	3	Objekter som omfattes av uttaksskatteplikten	1467
4	Artister og sportsutøvere	1405	4	Begivenheter som utløser beskatning ..	1468
5	Studenter	1406	5	Fradrag for tap	1470
6	Styrehonorar	1407	6	Gevinst-/tapsberegningen	1470
7	Pensjon, uføreytelser, livrente mv.	1408	7	Redusert gevinst/tap for driftsmidler som tidligere har vært tatt inn i norsk beskatningsområde	1472
8	Sykepengener, arbeidsavklaringspenger, foreldrepenger og dagpenger	1410	8	Tidspunkt for inntekts-/fradragsføring ..	1473
9	Utenlandstillegg	1411	9	Utsettelse med innbetaling av skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde	1473
10	Fri bolig i utlandet	1411	10	Eiendelen/forpliktelsen tas inn igjen i norsk beskatningsområde	1474
11	Nettolønn	1411	11	Fradrag i norsk skatt for gevinstskatt betalt i utlandet	1474
12	Opsjoner i arbeidsforhold	1412	12	Fradrag for skatt betalt i utlandet for latent gevinst ved inntak til norsk beskatningsområde	1475
13	Fradrag, generelt	1412	13	Tilbakeføring av underskudd	1476
14	Særskilt fradragsrett for person bosatt innenfor EØS-området som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge	1413	14	Oppgaveplikt	1476
15	Skattetrekk	1415	Utland – virksomhetsinntekter		
Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)			1	Inntekter, generelt	1477
1	Generelt	1415	2	Fast driftssted	1478
2	Hjemmehørende i lavskatteland	1416	3	Fast sted	1480
3	Norsk kontroll	1419	4	Særlig om utenlandske leger	1480
4	Forholdet til land som Norge har skatteavtale med	1420	5	Inntektsfastsetting ved fast driftssted/ fast sted	1481
5	Forholdet til land innenfor EØS	1420	6	Fradrag for kostnader og tap	1482
6	Fastsetting av skattepliktig inntekt	1421	7	Personinntekt	1483
7	Opphør av NOKUS-beskatning	1423	8	Selskaper med deltakerfastsetting mv.	1483
8	Opplysningsplikt	1423	9	Skattefritak for inntekt og avskjæring av fradragsrett for kostnader og tap ved utvinning av petroleum i utlandet ..	1487
9	Skattested	1423			
Utland – skattemessig bosted					
1	Generelt	1423			
2	Fysiske personer	1424			
3	Selskaper, innretninger mv.	1432			
4	Bostedsbekreftelser mv.	1434			

10	Særlig om virksomhet mv. på den norske kontinentalsokkelen.....	1488	4	Fradragsrett for arbeidsgiveren.....	1528
11	Særlig om virksomhet i internasjonal skips- og luftfart mv.....	1488	Verdipapirer	1528	
Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester			1	Oversikt.....	1528
1	Innledning.....	1489	2	Formuesfastsettingen.....	1529
2	Vilkår for uttaksbeskatning.....	1490	3	Inntekt.....	1529
3	Generelt om fastsetting av uttaksfordelen.....	1496	4	Fradragsrett for kostnader.....	1533
4	Fastsetting av uttaksfordel etter sktl. § 13-1.....	1496	Verdipapirfond	1533	
5	Omdisponering innenfor skattyters inntektsgivende aktivitet.....	1499	1	Om verdipapirfond.....	1533
6	Hvem skal uttaksbeskattes.....	1499	2	Formue.....	1535
7	Tidfesting av inntekt.....	1501	3	Inntektsbeskatning av andelshaverne..	1535
8	Tapsfradrag.....	1502	4	Skattlegging av verdipapirfondet.....	1539
9	Behandling av uttak som ikke er skattepliktig.....	1502	5	Forvaltningsplikt.....	1540
10	Bokføring.....	1502	Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)		
11	Den skattemessige behandlingen hos mottakeren av formuesobjektet/ tjenesten.....	1502	1	Generelt.....	1540
Valutagevinst/-tap			2	Generelt om behandling av gevinst/tap ved utlån og tilbakelevering av verdipapirer.....	1541
1	Sammenslåingsprinsippet.....	1503	3	Verdipapirlån uten gevinstbeskatning ved utlånet eller ved innfrielsen av lånet.....	1541
2	Omregning til norske kroner.....	1504	4	Verdipapirlån hvor vilkårene for å unnta gevinstbeskatning ved utlånet eller innfrielsen ikke er oppfylt.....	1542
3	Valutagevinst og -tap på fordringer og gjeld.....	1505	5	FIFU-prinsippet når utlåneren foretar en realisasjon av aksjer i samme selskap som utlåner har utlånte aksjer i.....	1544
4	Tidfesting av valutagevinst/-tap.....	1508	6	Skattlegging ved innlånerens realisasjon av lånte verdipapirer.....	1544
Varebeholdning			7	Vederlag for lånet (utlånspremien)....	1545
1	Hva er varebeholdning.....	1511	8	Avkastning på utlånte verdipapirer i låneperioden.....	1545
2	Formue.....	1512	9	Skjermingsfradrag.....	1545
3	Inntekt.....	1512	10	Kompensasjon for avkastning på utlånte verdipapirer.....	1545
4	Omdisponering av omsetningsgjenstand til driftsmiddel..	1514	11	Formue.....	1548
5	Dokumentasjon av varebeholdning....	1514	Vergemål	1548	
6	Arv/gave/gavesalg.....	1514	1	Om vergemål.....	1548
Vedlikehold			2	Ivaretagelse av skattyters interesser overfor skattemyndighetene.....	1548
1	Hovedregel.....	1514	3	Godtgjørelse til verger.....	1549
2	Formuesobjektets art.....	1515	Virksomhet – allment		
3	Nærmere om bruken av formuesobjektene.....	1515	1	Generelt.....	1549
4	Hva er vedlikehold.....	1515	2	Andre lover.....	1550
5	Skillet vedlikehold/påkostning.....	1516	3	Begrepet virksomhet.....	1550
6	Skillet vedlikehold/utskifting av selvstendig formuesobjekt.....	1519	4	Når anses en virksomhet påbegynt....	1564
7	Skillet vedlikehold/nytt objekt.....	1520	5	Når anses en virksomhet for opphørt..	1564
8	Fradragets størrelse.....	1521	6	Hvilke inntekter/fradragposter inngår i virksomhetsinntekten.....	1564
9	Tidfesting av kostnader.....	1521	7	Når anses det å foreligge én eller flere atskilte virksomheter hos en eier.....	1565
10	Stedet for kostnadsfradrag.....	1522	8	Tilordning av virksomhetsinntekt.....	1566
11	Bolig og fritidseiendommer brukt av eieren.....	1522	Virksomhet – arbeid under utførelse		
Velferdstiltak			1	Generelt.....	1567
1	Hva er velferdstiltak etter skatteloven	1522			
2	Inntektsbeskatning av mottakeren.....	1523			
3	Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) ..	1524			

2	Arbeid for egen regning	1567
3	Arbeid for fremmed regning	1568
4	Garantiansvar/reklamasjonsansvar	1570
	Virksomhet – omdanning/skifte av eierform	1570
1	Generelt	1570
2	Hovedregel	1571
3	Skattefri omdanning	1572
	Virksomhet – opphør av virksomhet	1580
1	Generelt	1580
2	Hva regnes som opphør	1581
3	Betydning av opphør av virksomhet	1584
	Virtuelle eiendeler	1585
1	Begreper	1585
2	Formue	1586
3	Inntekt/fradrag	1587

Innhold satser og registre mv.

Folketrygd – grunnbeløpet.....	1591
Skatte- og avgiftssatser.....	1592
Lov- og forskriftsregister.....	1594
Stikkordregister.....	1604

A-1 Aksjer – aksjebytte

– Sktl. § 11-6, § 11-7, § 11-10, samt § 11-11 fjerde og femte ledd

A-1-1 Aksjebytter som behandles i dette emnet

Aksjebytte innebærer et bytte av aksjer i et selskap (overdragende selskap) mot aksjer i det selskapet som overtar aksjene (overtakende selskap). Ombytting av aksjer i forbindelse med en fusjon eller fisjon anses ikke som aksjebytte.

I dette emnet behandles følgende typer aksjebytte og vilkårene for når disse kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene:

- Aksjebytte hvor overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og overtakende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat, se sktl. § 11-11 fjerde ledd første punktum
- Aksjebytte hvor det overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og overdragende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat, se sktl. § 11-11 fjerde ledd annet punktum
- Aksjebytte i selskaper med begrenset ansvar der både overdragende og overtakende selskap er hjemmehørende i utlandet, se sktl. § 11-11 femte ledd annet punktum

Slike aksjebytter kan på nærmere bestemte vilkår gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene, se sktl. § 11-11 fjerde og femte ledd. Er vilkårene ikke oppfylt, behandles aksjebyttet som en ordinær realisasjon av aksjer. Om realisasjon av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

A-1-2 Overdragende og overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge

Aksjebytte hvor både overdragende og overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge faller utenfor reglene om skattefritak ved aksjebytte. Slikt aksjebytte regnes som en realisasjon.

Om realisasjon av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

A-1-3 Overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og overtakende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat

A-1-3.1 *Generelt*

Aksjebytte ved overføring av minst 90 % av aksjene i et overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i et overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat, kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene, jf. sktl. § 11-11 fjerde ledd første punktum. Det overtakende selskapet kan være hjemmehørende i eller utenfor EØS. Er det overtakende selskapet hjemmehørende i lavskatteland, se [pkt. 3.3](#).

For at aksjebytte skal være skattefritt for aksjonærene i det overdragende selskap med skatteplikt til Norge, må norske skatteposisjoner knyttet til aksjene videreføres med kontinuitet, jf. sktl. § 11-11 fjerde ledd femte punktum, se [pkt. 3.4](#). Det kreves ikke at transaksjonen må gjennomføres i samsvar med prinsipper om skattemessig kontinuitet i den stat hvor det overtakende selskapet er hjemmehørende. Det kreves heller ikke at det overtakende selskapets hjemland har regler om skattemessig kontinuitet.

Både overdragende og overtakende selskap må være stiftet før aksjebyttet.

A-1-3.2 *Tilleggsvederlag*

For at aksjebyttet skal være skattefritt, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i aksjebyttet, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 fjerde ledd tredje punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i aksjebyttet, regnes i denne sammenhengen bl.a. aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet. Ved beregningen av tilleggsvederlaget skal det ikke tas hensyn til forutgående utbytteutdelinger som anses som selvstendige egenkapitaltransaksjoner, se [BFU 8/2019](#). Ved skattefritt aksjebytte skattes tilleggsvederlag etter vanlige regler, se sktl. § 11-11 fjerde ledd fjerde

punktum, jf. § 11-6 første ledd. Om skattlegging av tilleggsvederlaget, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.2.

A-1-3.3 Overtakende selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det overtakende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, kan aksjebytte ikke gjennomføres skattefritt, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd. Tilsvarende gjelder lavskatteland innenfor EØS, dersom det overtakende selskapet ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd annet punktum. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

A-1-3.4 Kontinuitet på aksjonærnivå

Kontinuitet på aksjonærnivå innebærer at norske skatteposisjoner knyttet til aksjer, som bl.a. inngangsverdi, ervervstidspunkt, skjermingsgrunnlag og ubenyttet skjermingsfradrag, overføres til aksjene i det overtakende selskapet, se sktl. § 1111 fjerde ledd femte punktum, jf. § 117.

Kravet til kontinuitet gjelder for aksjonærer i det norske overdragende selskapet som er skattepliktig til Norge, se sktl. § 11-11 fjerde ledd femte punktum, jf. § 11-7. Det gjelder både aksjonærer bosatt/hjemmehørende i Norge og aksjonærer bosatt/hjemmehørende i utenlandet som driver virksomhet gjennom filial som er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b når aksjene er knyttet til virksomheten i filialen.

Aksjebyttet har i seg selv som utgangspunkt ingen innvirkning på skatteposisjonene i det overdragende selskapet. Om bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 13-3 i visse tilfeller, se emnet «Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner».

A-1-4 Overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og det overdragende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat

A-1-4.1 Generelt

Aksjebytte ved overføring av minst 90 % av aksjene i et overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat mot aksjer i overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge, kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene, jf. sktl. § 11-11 fjerde ledd annet punktum. Det overdragende selskapet kan være hjemmehørende i eller utenfor EØS. Er det overdragende selskapet hjemmehørende i lavskatteland, se pkt. 4.3.

For at aksjebyttet skal være skattefritt for aksjonærene i det overdragende selskapet med skatteplikt til Norge, må norske skatteposisjoner knyttet til aksjene videreføres med kontinuitet, jf. sktl. § 11-11 fjerde ledd femte punktum, se pkt. 4.4. Det er ikke krav om kontinuitet knyttet til andre aksjonærer i det overdragende utenlandske selskapet.

Det er et vilkår at aksjonærene i det overdragende selskapet mottar aksjer i det overtakende selskapet, se [BFU 19/2020](#). Vederlag ved aksjebytte etter sktl. § 11-11 fjerde ledd kan ikke ytes ved at pålydende på eksisterende aksjer økes.

Både overdragende og overtakende selskap må være stiftet før aksjebyttet.

A-1-4.2 Tilleggsvederlag

Om tilleggsvederlaget, se pkt. 3.2 og emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.2.

A-1-4.3 Overdragende selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det overdragende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, kan aksjebytte ikke gjennomføres skattefritt, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd første punktum. Tilsvarende gjelder lavskatteland innenfor EØS, dersom det overdragende selskapet ikke er reelt etablert og ikke driver reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd annet punktum. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

A-1-4.4 Kontinuitet på aksjonærnivå

Kontinuitet innebærer at norske skatteposisjoner knyttet til aksjer, som inngangsverdi og ervervstidspunkt, overføres til aksjene i det overtakende selskapet, se sktl. § 11-11 fjerde ledd femte ledd femte punktum jf. § 11-7.

Kravet til kontinuitet gjelder for aksjeeiere i det overdragende selskapet med skatteplikt til Norge, se sktl. § 11-11 fjerde ledd femte punktum, jf. § 11-7. Dette gjelder aksjonærer bosatt/hjemmehørende i Norge og aksjonærer bosatt/hjemmehørende i utenlandet som driver virksomhet gjennom filial som er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og aksjene er knyttet til virksomheten i filialen.

For aksjonærene i det overdragende selskapet, skal skatteposisjoner som inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, se sktl. § 11-11 fjerde ledd fjerde punktum, jf. § 11-7 fjerde ledd.

A-1-5 Aksjebytte mellom selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet**A-1-5.1 Generelt**

Aksjebytte i selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet kan etter sktl. § 11-11 femte ledd annet punktum, jf. første punktum, gjennomføres uten skattlegging av aksjonærer med skatteplikt til Norge når disse aksjonærene viderefører sine skatteposisjoner knyttet til aksjene i det overdragende selskapet til aksjene i det overtakende selskapet.

Både overdragende og overtakende selskap må være stiftet før aksjebytten.

A-1-5.2 Overdragende eller overtakende selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det overdragende eller overtakende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, kan aksjebytte ikke gjennomføres skattefritt, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd første punktum. Tilsvarende gjelder lavskatteland innenfor EØS, hvis selskapet eller selskapene ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd annet punktum. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

A-1-5.3 Kontinuitet på aksjonærnivå

Kravet til kontinuitet på aksjonærnivå innebærer at aksjonærer med skatteplikt til Norge må videreføre skatteposisjoner som inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og ervervstidspunkt på aksjene i det overdragende selskapet til aksjene i det overtakende selskapet, se sktl. § 11-11 femte ledd annet punktum jf. første punktum. Dette gjelder både norske aksjonærer og utenlandske aksjonærer som driver virksomhet gjennom filial som er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, når aksjene er knyttet til virksomheten i filialen.

A-1-5.4 Tilleggsvederlag

Om tilleggsvederlaget, se pkt. 3.2 og emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.2.

A-2 Aksjer – aksjeinnskudd i oppstartsselskap

– Sktl. § 6-53

A-2-1 Generelt

Personlige skattytere kan få fradrag i alminnelig inntekt med inntil kr 1 mill. årlig for aksjeinnskudd i oppstartsselskap. Fradragsretten gjelder i tillegg til at aksjeinnskuddet på vanlig måte kan tas med som en del av inngangsverdien på de aksjene det investeres i. Aksjeinnskuddet må utgjøre minst kr 30 000 for å gi rett til fradrag. Et selskap kan årlig motta maksimalt kr 5 mill. i innskudd som gir rett til fradrag.

A-2-2 Vilkår knyttet til oppstartsselskapet

A-2-2.1 Selskapsformer

Ordningen gjelder for aksjeselskaper som er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 6-53 annet ledd. I tillegg gjelder ordningen for selskaper hjemmehørende i en annen EØS-stat som tilsvarer norske aksjeselskaper og som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, jf. sktl. § 6-53 åttende ledd.

Oppstartsselskapet kan ikke være notert på norsk eller utenlandsk børs, se sktl. § 6-53 annet ledd bokstav a femte punktum.

Allmennaksjeselskaper omfattes ikke av ordningen. Det gjør heller ikke selskaper som i andre sammenhenger er likestilt med aksjeselskap.

A-2-2.2 Offentlige organers eierskap

Ordningen gjelder ikke for aksjeinnskudd i selskaper hvor offentlige organer, alene eller sammen med andre offentlige organer, kontrollerer mer enn 24 pst. av kapital- eller stemmerettsandelene, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav b tredje strekpunkt. Er selskapet en del av et konsern, jf. aksjeloven § 1-3, er det et vilkår at offentlige organer ikke har slik kapital- og stemmerettsandel i noen av konsernselskapene, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav b annet punktum.

A-2-2.3 Selskapets aktivitet

For å kunne omfattes av ordningen må selskapet hovedsakelig drive annen aktivitet enn passiv kapitalforvaltning, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav d. Passiv kapitalforvaltning vil f.eks. være avkastning av bankinnskudd, verdipapirer, utleie av kapitalgjenstander, utlån av verdipapirer eller statiske funksjoner som f.eks. lisensinntekter fra immaterielle eiendeler. Kjøp og salg av verdipapirer med direkte tilknytning til aktiviteten i oppstartsselskapet anses normalt ikke som passiv kapitalforvaltning i denne sammenheng. Kapitalforvaltning som i seg selv utgjør virksomhet anses ikke som passiv kapitalforvaltning etter sktl. § 6-53 annet ledd bokstav d. Som utgangspunkt må den aktivitet som knytter seg til passiv kapitalforvaltning ikke overstige 10 % av den samlede aktiviteten i selskapet, jf. Prop. 130 LS (2016–2017) pkt. 2.3.3.

A-2-2.4 Selskapet kan ikke være i økonomiske vanskeligheter

Selskapet kan ikke være i økonomiske vanskeligheter, jf. EU-forordning nr. 651/2014 artikkel 2 (18) (Gruppeinntaksforordningen), på tidspunktet for kapitalforhøyelsen, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav e. Om når et selskap anses å være i økonomiske vanskeligheter, se nærmere emnet «Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn», pkt. 2.2.

A-2-2.5 Tilbakebetaling av ulovlig offentlig støtte

Dersom selskapet tidligere har mottatt statsstøtte som er erklært ulovlig og uforenlig med det indre markedet, må selskapet ha oppfylt krav om tilbakebetaling av denne, se sktl. § 6-53 annet ledd bokstav f.

A-2-2.6 Kumulering av offentlig støtte

Ved vurderingen av om grensene for meldeplikt og støtteintensitet er i henhold til statsstøtteregulverket, jf. Gruppeinntaksforordningen art 8, skal det tas hensyn til den samlede statsstøtten for virksomheten.

A-2-2.7 Maksimal størrelse på driftsinntekter og balansesum

Selskapets samlede driftsinntekter og balansesum må, ved utgangen av det året selskapet eller kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret, være mindre enn kr 40 mill. for at selskapet skal kunne omfattes av ordningen, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav b annet strekpunkt. Inngår selskapet i et konsern etter aksjeloven § 1-3, er det de samlede driftsinntektene og balansesummen i konsernet som er avgjørende, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav b annet punktum.

A-2-2.8 Maksimalt antall årsverk

For å komme inn under ordningen, må selskapets gjennomsnittlige antall ansatte ved utgangen av det året selskapet eller kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret, utgjøre mindre enn 25 årsverk, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav b første strekpunkt. Både heltidsansatte, deltidsansatte og midlertidige ansatte som er innmeldt i Arbeidstakerregisteret regnes med. Som utgangspunkt kan gjennomsnittlig antall årsverk beregnes på grunnlag av antall ansatte ved begynnelsen og slutten av året. Hvis antall årsverk varierer mye i løpet av et år, kan det være aktuelt å beregne gjennomsnittlig antall årsverk på en annen måte. Det kan da være aktuelt å se hen til beregningen av antall årsverk etter regnskapsloven § 7-30.

Inngår selskapet i et konsern etter aksjeloven § 1-3, er det gjennomsnittlig antall årsverk i konsernet som er avgjørende, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav b, annet punktum.

A-2-2.9 Selskapets alder**A-2-2.9.1 Generelt**

Selskapet kan ikke være eldre enn seks år, medregnet stiftelsesåret og det året kapitalforhøyelsen registreres i Foretaksregisteret, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav a første punktum. Kapitalforhøyelsen må derfor registreres i Foretaksregisteret innen utløpet av det sjette året medregnet stiftelsesåret.

Eksempel:

Et aksjeselskap er stiftet 2. mars 2018. Selskapet kan benytte seg av ordningen hvis kapitalforhøyelsen registreres i Foretaksregisteret innen utløpet av 2023.

A-2-2.9.2 Skattefri omdanning

Har selskapet blitt stiftet ved skattefri omdanning, regnes selskapets alder fra stiftelsesåret/etableringsåret for det opprinnelige selskapet, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav a annet punktum. Dette gjelder f.eks. hvor selskapet har blitt omdannet fra selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap. Har det omdannede foretaket tidligere vært drevet som enkeltpersonforetak, regnes alderen fra etableringsåret for enkeltpersonforetaket. Alderen regnes også fra etableringen av enkeltpersonforetak hvis enkeltpersonforetaket først har blitt omdannet med skattefri virkning til selskap med deltakerfastsetting.

A-2-2.9.3 Fisjon/fusjon

Er selskapet stiftet ved fisjon, regnes seksårsfristen fra stiftelsesåret for det selskap som det fisjonerte selskap er utfisjonert fra, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav a, tredje punktum.

For selskap stiftet ved fusjon regnes fristen fra stiftelsesåret for det eldste selskapet som inngikk i fusjonen, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav a, fjerde punktum. Tilsvarende gjelder hvor ett av de fusjonerte selskapene er videreført etter fusjonen.

A-2-2.10 Lønnsgrunnlag

For å komme inn under ordningen må selskapet, det året selskapet eller kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret, eller ved utgangen av det etterfølgende året, ha en årlig lønnskostnad som danner grunnlag for arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 23-2 første ledd på minst kr 400 000, jf. sktl. § 6-53 annet ledd bokstav c. Som lønnskostnad likestilles hyre innenfor fiskerinæringen som inngår i grunnlaget for produktavgift. Produktavgift erstatter arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-5.

A-2-2.11 Aksjeinnskuddet

For å gi rett til fradrag må kapitaltilførselen skje i form av et aksjeinnskudd i forbindelse med at selskapet stiftes, jf. aksjeloven kap. 2, eller ved en senere kapitalforhøyelse ved nytegning av aksjer etter asl. kap. 10, jf. sktl. § 6-53 første ledd første punktum. Kapitaltilførselen kan bestå av både aksjekapital og innbetalt overkurs. Kapitaltilførselen kan ikke skje i form av uformelt aksjeinnskudd e.l.

Den enkelte aksjonærs aksjeinnskudd i det enkelte selskap må utgjøre minst kr 30 000 for å gi rett til fradrag, jf. sktl. § 6-53 første ledd annet punktum. Samlet fradrag i ett eller flere selskaper kan ikke overstige kr 1 mill. årlig, se sktl. § 6-53 første ledd første punktum.

Det enkelte selskap kan motta maksimalt kr 5 mill. i årlige fradragsberettigede aksjeinnskudd, jf. sktl. § 6-53 første ledd tredje punktum. Dersom det foretas aksjeinnskudd som overstiger dette maksimumsbeløpet, må selskapet kunne angi hvilket beløp som gjelder fradragsberettiget aksjeinnskudd og hvilke skattytere som har foretatt innbetalinger med minst kr 30 000. Hvordan dette kan spesifiseres og rapporteres, se nærmere [pkt. 2.12](#).

A-2-2.12 Rapportering

Fradragsretten er betinget av at selskapet gir skattemyndighetene opplysninger om hvilke personlige skattytere som har foretatt fradragsberettigede aksjeinnskudd, jf. sktl. § 6-53 sjette ledd.

Oppstartsselskapet, ev. det mellomliggende holdingselskapet, må foreta rapporteringen i Aksjonærregisteroppgaven. Aksjonærregisteroppgaven må leveres innen 31. januar året etter inntektsåret for at de personlige aksjonærene skal få forhåndsutfylt inntektsfradraget i sine skattemeldinger, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-7-4 første ledd.

Ved aksjeinnskudd inkl. overkurs som overstiger det årlige maksimumsbeløpet på kr 5 millioner kan det først foretas et innskudd/emisjon på maksimumsbeløpet. Denne rapporteres i Aksjonærregisteroppgaven med hendelsestype «Stiftelse/emisjon med inntektsfradrag». Det må også fremgå at den enkelte skattyters innskudd utgjør minst kr 30 000. Den del av aksjeinnskuddet som overstiger kr 5 millioner rapporteres med hendelsestype «Nyemisjon».

A-2-3 Vilkår knyttet til investor

A-2-3.1 Generelt

Fradragsretten gjelder for personlige skattytere, jf. sktl. § 6-53 første ledd. Skattyter kan være bosatt i Norge eller i utlandet. Upersonlige skattytere, f.eks. aksjeselskaper, får ikke fradrag for aksjeinnskudd. Det samme gjelder selskaper med deltakerfastsetting.

Aksjeinnskuddet må utgjøre minst kr 30 000 for den enkelte personlige aksjonær i det enkelte selskap, jf. sktl. § 6-53 første ledd annet punktum. Det er ingen begrensninger mht. hvor mange selskaper den enkelte personlige skattyter kan investere i, men samlet årlig fradrag kan for den enkelte personlige aksjonær ikke overstige kr 1 mill. årlig, se sktl. § 6-53 første ledd første punktum.

A-2-3.2 Aksjer eiet gjennom et annet aksjeselskap

Eier en personlig skattyter aksjer i et annet aksjeselskap, kan den personlige skattyteren få fradrag for aksjeinnskudd som foretas av det mellomliggende selskap hvor han eier aksjer, jf. sktl. § 6-53 tredje ledd. Det mellomliggende selskapet må være et aksjeselskap og kan eies helt eller delvis av den personlige skattyteren. Det foreligger ikke fradragsrett hvis det er mer enn ett selskap mellom den personlige skattyteren og oppstartsselskapet. Om adgangen til å ha flere mellomliggende selskaper som følge av etterfølgende fusjon eller fisjon, se nærmere [pkt. 3.4.5](#).

Er det mellomliggende selskapet eiet av flere, skal fradraget fordeles proporsjonalt ut fra skattyternes eierandeler i det mellomliggende selskap, jf. sktl. § 6-53 tredje ledd annet punktum. Minstebeløpet på kr 30 000 som nevnt i [pkt. 2.11](#) gjelder for den enkelte aksjonær. Hvis noen av aksjonærene ved en proporsjonal fordeling av aksjeinnskuddet ikke oppfyller 30 000 kravet, vil disse aksjonærene dermed ikke bli omfattet av ordningen. Disse aksjonærenes andel av fradragsbeløpet blir ikke overført til de andre aksjonærene, jf. Prop. 130 LS (2016–2017) [pkt. 2.3.4](#).

Aksjer som et annet aksjeselskap eier i det mellomliggende selskapet skal telle med ved beregningen av de personlige aksjonærenes eierandel i det mellomliggende selskapet og dermed ved beregningen av deres fradragsbeløp, men aksjeselskapets «andel av fradragsbeløpet» kan ikke overføres til de personlige aksjonærene og faller dermed bort.

Eksempel:

A AS eier 30 % av Holding AS, B eier 40 % og C eier de resterende 30 %. Holding AS investerer kr 100 000 i Oppstartsselskap AS. B får fradrag for kr 40 000, og C får fradrag for kr. 30 000. A AS andel av fradragsbeløpet faller bort.

Dersom det mellomliggende selskapet eier aksjer i seg selv, jf. asl. § 9-2, skal det ses bort fra disse aksjene ved beregningen av fradragsbeløpet basert på eierandelen for de øvrige aksjonærene.

Eksempel 1:

A eier 60 % av Holding AS, og Holding AS eier de resterende 40 % av aksjene i seg selv. Holding AS investerer kr 100 000 i Oppstartsselskap AS. A får fradrag for kr 100 000.

Eksempel 2:

A eier 50 % av Holding AS, B eier 40 % og Holding AS eier de resterende 10 % av aksjene i seg selv. Holding AS investerer kr 100 000 i Oppstartsselskap AS. A får fradrag for kr 55 600, og B får fradrag for kr. 44 400.

A-2-3.3 Krav til uavhengighet mellom selskap og investor/nærstående

A-2-3.3.1 Generelt

Det er et vilkår for fradrag at investor eller nærstående ikke er eller har vært aksjonær i selskapet på tidspunktet for aksjeinnskuddet, jf. sktl. § 6-53 fjerde ledd bokstav a.

Det er også et vilkår at investor eller nærstående ikke er eller har vært aksjonær i et annet selskap i samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3. Er det et aksjeselskap som foretar investeringen, se pkt. 3.2, er det også et vilkår at det aksjeselskapet som foretar investeringen, eller dette selskapets nærstående, ikke er eller har vært aksjonær i oppstartsselskapet eller et annet selskap i samme konsern, se sktl. § 6-53 fjerde ledd annet punktum jf. første punktum bokstav a. Det kan således bare gis fradrag for aksjeinnskudd én gang i ett og samme selskap.

Eksempel:

Den personlige skattyteren A eier 100 pst av B AS, som igjen eier 100 pst av C AS. C AS eier 40 pst av D AS. B AS gjør deretter et aksjeinnskudd direkte i D AS. A får ikke fradrag for aksjeinnskuddet i D AS fordi B AS og C AS er nærstående.

Har det selskapet som det investeres i blitt stiftet ved fusjon, fisjon eller skattefri omdanning, er det et vilkår at investor heller ikke har vært aksjonær eller eier i det tidligere selskapet eller i et annet selskap i samme konsern, jf. sktl. § 6-53 fjerde ledd bokstav b.

Det er også et vilkår at investor ikke blir ansatt i selskapet eller i et annet selskap i samme konsern i løpet av bindingstiden på tre år som nevnt i sktl. § 6-53 femte ledd første punktum, jf. sktl. § 6-53 fjerde ledd bokstav c. Om bindingstiden, se pkt. 3.4.

Som utgangspunkt gjelder begrensningene som er beskrevet ovenfor for aksjonær eller tidligere aksjonær, også for ansatt eller tidligere ansatt. (Styremedlemmer regnes i denne sammenheng ikke som ansatt.) Begrensningene for ansatt eller tidligere ansatt gjelder ikke når aksjeinnskuddet er gjort i inntektsårene 2020 og 2021, se sktl. § 6-53 fjerde ledd bokstav d.

A-2-3.3.2 Nærstående

Som nærstående regnes personer og selskaper som nevnt i aksjeloven § 1-5. Dette omfatter:

- ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapsliknende forhold
- slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken
- slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt i første strekpunkt
- ektefelle til, og en person som bor sammen i ekteskapsliknende forhold med noen som er nevnt i annet strekpunkt
- selskap der vedkommende selv eller noen som er nevnt i nr 1 til 4, har slik bestemmende innflytelse som nevnt i aksjeloven § 1-3 (dvs. slik innflytelse som kreves for at det skal foreligge et konsern etter aksjeloven)

A-2-3.4 Krav til eiertid

A-2-3.4.1 Generelt

Fradragsretten er betinget av at skattyteren beholder alle aksjene i minst tre kalenderår etter utløpet av det kalenderåret aksjeselskapet eller kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregi-

steret, jf. sktl. § 6-53 femte ledd første punktum. Hvor aksjeinvesteringen er foretatt av et mellomliggende selskap, se [pkt. 3.2](#), gjelder tilsvarende bindingstid for det mellomliggende selskap, jf. sktl. § 6-53 femte ledd fjerde punktum. Samme bindingstid gjelder også for skattyters eierandel i det mellomliggende selskap, jf. sktl. § 6-53 femte ledd femte punktum. Om enkelte tilfeller av overdragelse, se nedenfor.

Overdras én eller flere av aksjene som har gitt grunnlag for fradragsrett før utløpet av eiertiden, mister skattyteren retten til hele fradraget. Skattefastsettingen må da endres for det året fradrag er gitt, enten av skattyter ved endring av egenfastsettingen etter sktfvl. § 9-4 eller av skattekontoret etter sktfvl. § 12-1. Dette gjelder også hvis skattyter overdrar slike aksjer i oppstartsselskapet til et aksjeselskap som etter sktl. § 6-53 tredje ledd selv kunne gjort aksjeinnskudd i det samme selskapet. Se SKNS1-2023-22 (En skattyter solgte aksjene i oppstartsselskapet til sitt heleide holdingselskap etter nesten 11 måneder. Skattyter hadde etter salget ikke lenger aksjene i oppstartsselskapet i behold, og hadde da ikke rett til fradrag for innskuddet).

A-2-3.4.2 *Gaveoverføring*

Overdras aksjer ved gave eller gavesalg, anses aksjene ikke lenger å være i behold. Dette gjelder selv om det ved overføringen gjelder kontinuitet etter sktl. § 10-33, se Prop. 1 LS (2016–2017) pkt. 2.3.6 s. 13. Forskudd på arv anses som gave.

A-2-3.4.3 *Overføring mellom ektefeller*

Overføring av aksjer mellom ektefeller mens ekteskapet består har ingen skattemessige konsekvenser, og anses ikke i seg selv som brudd i eiertiden. Dette gjelder selv om aksjene blir sær- eie for den annen ektefelle. Det anses imidlertid som brudd i eiertiden hvis aksjene ved separasjon eller skilsmisse overtas av den ektefellen som ikke har foretatt aksjeinnskuddet, se Prop. 130 LS (2016–2017) pkt. 2.3.6 s. 13. Dette gjelder uavhengig av formuesordningen mellom ektefellene.

A-2-3.4.4 *Overføring av aksjer ved arv eller uskifte*

Overføring av aksjer ved arv eller uskifte anses ikke som brudd i eiertiden, se Prop. 130 LS (2016–2017) pkt. 2.3.6 s. 13. Tilsvarende gjelder hvis uskifteboet skiftes mens lengstlevende er i live. I slike tilfeller gjelder reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 10-33, se emnet [«Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet»](#). Arvingen/gjenlevende ektefelle/dødsboet vil da overta avdødes skatteposisjoner knyttet til aksjene.

Hvis arvingen/gjenlevende ektefelle/dødsboet overdrar aksjene før bindingstiden er ute, må fradraget for aksjeinnskuddet i oppstartsselskapet tilbakeføres ved endring av skattefastsettingen for avdøde etter sktfvl. § 12-1. Fristen for å ta opp saken til endring er i utgangspunktet to år, regnet fra utgangen av det kalenderåret hvor overføringen skjedde, se sktfvl. § 12-6 tredje ledd jf. sktfvl. § 12-7. Se for øvrig Skatteforvaltningshåndboken. Arvingene/gjenlevende ektefelle/dødsboet kan ikke skattlegges for det beløpet som arvelateren har fått fradrag for etter sktl. § 6-53 første ledd.

A-2-3.4.5 *Fusjon og fisjon*

Hvor oppstartsselskapet deltar i en fusjon eller fisjon etter sktl. kapittel 11, anses det ikke som brudd i eiertiden om aksjene i oppstartsselskapet innløses og erstattes med aksjer i det overtakende selskapet, ev. det overtakende selskapets morselskap.

Det anses heller ikke som brudd i eiertiden om aksjer overføres fra et mellomliggende selskap som har foretatt aksjeinvesteringen, til et overtakende selskap ved en skattefri fusjon eller fisjon etter sktl. kapittel 11. Dette gjelder selv om den etterfølgende fusjonen eller fisjonen fører til at det blir flere mellomliggende selskaper.

A-2-3.4.6 *Aksjebytte*

Hvor aksjer i oppstartsselskapet eller i det mellomliggende selskap byttes om i aksjer i et annet selskap i andre tilfeller enn de som er nevnt i emnet [«Aksjer – aksjebytte»](#), anses dette som brudd i eiertiden. Dette gjelder selv om aksjebyttet skjer til kontinuitet etter sktl. § 11-11 fjerde eller femte ledd.

A-2-3.4.7 Innløsning av aksjer ved oppløsning av selskap og innløsning av enkeltaksjer

Aksjene i oppstartsselskapet eller det mellomliggende selskap, anses ikke å være i behold når aksjene er innløst ved oppløsning av selskapet.

Frivillig oppløsning av et mellomliggende selskap som har foretatt aksjeinnskuddet medfører likevel ikke brudd på eiertidskravet i sktl. § 6-53 femte ledd første punktum, dersom de personlige skattyterne overtar aksjer i oppstartsselskapet i samme forhold som de eide aksjer i det mellomliggende selskapet.

Eiertiden avbrytes som utgangspunkt hvor aksjer i oppstartsselskapet eller i det mellomliggende selskapet innløses ved en partiell likvidasjon. Ved innløsning av enkeltaksjer i oppstartsselskapet, vil det være avgjørende hvilke aksjer som anses realisert, se [pkt. 3.4.14](#).

Foretas det en innløsning av enkeltaksjer i oppstartsselskapet eller det mellomliggende selskap uten at eierforholdene endres, anses dette ikke som realisasjon, men kan anses som utdeling fra selskap til investor, se [pkt. 3.5](#).

A-2-3.4.8 Utflytting og innflytting av selskap

Ved utflytting av selskap fra Norge, anses aksjene i selskapet som realisert på det tidspunktet skatteplikten til Norge opphører, eller da selskapet blir hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, jf. sktl. § 10-37 tredje ledd. Som utgangspunkt anses aksjene da ikke lenger for å være i behold.

Aksjene i oppstartsselskapet eller det mellomliggende selskap som foretok aksjeinnskuddet anses å være i behold hvis selskapet blir hjemmehørende i en stat innenfor EØS, med mindre det er et lavskatteland innenfor EØS, og selskapet etter flyttingen ikke er reelt etablert og ikke driver reell økonomisk aktivitet der.

Om skattlegging av aksjonærene ved utflytting av selskap, se nærmere emnet «[Utland – utflytting av selskap fra Norge](#)», [pkt. 2](#).

A-2-3.4.9 Endring av aksjeklasse

Endring av klassifisering av aksjer, f.eks. fra A-aksjer til B-aksjer anses ikke som realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», [pkt. 3.2.6](#). Dette medfører heller ikke brudd i eiertiden.

A-2-3.4.10 Aksjespleis

Aksjespleis uten at eierposisjonene endres, anses ikke som realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», [pkt. 3.2.6](#). Dette medfører heller ikke brudd i eiertiden.

A-2-3.4.11 Konkurs i oppstartsselskapet

Det innebærer ikke brudd på eiertiden at aksjene går tapt ved konkurs i oppstartsselskapet.

A-2-3.4.12 Konkurs hos personlig investor

Det innebærer ikke brudd i eiertiden etter sktl. § 6-53 femte ledd, om personlig investor går konkurs og aksjene overføres til konkursboet.

A-2-3.4.13 Konkurs i det mellomliggende selskap som foretok aksjeinnskuddet

Konkurs i et mellomliggende selskap som har foretatt aksjeinnskudd etter sktl. § 6-53 tredje ledd, anses ikke i seg selv som brudd på eiertiden.

A-2-3.4.14 Hvilke aksjer anses overdratt

Overdras aksjer i selskapet i løpet av treårsperioden og skattyter eller det mellomliggende selskap både har gjort innskudd med rett til fradrag og innskudd uten rett til fradrag, anses de aksjer som ikke gir rett til fradrag for å være realisert først, jf. sktl. § 6-53 femte ledd annet punktum. FIFU-prinsippet i sktl. § 10-36 gjelder ikke hvor aksjer som har gitt rett til fradrag realiseres før utløpet av treårsperioden. FIFU-prinsippet gjelder på vanlig måte hvis aksjer realiseres etter utløpet av treårsperioden. Om FIFU-prinsippet, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 4.1](#).

Er aksjeinvesteringen foretatt av et mellomliggende selskap, gjelder FIFU-prinsippet på vanlig måte for aksjene som den personlige aksjonæren eier i det mellomliggende selskapet.

A-2-3.5 Utdeling fra selskapet til investor

Fradragsretten er betinget av at skattyter eller skattyters nærstående i minst tre kalenderår etter utløpet av det kalenderåret aksjeselskapet eller kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret, ikke mottar utbytte fra selskapet, jf. sktl. § 6-53 femte ledd tredje punktum. Som utbytte anses også lån til aksjonæren som skattlegges som utbytte etter sktl. § 10-11 fjerde ledd. Om utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte». Tilsvarende gjelder utbetalinger i forbindelse med kapitalnedsettelse i oppstartsselskapet.

Hvor aksjeinvesteringen er foretatt av et mellomliggende selskap, se [pkt. 3.2](#), gjelder det samme for utbytte mv. til det mellomliggende selskap, se sktl. § 6-53 femte ledd femte punktum jf. tredje punktum. Bestemmelsen er ikke til hinder for at det foretas slike utdelinger fra det mellomliggende holdingselskapet til den personlige aksjonæren.

A-3 Aksjer – ansattes erverv til underpris

– Sktl. § 5-1, § 5-10, § 12-2 bokstav a

A-3-1 Generelt

Den fordel som innvinnes i ansettelsesforhold ved at ansatte/pensjonister erverver aksjer, egenkapitalbevis mv. vederlagsfritt eller til underpris, er som hovedregel skattepliktig fordel vunnet ved arbeid, se sktl. § 5-1 første ledd. Fordelen anses som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav a. Skatteplikten gjelder uavhengig av om aksjen mv. erverves ved kjøp eller ved tegning av nye aksjer mv., og uavhengig av om det gjelder aksjer i arbeidsgiverselskapet eller et annet selskap. Det er et vilkår at en eventuell underpris er innvunnet på ervervstidspunktet.

Det må vurderes om det er tilstrekkelig tilknytning mellom en eventuell fordel og arbeidsforholdet, se f.eks.

- LRD (Gulating) 25. januar 2012 i Utv. 2012/165. (I forbindelse med kapitalforhøyelse i et investeringsselskap kjøpte skattyter aksjer til underkurs. Lagmannsrettens flertall kom til at det dreide seg om en gavelignende disposisjon fra de andre innskyterne og ikke en fordel vunnet ved arbeid etter sktl. § 5-1, jf. § 5-10.)
 - LRD (Borgarting) 29. april 2013 i Utv. 2013/999. (Fordel ved kjøp av aksjer til underkurs i forbindelse med en virksomhetsoverdragelse var ikke å anse som fordel vunnet ved arbeid.)
- En eventuell fordel utgjør differansen mellom omsetningsverdien for aksjen på ervervstidspunktet og det den ansatte eventuelt har betalt for aksjen. Om fastsetting av omsetningsverdien, se [pkt. 2](#). Om underprisen er innvunnet, se [pkt. 2.4](#).

For aksjer som er ervervet ved innløsning av opsjon i et selskap i oppstarts- eller vekstfasen, vil fordelene ved innløsning av denne ikke være skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid, jf. sktl. § 5-14 annet ledd og emnet «[Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold](#)». En eventuell underpris på aksjene vil da heller ikke være skattepliktig etter reglene om ansattes erverv av aksjer til underpris.

For andre aksjer enn aksjer som er ervervet ved innløsning av opsjon i et selskap i oppstarts- eller vekstfasen må det vurderes konkret om det er innvunnet en fordel allerede ved aksjeerhvervet, eventuelt om det foreligger en fordel vunnet ved arbeid ved realisasjon av aksjene.

Om tidfesting av fordel ved erverv av aksjer til underpris, se [pkt. 3](#).

Innenfor beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1 tredje ledd kan fordel ved at aksjer eller egenkapitalbevis mottas som gave fra arbeidsgiver eller kjøpes til underkurs være skattefrie, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)», [pkt. 2](#).

De særlige reglene om reduksjon av skattepliktig fordel ved ansattes erverv av aksjer mv i tidligere sktl. § 5-14 første og annet ledd er opphevet med virkning f.o.m. inntektsåret 2022. Nærmere om disse reglene, se Skatte-ABC 2021/2022 og tidligere utgaver.

A-3-2 Fastsetting av omsetningsverdi**A-3-2.1 Børsnoterte aksjer**

For børsnoterte aksjer vil normalt omsetningsverdien være kursverdien på tidspunktet aksjene erverves, se nedenfor.

A-3-2.2 Ikke-børsnoterte aksjer

Utgangspunktet er at aksjene skal verdsettes til antatt omsetningsverdi på ervervstidspunktet. Har det i tiden rundt ervervstidspunktet vært foretatt salg til utenforstående av denne type aksjer, vil prisen som er oppnådd ved slikt salg som oftest kunne anses som et mål på omsetningsverdien. I andre tilfeller kan det være aktuelt å bruke ulike verdsettelsesmetoder for å komme frem til omsetningsverdien. Skattemyndighetene kan endre fastsettingen hvis den er uriktig, jf. sktflv. § 12-1 første ledd første punktum.

A-3-2.3 Aksjer med rådighetsbegrensninger mv.

Har aksjene rådighetsbegrensninger eller andre begrensninger som kan bidra til å redusere aksjenes omsetningsverdi på ervervstidspunktet for den ansatte, skal det tas hensyn til dette ved verdivurderingen. Dette kan gjelde begrensninger i både de økonomiske, organisatoriske og dispositive rettighetene som ellers normalt tilkommer en aksjonær. Det kan være begrensninger i utbytteretten, stemmeretten eller retten til omsetning. Omsetningsbegrensninger kan f.eks. være klausuler om bindingstid, begrensninger i hvem aksjene kan selges til og til hvilken pris.

Verdien skal settes til den verdien aksjene antas å ha med rådighetsbegrensningen, se f.eks. LRD 4. oktober 2004 i Utv. 2004/1083. Det må vurderes hva en uavhengig part ville betalt for aksjene med de samme vilkår og betingelser som de aksjer som er ervervet, se bl.a. SKD 1. januar 2022.

A-3-2.4 Underprisen må være innvunnet på ervervstidspunktet**A-3-2.4.1 Generelt**

En eventuell fordel i form av underpris må være innvunnet på ervervstidspunktet for å kunne skattlegges ved ervervet. Fordelen kan være innvunnet selv om den ansatte på ervervstidspunktet ikke kan realisere den fordel som underprisen utgjør, f.eks. fordi det er knyttet bindingstid til aksjene slik at de ikke kan realiseres før etter en bestemt tid.

I den grad en eventuell aksjeverdi knytter seg til forventninger om den ansattes fremtidige arbeidsinnsats, anses denne verdien ikke som innvunnet på ervervstidspunktet, se bl.a. HRD i Rt. 2010/999 (Utv. 2010/1285) (First Securities ASA). (Tidligere ansatte i et verdipapirforetak stiftet et nytt selskap. I ansettelsesavtalen ble stifterne underlagt en oppsigelsestid på hhv. tre og ett år og en karensklausul. På stiftelsestidspunktet hadde selskapet ingen formell verdi ut over tegningskursen. Den reelle verdien besto av de inntekter som kunne forventes flere måneder senere, og i en inntektsstrøm som i stor grad ville være avhengig av de ansattes arbeidsinnsats. Verdistingning på aksjene grunnet et forventet oppkjøp noen uker etter stiftelsen var ikke innvunnet på stiftelsestidspunktet.) Saken gjaldt et nystiftet selskap hvor innskuddet tilsvarte verdien av selskapet på stiftelsestidspunktet, og alle stifterne betalte det samme per aksje, se for øvrig SKD 1. januar 2022.

A-3-2.4.2 Ordninger hvor salgsvederlaget skal beregnes etter samme prinsipper som ved ervervet («Naken inn-naken ut-modellen»)

«Naken inn-naken ut-modellen» kjennetegnes ved at aksjene skal erverves og senere må overdras mot et vederlag som fastsettes til en nærmere bestemt matematisk verdi, f.eks. en andel av bokført verdi på hhv. ervervstidspunktet og det senere realisasjonstidspunktet. Aksjenes omsetningsverdi kan avvike fra den fastsatte matematiske verdien. Aksjene må vanligvis overdras til selskapet eller hovedaksjonær når den ansatte slutter i selskapet. Aksjonæren får vanligvis rett til utbytte som deles ut i eiertiden.

I den grad en eventuell underpris på ervervstidspunktet ikke knytter seg til forventninger om den ansattes fremtidige arbeidsinnsats, kan det foreligge en fordel på ervervstidspunktet, selv om den ansatte ikke får med seg noen merverdier når han realiserer aksjene, se SKD 1. januar 2022. Om det foreligger en fordel, vil bero på en konkret verdsettelse i den enkelte sak,

hvor ulike momenter vil ha betydning. For eksempel vil forventninger om fremtidige utbetalinger være et sentralt moment i verdsettelsen. Restriksjoner knyttet til salg av aksjen kan være et verdireduerende element. I tillegg må øvrige vilkår som for eksempel medsalgsrett eller -plikt vurderes. Se også BFU 10/2020.

Skatteklagenemnda har i et tilfelle hvor aksjevederlaget ved ervervs- og salgstidspunktet var beregnet etter samme prinsipper som nevnt ovenfor kommet til at det ikke var innvunnet noen skattepliktig fordel på ervervstidspunktet, se Skatteklagenemnda Stor avdeling 01 NS 203/2018.

A-3-2.4.3 *Kjøpesummen gjøres opp med lån*

En underpris anses ikke innvunnet på ervervstidspunktet hvis differansen mellom omsetningsverdien og det som betales ved ervervet, for skatteformål kan anses som et reelt lån/kreditt. Et reelt lån/kreditt kan foreligge selv om det er avtalt at lånet skal falle bort i den grad aksjenes verdi på realiseringstidspunktet er lavere enn på ervervstidspunktet, se HRD i Utv. 2000/993 (Rt. 2000/758) (Kruse Smith). (Ansatte betalte kr 10 for aksjer som ved ervervet hadde en beregnet verdi på kr 143. Dersom den ansatte sluttet i selskapet, hadde han plikt til å overdra aksjene til hovedaksjonæren. Vederlaget ved overdragelsen skulle fastsettes til en særskilt regulert matematisk verdi, og det skulle på dette tidspunktet gjøres fradrag for kr 133,02 (differansen mellom den matematiske verdien på kr 143,02 og tegningskursen på kr 10). Spørsmålet for Høyesterett var om aksjegevinsten kunne skattlegges som fordel vunnet ved arbeid, se [pkt. 4](#). Skattemyndighetene hadde imidlertid ansett underprisen (kr 133) for ikke å være innvunnet ved ervervet. De ansatte fikk en vederlagsfri kreditt, ved at de fikk aksjonærrettigheter mot å betale en underpris, men spørsmålet om skattlegging av kreditten var ikke oppe for Høyesterett).

Hvordan differansen mellom omsetningsverdien og det som betales er betegnet i avtalen har ingen betydning, f.eks. om det betegnes som kreditt, lån, betinget vederlag, restkjøpesum el. Se også SKD 28. mars 2022 i Utv. 2022/600.

Når det foreligger en kreditt/lån tilsvarende restvederlaget, vil en eventuell fordel i form av rimelig rente være skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid når lånet er foranlediget av arbeidsforholdet, se emnet «[Lån i arbeidsforhold](#)».

A-3-3 **Tidfesting av inntektsføring**

Fordelen ved ansattes kjøp av aksjer til underkurs skal føres til inntekt det året aksjene mottas eller det tidlige året aksjene kunne vært mottatt (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3.

Aksjene anses mottatt på det tidspunktet den ansatte blir eier, og dermed får råderett over eller rettigheter etter aksjene. Se nærmere i emnet «[Eierbegrepet](#)», [pkt. 9.1.3](#). I enkelte tilfeller kan imidlertid vilkårene som er knyttet til aksjene være så inngripende at den fordelens som underprisen utgjør ikke kan tidfestes allerede på ervervstidspunktet, se HRD i Rt. 1984/714 (Utv. 1984/371)(Tveito) (En advokat ervervet ni av femten aksjer i et selskap til pålydende mot at selskapet skulle yte pensjon til overdrageren, hans kone og datter. Advokaten kunne ikke selge aksjene så lenge overdrageren, hans kone og datter var i live. På grunn av de sterke bindingene kunne ikke fordelens tidfestes til ervervstidspunktet).

A-3-4 **Realisasjon**

Som utgangspunkt kan gevinst ved realisasjon av aksjer ikke skattlegges som fordel vunnet ved arbeid, se Rt. 1922/523 (Norberg) og HRD i Utv. 2000/993 (Rt. 2000/758) (Kruse Smith) (referert i [pkt. 2.4.3](#). Det ble bl.a. lagt vekt på at skattyterne for de innbetalte beløp, ble ansett for å utsette seg for den samme risiko som aksjonærer flest.)

I noen tilfeller kan det foreligge særfordeler knyttet til realisasjonen slik at en gevinst må anses som fordel vunnet ved arbeid. Om et tilfelle hvor ansattes gevinst ved salg av aksjer ble ansett som en fordel vunnet ved arbeid, se HRD i Utv. 2000/1537 (Rt. 2000/1739) (Pre Finans). (Ansatte skulle erverve aksjer finansiert med lån. Aksjene kunne selges når som helst og hovedaksjonærene hadde plikt til å kjøpe dem. Gjelden skulle slettes ved tilbakelevering av aksjene. Aksjegevinsten ble ansett som en fordel vunnet ved arbeid.) Når fordel i form av underpris var skattepliktig på ervervstidspunktet, vil det som hovedregel ikke være aktuelt å skattlegge senere aksjegevinst som fordel vunnet ved arbeid, se SKD 1. januar 2022.

Om inngangsverdi og skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. ervervet til underkurs i arbeidsforhold, se ellers emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», pkt. 6.7.

A-3-5 Utbytte mm

Om utbytte, lån, kreditt og andre utbetalinger til den ansatte i eiertiden, se emnene «[Aksjer – utbytte](#)», «[Lån til aksjonær/deltaker](#)», pkt. 6.1 og «[Lån i arbeidsforhold](#)».

A-3-6 Aksjer som eies indirekte gjennom (holding)selskap

Nærmere om aksjer som eies indirekte gjennom annet selskap, se SKD 28. mars 2022 i Utv. 2022/600.

A-3-7 Lønnsrapportering mv.

Fordelen ved kjøp av aksjer til underkurs er en trekkpliktig naturalytelse som inngår i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift, og skal innrapporteres.

A-4 Aksjer – formue

- Sktl. § 2-36 første ledd, § 4-12, § 4-13 og § 4-51
- FSVIN § 4-12

A-4-1 Generelt

Aksjer, egenkapitalbevis og andeler i norske og utenlandske selskaper og sammenslutninger som er egne skattesubjekter, er som hovedregel skattepliktig formue hos de eierne som etter sktl. kapittel 2 er pliktig til å betale formuesskatt. Dette gjelder også aksjer mv. i selskaper og sammenslutninger som er fritatt for skattlegging.

Om hvem som er pliktig til å svare formuesskatt, se emnet «[Formue](#)». Om utenlandsk aksjonær, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 4. Om hvilken kommune det skal svares formuesskatt til, se emnet «[Skattestedet](#)».

Om formuesbeskatning ved verdipapirlån, se emnet «[Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer \(dekket shortsalg\)](#)».

Om formuesbeskatning av andeler i samvirkeforetak, se emnet «[Samvirkeforetak](#)», pkt. 10.1.

Om verdsetting av andeler i verdipapirfond, se emnet «[Verdipapirfond](#)».

A-4-2 Hvem anses som eier

Aksjer skattlegges hos den som ved utløpet av inntektsåret er eier av aksjene, se sktl. § 4-1 første ledd. Normalt vil dette være den som er registrert som eier i selskapets aksjeeierbok, eventuelt i verdipapirregister (VPS), jf. asl./asal. kap. 4, del II. Om hvem som skal anses som eier i spesielle tilfeller, se emnet «[Eierbegrepet](#)», pkt. 9.1.3.

Er det i aksjonæroppgave innsendt til skattemyndighetene enten fra VPS eller aksjeselskapet selv, oppført en annen eier enn den virkelige eieren, skal den som er oppført som eier anses som eier av aksjene eller egenkapitalbeviset ved skattefastsettingen. Dette gjelder dersom feilen skyldes at noen har forsømt å gi melding til selskapets eller innretningens styre om at aksjen eller egenkapitalbeviset er realisert. Hvis den oppførte eieren kan påvise hvem som er den virkelige eieren, skal den virkelige eier formuesbeskattes for aksjene. Se sktl. § 4-51.

A-4-3 Rabatt ved verdsettingen

A-4-3.1 Generelt

For aksjer mv. som eies av formuesskattepliktige skattytere gis det en rabatt ved formuesverdsettingen med 20 %. Aksjer mv. eid av aksjeselskap eller andre foretak som ikke er formuesskattepliktige, er ikke omfattet av rabattordningen.

Rabatten på 20 % omfatter

- børsnoterte aksjer, jf. sktl. § 4-12 første ledd

- ikke-børsnoterte aksjer, jf. sktl. § 4-12 annet ledd
 - egenkapitalbevis mv., jf. sktl. § 4-12 femte ledd
 - aksjeandel i verdipapirfond, jf. sktl. § 4-12 sjette ledd annet punktum
- Fradrag for gjeld skal også reduseres tilsvarende ved formuesfastsettingen, jf. sktl. § 4-19. Nærmere om reduksjon av tilhørende gjeld, se emnet «Gjeld».

A-4-3.2 Egenkapitalbevis

Verdien av egenkapitalbevis fastsettes til 80 % av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret, se sktl. § 4-12 femte ledd første punktum. Er kursen på egenkapitalbevis ikke notert eller kjent, fastsettes formuesverdien til 80 % av antatt salgsverdi, se sktl. § 4-12 femte ledd annet punktum.

A-4-3.3 Børsnoterte aksjer

Aksjer i børsnoterte selskaper verdsettes ved formuesskattefastsettingen i alminnelighet til 80 % av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret, se sktl. § 4-12 første ledd.

Som børsnoterte aksjer anses aksjer som er notert på norsk eller utenlandsk børs. Er selskapet notert både på norsk og utenlandsk børs, brukes den norske kursverdien.

Aksjer notert på Euronext Expand regnes som børsnoterte aksjer.

Dersom børsnotering er suspendert ved årsskiftet, verdsettes aksjene på samme måte som ikke-børsnoterte aksjer. Verdien fastsettes i disse tilfellene på grunnlag av selskapets formue ved inntektsårets utgang, se [pkt. 4.3](#).

A-4-4 Ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper

A-4-4.1 Generelt

Aksjonærer i norske ikke-børsnoterte aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper formuesbeskattes for de aksjene de eier ved inntektsårets utgang. Dette gjelder også aksjer i selskaper som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-32. Aksjer notert på OTC-listen (utarbeidet av Norges Fondsmeglerforbund) regnes som ikke børsnoterte aksjer i denne sammenheng. Det samme gjelder aksjer notert på Euronext Growth (egen markeds plass på Oslo Børs).

Er selskapet gått konkurs i løpet av inntektsåret, anses de tidligere aksjonærene ikke å eie aksjer ved inntektsårets utgang. Det samme gjelder om selskapet er oppløst før inntektsårets utgang.

Ved formuesbeskatningen av aksjonærene skal verdien av de aksjene som de eier ved inntektsårets utgang, som hovedregel settes til 80 % av aksjenes andel av den skattemessige formuesverdien i selskapet. Om fastsetting av selskapets formuesverdi, se [pkt. 5](#). Om tidspunktet for verdsettingen, se nedenfor.

A-4-4.2 Verdsettingstidspunkt – hovedregel for ikke-børsnoterte aksjer – 1. januar i inntektsåret

A-4-4.2.1 Generelt

Verdien av aksjene skal som hovedregel fastsettes til 80 % av selskapets formuesverdi ved inntektsårets begynnelse (1. januar i året før skattefastsettingsåret), jf. sktl. § 4-12 annet ledd. Om unntak, se [pkt. 4.3](#).

A-4-4.2.2 Splitt eller spleis med uendret størrelse av aksjekapitalen

Er aksjene i norske ikke-børsnoterte selskaper splittet eller spleiset i løpet av inntektsåret, uten at aksjekapitalen i selskapet er endret, skal 80 % av aksjenes andel av formuesverdien i selskapet ved inntektsårets begynnelse legges til grunn ved formuesfastsettingen for aksjonærene ved inntektsårets utgang i samsvar med hovedregelen ovenfor, jf. sktl. § 4-12 annet ledd. Aksjonæren må deretter fordele denne formuesverdien på det nye antallet aksjer han eier i selskapet ved utgangen av inntektsåret, dvs. etter splitten eller spleisen, se Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) pkt. 4.4.1.

A-4-4.2.3 Forhøyelse eller nedsettelse av aksjekapitalen uten inn- eller utbetaling

Når et ikke-børsnotert selskap forhøyer eller setter ned aksjekapitalen i løpet av inntektsåret uten inn- eller utbetaling fra/til aksjonærene, skal 80 % av aksjenes andel av formuesverdien i

selskapet ved inntektsårets begynnelse legges til grunn ved formuesbeskatningen av aksjonærene ved inntektsårets utgang, i samsvar med hovedregelen.

Er antall aksjer i selskapet ikke økt eller redusert i forbindelse med endringen i aksjekapitalen, vil formuesbeskatning skje i samsvar med den generelle hovedregelen ovenfor, upåvirket av endringen i aksjekapital.

Er antall aksjer økt eller redusert i forbindelse med forhøyelsen/nedsettelsen, skal formuesverdien ved inntektsårets begynnelse fordeles på det nye antallet aksjer i selskapet ved utgangen av inntektsåret, dvs. etter økningen eller reduksjonen av antall aksjer.

A-4-4.2.4 Innfusjonering av datterselskap i morselskap og fusjon mellom datterselskaper i inntektsåret

Innfusjonering av heleid datterselskap i morselskap, medfører ingen endring av aksjekapitalen i morselskapet. Det samme gjelder for morselskapet i de tilfellene hvor to eller flere datterselskaper fusjonerer med hverandre. I slike tilfeller skal 80 % av verdien av aksjene per 1. januar i inntektsåret brukes ved formuesbeskatningen av aksjonærene i morselskapet ved inntektsårets utgang.

A-4-4.3 Verdsettingstidspunkt – unntak for ikke-børsnoterte aksjer – 1. januar i skattefastsettingsåret

Formuesverdien av aksjer som formuesskattepliktige skattytere eier i ikke-børsnoterte selskaper skal settes til 80 % av aksjenes andel av formuesverdien i selskapet 1. januar i skattefastsettingsåret (dvs. ved inntektsårets utgang) dersom selskapet i løpet av inntektsåret

- har fått forhøyet eller satt ned aksjekapitalen i selskapet, og det er foretatt innbetaling til selskapet fra aksjonærene eller utbetaling fra selskapet til aksjonærene, se sktl. § 4-13 første ledd første punktum. Dette gjelder også hvor aksjekapitalen er forhøyet eller satt ned ved fusjon eller fisjon
- har ervervet egne aksjer uten nedskrivning av aksjekapitalen, se sktl. § 4-13 første ledd annet punktum
- er strøket fra notering på børs, se sktl. § 4-13 første ledd annet punktum
- er stiftet, se sktl. § 4-13 annet ledd bokstav a. Dette gjelder også når aksjeselskapet er stiftet i løpet av inntektsåret ved overgang fra enkeltpersonforetak eller selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap eller hvor selskapet er stiftet som ledd i en fusjon eller fisjon
- har vært overtakende selskap i en forenklet fusjon etter asl. § 13-24 (dvs. fusjon mellom selskaper med samme eier uten at det foretas kapitalforhøyelse), se sktl. § 4-13 annet ledd bokstav b, eller
- har vært overtakende selskap i en omvendt mor-datterfusjon etter asl./asal §§ 13-2 flg. selv om det ikke foretas noen kapitalforhøyelse, se sktl. § 4-13 annet ledd bokstav c

Aksjekapitalen anses forhøyet når kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret, se asl./asal. § 10-10 første ledd. Aksjekapitalen anses nedsatt når kreditorfristen er utløpt og beslutningen om kapitalnedsettingen er registrert i Foretaksregisteret, se asl./asal. § 12-6 nr. 3 jf. § 12-1 første ledd nr. 2. Tilsvarende gjelder ved kapitalnedsettelse og kapitalforhøyelse ved fisjon og kapitalforhøyelse ved fusjon.

Formuesverdien på aksjene fastsettes i slike tilfeller av selskapet for det samme inntektsåret som verdien skal brukes ved skattefastsettingen av aksjonærene. I disse tilfellene skal samme formuesverdi normalt legges til grunn også for det etterfølgende året (to år på rad) som verdi på aksjene ved skattefastsettingen for aksjonæren, med mindre etterfølgende forhold, f.eks. kapitalendring med innbetaling fra eller utbetaling til aksjonær, tilsier noe annet.

A-4-5 Fastsetting av formuesverdi for aksjer i norske ikke-børsnoterte selskap

A-4-5.1 Generelt

Formuesverdien av aksjer i ikke-børsnoterte selskaper hjemmehørende i Norge skal fastsettes av selskapet når selskapets skattegrunnlag fastsettes etter sktfvl. § 9-1. Ved fastsettingen av selskapets skattegrunnlag brukes formuesverdien ved utløpet av inntektsåret, uten reduksjon til 80 % som nevnt i sktl. § 4-12 annet ledd, jf. FSFIN § 4-12-2 fjerde ledd. Dette fordi eieraksjeselskapet ikke er formuesskattepliktig, jf. Prop. 1 LS (2016–2017) pkt. 4.1.1.

Aksjonærene skal bruke denne verdien som utgangspunkt for formuesfastsettingen for det påfølgende inntektsåret, se sktl. § 4-12 annet ledd. Dette gjelder også aksjer i selskaper som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-32. Aksjeselskapet har plikt til å opplyse om aksjenes formuesverdi, jf. skftvl. § 7-7 nr. 1 bokstav c.

Reglene gjelder også for selskaper som er stiftet i løpet av inntektsåret. Aksjeverdien ved utgangen av stiftelsesåret legges til grunn av aksjonærene ved utgangen av året etter stiftelsesåret.

Framgangsmåten ved beregning av skattemessig formuesverdi for aksjer i norsk ikke-børsnotert aksjeselskap er nærmere regulert i FSFIN § 4-12, se **pkt. 5.3**.

Selskapets skattemessige formuesverdi til fordeling på aksjene er den samlede nettoformuen slik den fremkommer etter reglene i FSFIN § 4-12-2 og § 4-12-4. Ved fastsettingen av selskapsformuen tas med alle selskapets eiendeler som ikke er spesielt unntatt i forskriften.

Selskapets utenlandske formue medregnes. Det skal ikke foretas noen gjeldsfordeling mellom Norge og utlandet.

Forretningsverdi (goodwill) skal ikke medregnes.

Ved verdsettingen tas det utgangspunkt i skattelovens regler om verdsetting av eiendeler og gjeld, se emnet «**Formue**» og «**Gjeld**».

Nettoformuen kan ikke settes lavere enn null.

Etter sktl. § 4-12 syvende ledd første punktum skal selskapets eiendeler og gjeld som hovedregel medregnes til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter øvrige bestemmelser i sktl. kapittel 4. Næringseiendom hvor verdien er fastsatt etter sktl. § 4-10 syvende ledd første punktum, skal medregnes til 100 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi. Næringseiendom hvor verdien er satt ned etter sktl. § 4-10 syvende ledd tredje punktum, skal medregnes til 100 % av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi. Om nedsettelse av verdien av næringseiendom, se emnet «**Formue**», **pkt. 9.2**. Akvakulturtillatelse skal imidlertid medregnes med 25 % av omsetningsverdien, jf. sktl. § 4-12 syvende ledd annet punktum. Den delen av selskapets gjeld som svarer til forholdet mellom formuesverdien av akvakulturtillatelsen og formuesverdien av selskapets øvrige eiendeler, skal verdsettes med 25 prosent, jf. sktl. § 4-19 fjerde ledd.

A-4-5.2 Spesielt om verdsettelsestidspunktet for aksjer i andre ikke-børsnoterte selskaper

Den verdien som selskapet skal bruke ved verdsettelsen av aksjer i andre norske ikke-børsnoterte selskaper, er verdien av disse aksjene på samme tidspunkt som aksjene i det aksjeeiende selskap skal verdsettes, dvs. 1. januar i skattefastsettingsåret (utgående verdi) for det aksjeeiende selskapet. (Denne verdien vil normalt bli benyttet av de personlige aksjonærene som grunnlag for deres formuesverdi året etter, jf. sktl. § 4-12 annet ledd).

Eksempel

En personlig skattyter eier 100 % av aksjene i det ikke-børsnoterte aksjeselskapet AS A, som igjen eier 100 % av AS B, som igjen eier 100 % av AS C. Ved formuesbeskatningen av den personlige skattyteren for inntektsåret år 1, skal som utgangspunkt verdien i AS A per 1. januar år 1 (inntektsåret) legges til grunn. Denne verdien ble fastsatt av AS A i forbindelse med fastsettingen for inntektsåret år 0. I denne verdsettingen per 1. januar år 1 inngår også verdiene av aksjene i AS B og AS C per 1. januar år 1. Dersom det er foretatt relevante endringer i kapitalen i AS A i løpet av året, skal en benytte verdsettelsen for inntektsåret år 1, dvs. verdien per 1. januar år 2. I denne er det verdien av AS B og AS C per 1. januar år 2 som inngår. Dersom endringen i kapitalen er foretatt i AS B eller AS C og det ikke er foretatt relevante endringer i kapitalen i AS A, er det verdsettelsen av AS A (inklusive verdien av AS B og AS C) per 1. januar år 1 som skal benyttes.

Dersom de skattemessige formuesverdiene ikke er fastsatt når aksjene skal tas med i det aksjeeiende selskapets formue, kan det være nødvendig å verdsette aksjer mv. som selskapet eier i norske ikke-børsnoterte selskaper skjønnsmessig. Ved skjønnnet kan det tas utgangspunkt i den sist fastsatte formuesverdien på aksjene. Om tilfeller hvor formuesverdien per 1. januar i skattefastsettingsåret skal benyttes, se **pkt. 4.3**. I konsernforhold skal selskaper med negativ formuesverdi verdsettes til kr 0. Det medfører at hvis et konsern består av selskaper med både

positiv og negativ formuesverdi, skal selskapsformuen i morselskapet tillegges morselskapets andel av selskapsformuene i de av datterselskapene som har positiv selskapsformue, men ikke reduseres med negativ formue i øvrige datterselskaper.

Den fastsatte selskapsformuen fordeles på aksjene i forhold til deres pålydende på det tidspunktet verdsettingen gjelder for. Egne aksjer som selskapet har på dette tidspunktet ses det bort fra ved fordelingen. Det ses videre bort fra krysseide aksjer i konsern. Om omfordeling ved splitt eller spleis ved uendret størrelse av aksjekapitalen, se [pkt. 4.2.2](#). Om omfordeling ved forhøyelse eller nedsettelse av aksjekapitalen uten inn- eller utbetaling, se [pkt. 4.2.3](#).

A-4-5.3 Formelle regler

Ikke-børsnotert aksjeselskap skal fastsette verdien av selskapets aksjer ved utgangen av inntektsåret i sin skattemelding, jf. sktflv. § 9-1. Dette gjelder også nystiftet selskap i stiftelsesåret, og selskaper som er skattefrie etter sktl. § 2-32. Aksjeverdien fremgår av skatteoppgjøret, jf. sktflv. § 9-3.

Selskapet kan endre sin egen fastsetting i samsvar med sktflv. § 9-4 innen tre år etter leveringsfristen for skattemeldingen. Skattemyndighetene kan endre selskapets fastsetting i samsvar med sktflv. kap. 12. Slik fastsetting kan påklages av selskapet etter sktflv. § 13-2.

Aksjonæren fastsetter grunnlaget for formuesskatt i sin skattemelding i samsvar med sktflv. § 9-1. Denne fastsettingen kan endres etter sktflv. § 9-4. Endrer skattemyndighetene skattyters fastsetting i samsvar med sktflv. kap. 12, kan denne påklages av aksjonæren på vanlig måte etter sktflv. § 13-2.

Om behandling av klage, se Skatteforvaltningshåndboken.

A-4-6 Formuesverdi for ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper

Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes til 80 % av aksjenes antatte salgsverdi ved inntektsårets utgang (1. januar i skattefastsettingsåret), se sktl. § 4-12 tredje ledd første punktum.

Har det ikke funnet sted noen omsetning av aksjene under slike forhold at det er grunn til å tro at vederlaget gir uttrykk for aksjenes reelle omsetningsverdi, må en bygge på tilgjengelige opplysninger om det utenlandske selskapet. Den norske aksjonæren plikter i tilfelle å skaffe til veie et tilstrekkelig opplysningsgrunnlag, se sktflv. § 8-1.

Etter sktl. § 4-12 tredje ledd annet punktum kan skattyteren kreve at ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes etter sktl. § 4-12 annet ledd, jf. § 4-13, dvs. etter samme regler og verdsetting som for aksjer i ikke-børsnoterte norske selskaper. Dette medfører for eksempel at formuesverdien for aksjene skal baseres på selskapets formuesverdier ved inntektsårets inngang og at forretningsverdi (goodwill) ikke skal være med i formuesverdien.

Forutsetningen for verdsetting etter forholdsmessig andel av selskapets samlede formuesverdier, er at skattyteren kan sannsynliggjøre selskapets samlede skattemessige formuesverdier, jf. sktl. § 4-12 tredje ledd annet punktum. Verdsettingen av formuesobjekter i det utenlandske selskapet skal følge de norske skattereglene for slik verdsetting. Om verdsetting av fast eiendom mv. i utlandet, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», [pkt. 2.1.1](#).

Videre må skattyteren kunne sannsynliggjøre fordelingen av den samlede formuesverdien på selskapets aksjer.

A-4-7 Aksjonærregisteret

A-4-7.1 Generelt

Det er for norske aksjeselskaper og utenlandske selskaper notert på Oslo Børs etablert et aksjonærregister for skattefastsettingsformål i skatteetatens regi. Aksjonærregisteret inneholder opplysninger om sentrale elementer i aksjers inngangsverdi og inneholder viktig informasjon for aksjonærene.

A-4-7.2 Aksjeoppgave

Alle aksjonærer som er registrert i aksjonærregisteret vil hvert år få tilsendt oppgaven «Aksjeoppgaven». For personlige aksjonærer inneholder oppgaven en oversikt over beholdning av aksjer, formuesverdi, siste års utbytte, skjermingsgrunnlag, skjermingsfradrag, inngangsverdi,

samt forslag til beregning av gevinst/tap ved eventuell realisasjon hvis skatteetaten har mottatt opplysninger om realisasjonsvederlaget.

Oppgaven som sendes selskapsaksjonærer viser bare beholdning, mottatt utbytte og opplysninger om hva som er realisert. Denne oppgaven viser ikke skattepliktige beløp.

A-5 Aksjer – realisasjon

- Sktl. § 2-5 første ledd bokstav b, § 2-38, § 5-1 annet ledd, § 5-30 første og annet ledd, § 6-2 første ledd, § 9-2 første ledd bokstav h, § 9-4, § 10-20, § 10-30 til § 10-37 og § 21-2 første ledd bokstav a, annet ledd bokstav a og tredje ledd bokstav e
- Tidligere overgangsregel E til sktl. § 2-38
- FSFIN § 10-32 og § 10-68

A-5-1 Innledning

A-5-1.1 Hva behandles nedenfor

Nedenfor behandles i hovedsak de tilfellene hvor skattyter bosatt/hjemmehørende i Norge realiserer aksjer i selskaper hjemmehørende i Norge. Om skattytere som realiserer aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 6.1. Om skattytere som er bosatt/hjemmehørende i utlandet og realiserer aksjer i selskaper hjemmehørende i Norge, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 6.2. Om skatteplikt etter sktl. § 10-70 for latent aksjegevinst ved utflytting, se emnet «[Utland – gevinster og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

Om realisasjon av aksjer knyttet til aksjesparekonto, se emnet «[Aksjesparekonto](#)».

A-5-1.2 Generelt

I utgangspunktet er

- gevinst ved realisasjon av aksjer mv. skattepliktig, og
- tap ved realisasjon av aksjer mv. fradragsberettiget.

For selskaper som omfattes av sktl. § 2-38 er det omfattende fritak fra skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. (fritaksmetoden). I slike tilfeller er det normalt heller ikke fradragsrett for tap. Videre omfatter fritaksmetoden visse selskapers uttak av aksjer mv., se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Fritaksmetoden omfatter også realisasjon og uttak av finansielle instrumenter hvor det underliggende objektet er eierandel i visse selskaper. Dette vil gjelde for eksempel tegningsretter og aksjeopsjoner.

Om fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Om behandlingen av aksjegevinster mv. og -tap for selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», pkt. 4.1.

Når en gevinst ved realisasjon av aksje mv. er skattepliktig, se nedenfor, skattlegges gevinsten som alminnelig inntekt. Hvis en gevinst ved realisasjonen ville vært skattepliktig, vil det som hovedregel også være fradragsrett for tap ved realisasjonen. Tapet kommer til fradrag i alminnelig inntekt, se sktl. § 10-31 første og annet ledd. Eventuell skatteplikt/fradragsrett er uavhengig av hvor lenge skattyter har eid aksjene, og uavhengig av om skattyter har ervervet aksjene ved arv eller om de er eid i eller utenfor virksomhet.

Om realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)».

Nærmere om realisasjonsbegrepet som innvinnings-/oppofrelseskriterium, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

A-5-1.3 Fradragsrett for kostnader vedrørende aksjer mv.

Kostnader i forbindelse med erverv av aksje tillegges aksjens inngangsverdi, og kommer til fradrag i skattepliktig gevinst eller øker fradragsberettiget tap. Se nærmere omtale i pkt. 6.2.7.

Realisasjonskostnader reduserer aksjens utgangsverdi, og kommer til fradrag ved gevinst/tapsberegningen ved skattepliktige realisasjoner.

Om fradrag for andre kostnader vedrørende aksjer, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», pkt. 7.5 og emnet «[Verdipapirer](#)», pkt. 4.

A-5-2 Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på aksjer mv.

A-5-2.1 Personer bosatt i Norge

A-5-2.1.1 Hovedregel

Personer som er skattepliktig som bosatt i Norge, har som hovedregel skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer mv. i norske og utenlandske selskaper, se sktl. § 10-31.

For personer gjelder skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer mv. etter sktl. § 10-30 for

- aksjer i norsk eller utenlandsk selskap
- andel i norsk eller utenlandsk verdipapirfond, jf. sktl. § 10-20 syvende ledd
- egenkapitalbevis i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kredittforeninger og selveiende finansieringsforetak
- fortrinnsrett til tegning av aksjer i norsk eller utenlandsk selskap og tildelingsbevis, jf. sktl. § 10-30 annet ledd

A-5-2.1.2 Unntak, andel/aksje i boligselskap

Skatteplikt/fradragsrett for gevinst/tap ved realisasjon av aksje mv. etter reglene i sktl. kapittel 10 gjelder ikke ved realisasjon av andel/aksje i boligselskap som nevnt i sktl. § 7-3 annet ledd, se sktl. § 10-30 første ledd tredje punktum og emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)». Om gevinstbeskatning på slike andeler/aksjer, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)».

A-5-2.1.3 Unntak, individuell pensjonsavtale og sparing til pensjon

Det er ikke skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med den tidligere ordningen om IPA eller någjeldende ordning om individuell pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning (IPS), se sktl. § 10-20 åttende ledd jf. syvende ledd. Se for øvrig emnet «[Pensjon – individuell pensjonsordning \(IPA og IPS\)](#)».

Det er ikke skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med avtale om individuell sparing til pensjon etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav c. Se for øvrig emnet «[Pensjon – individuell sparing til pensjon](#)».

A-5-2.1.4 Unntak, innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven

Det er ikke skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven, se sktl. § 10-20 åttende ledd. Se for øvrig emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)».

A-5-2.1.5 Frittstående tegningsretter

Gevinst ved realisasjon av frittstående tegningsretter, jf. asl./asal. § 11-12, følger ikke reglene om realisasjon av aksjer. Personer som er skattepliktige til Norge er imidlertid skattepliktige for gevinst etter sktl. § 5-1 og har rett til fradrag for tap etter sktl. § 6-2 første ledd.

A-5-2.1.6 Unntak, skatteavtale

Det kan i skatteavtale være særregler som unntar gevinst ved realisasjon av aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i utlandet fra skatteplikt til Norge. I slike tilfeller vil det heller ikke være fradragsrett for tap, jf. sktl. § 9-4 annet ledd. Se for øvrig emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 6.3.

A-5-2.1.7 Unntak, utbytte er etter skatteavtale unntatt fra beskatning i Norge

Når det i skatteavtale er bestemt at utbytte skal være unntatt fra skattlegging i Norge, skal et beregnet tap ved realisasjon av aksjer i det utdelende selskapet reduseres med utbytte som aksjonæren har mottatt i sin eiertid. Slik reduksjon er begrenset til utbytte mottatt de siste 10 år før realisasjonen fant sted. Se sktl. § 10-32 fjerde ledd. Se for øvrig emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 6.1. Begrensningen gjelder heller ikke dersom aksjonæren

tidligere har blitt skattlagt for utdelt overskudd fra selskapet etter reglene i sktl. § 10-67, se Prop.1 LS (2017–2018) pkt. 13.3 s. 187 og emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)».

A-5-2.2 Personer bosatt i utlandet

I utgangspunktet er person bosatt i utlandet ikke skattepliktig til Norge for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. I visse tilfeller kan likevel utenlandske personlige skattytere være skattepliktige til Norge for gevinst/ha fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer mv., se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 6.2.

A-5-2.3 Selskap som er eget skattesubjekt og hjemmehørende i Norge

Etter sktl. § 2-2 sjette ledd (globalinntektsprinsippet) har selskaper, innretninger mv. hjemmehørende i Norge skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, andeler mv. Om hva slags aksjer, andeler mv. dette gjelder, se [pkt. 2.1](#).

For selskaper som omfattes av sktl. § 2-38, er det imidlertid omfattende fritak fra skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. (fritaksmetoden), se sktl. § 2-38. I slike tilfeller er det normalt heller ikke fradragsrett for tap. Om fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

A-5-3 Klassifisering av transaksjoner/disposisjoner

A-5-3.1 Realisasjon

Om hva som er realisasjon, se nedenfor og emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

A-5-3.2 Fusjon/fisjon

Om overdragelse av aksjer ved fusjon/fisjon, se emnene om fusjon og fisjon.

A-5-3.3 Særlig om kjøp og salg innenfor samme eierinteresser

Det foreligger realisasjon selv om en selger etter et salg har i behold en indirekte eierinteresse gjennom et annet selskap, se HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro ASA). F.eks. anses det som realisasjon når aksjer selges til et aksjeselskap som er heleid av selgeren. Transaksjonen kan imidlertid rammes av omgåelsesregelen i sktl. § 13-2, se emnet «[Tilsidesettelse – omgåelse](#)».

Om et tilfelle der salg av aksjer i et datterselskap til et annet heleid datterselskap ble etterfulgt av en på forhånd bestemt fusjon av datterselskapene, med den konsekvens at salget av aksjene ikke ble ansett som en realisasjon (direkte eie både før og etter transaksjonsrekken), se HRD i Utv. 2002/968 (Rt. 2002/798) (Christiania Bank og Kreditkasse, senere Nordea Bank Norge). (Aksjesalgene ble av retten ansett som en fullstendig integrert del av fusjonsprosessen. Eierinteressen ble ikke ansett for å være oppgitt.)

A-5-3.4 Særlig om videresalg av aksjer som er ervervet ved utøvelse av forkjøpsrett

Når aksjeeiere utøver forkjøpsrett etter asl. § 4-19 og aksjene som erverves i medhold av forkjøpsretten umiddelbart selges videre til ny aksjeeier, kan de aksjene som er omfattet av forkjøpsretten anses å være overdratt direkte fra selger (ikke utøveren av forkjøpsretten) til ny aksjeeier. Det er en forutsetning at avtale om overdragelse til ny aksjeeier er inngått før aksjeeieren som utøver forkjøpsretten har blitt eier av aksjene samt at overdragelse til ny aksjeeier skjer på de samme betingelser som ligger til grunn for erverv på grunnlag av forkjøpsretten. Aksjeeieren som har utøvet forkjøpsrett og som påberoper seg at vilkårene for ovennevnte unntak er oppfylt, må endre dette i skattemeldingen og på spørsmål sende dokumentasjon til skattekontoret.

A-5-3.5 Særlig om kjøp og salg av «egne aksjer»

A-5-3.5.1 Generelt

Med «egne aksjer» menes aksjer i det aksjeselskapet/allmennaksjeselskapet som kjøper eller selger aksjene. Etter asl. § 9-2 kan et aksjeselskap erverve aksjer i seg selv og bli sittende med dem, såfremt aksjekapitalen med fradrag av det samlede pålydende av beholdningen av «egne aksjer» etter ervervet ikke blir mindre enn minste tillatte aksjekapital etter asl. § 3-1 første ledd. For allmennaksjeselskap følger det av asal. § 9-2 at selskapet kan erverve egne aksjer

dersom den samlede pålydende verdi av egne aksjer etter ervervet ikke overstiger 10 prosent av aksjekapitalen, og aksjekapitalen etter fradrag for egne aksjer ikke blir mindre enn minste tillatte aksjekapital etter asal. § 3-1 første ledd.

Slikt kjøp og salg av «egne aksjer» har reelt samme virkninger som innløsning og nytutstedelse av aksjer. Formelt er det den forskjellen at ved kjøp og salg blir aksjekapitalen ikke skrevet ned eller opp slik som ved innløsning eller nytutstedelse. «Egne aksjer» består derfor formelt mens aksjeselskapet eier dem.

A-5-3.5.2 Aksjonærers salg av aksjer til selskapet («egne aksjer»)

Aksjonærers salg av «egne aksjer» til selskapet, behandles i utgangspunktet som en vanlig realisasjon.

Hvis aksjonæren bare selger en del av aksjene sine i selskapet, må det på samme måte som ved innløsning vurderes konkret om, og i hvilken utstrekning, skattyter har redusert sin eierposisjon i selskapet slik at det foreligger en realisasjon. Om tilsvarende vurdering ved innløsning, se [pkt. 3.6.3](#).

A-5-3.5.3 Selskapets salg av «egne aksjer»

Selskapets salg av egne aksjer, behandles i utgangspunktet som en vanlig realisasjon. Se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399.

A-5-3.5.4 Særlig om overføring av «egne aksjer» uten vederlag

Et aksjeselskaps overføring til aksjonærer av «egne aksjer» uten vederlag, vil ikke være en realisasjon. Hvis utdelingen skjer til samtlige aksjonærer i samme forhold som de eier aksjer fra før, foreligger det heller ikke noen utbytteutdeling. Deles det ut aksjer til aksjonærene i et annet forhold enn de tidligere eierandelene, foreligger det en utbytteutdeling, se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399. Fritaksmetoden gjelder også ved selskapets uttak av «egne aksjer», jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a.

Om inngangsverdi for aksjonæren, se [pkt. 6.11](#).

A-5-3.6 Innløsning av aksjer med nedsetting av aksjekapital, herunder likvidasjon av selskapet

A-5-3.6.1 Innløsning av enkeltaksje

Innløsning av en eller flere aksjer med tilsvarende nedskrivning av aksjekapitalen, omfattes som hovedregel av de alminnelige reglene om realisasjon, se sktl. § 10-37 annet ledd. Gevinstberegningen vil følge de alminnelige reglene, se nedenfor.

A-5-3.6.2 Innløsning eller sletting av selskapets «egne aksjer»

Innløsning eller sletting av selskapets «egne aksjer» anses ikke som realisasjon, se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399.

A-5-3.6.3 Innløsning av aksjer og nedskrivning av aksjekapitalen uten endring av eierposisjon

Innløsning av aksjer uten at eierposisjonene i selskapet blir reelt endret, anses ikke som realisasjon av aksjene. Dette gjelder hvor det foretas en forholdsmessig nedskrivning for samtlige aksjonærer, men slik at de lovbestemte minimumskravene til aksjekapital er i behold. For eksempel vil fire aksjonærer som til sammen eier alle aksjene, ikke anses å realisere noen aksjer hvis de innløser 10 % hver av sine aksjer. Om et tilfelle hvor en marginal forskyvning i aksjonærsammensetningen ikke ble ansett for å endre aksjonærenes reelle eierposisjon i selskapet, se [BFU 2/2016](#). Utbetalinger til aksjonærene som går ut over tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, anses som en utdeling av utbytte fra selskapet og skattlegges etter reglene om utbytte. Se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399 og FIN 26. april 2004 i Utv. 2004/630.

A-5-3.6.4 Innløsning av aksjer som ikke skjer forholdsmessig

Innløsning av aksjer uten at innløsningen skjer forholdsmessig for samtlige aksjonærer, anses som en ordinær realisasjon for de aksjonærene som innløser sine aksjer, se FIN 10. mars 2006 i Utv. 2006/748. Dette gjelder også for de aksjonærene som ikke får forrykket sin eierposisjon

ved innløsningen. Det vil også foreligge realisasjon for de aksjonærene som etter å ha innløst aksjer får økt sin eierandel etter innløsningen.

Eksempel

Et selskap har før innløsningen 90 aksjer, der aksjonærene A, B og C har 30 aksjer hver (m.a.o. 33,33 % hver). Det innløses så 30 aksjer, ved at A innløser 15, B innløser 5 og C innløser 10. A og B får da endret sin eierandel fra 33,33 % til hhv. 25 % for A og 41,67 % for B. C har uendret eierandel, med 33,33 %. Det skal foretas gevinst-/tapsberegning for alle aksjonærene for de aksjene som er realisert, også for C som ikke har fått endret sin eierandel.

A-5-3.6.5 *Likvidasjon/oppløsning av selskapet*

Hel likvidasjon (oppløsning) av aksjeselskap med innløsning av aksjene, anses som realisasjon av aksjene, jf. sktl. § 10-37 første ledd. Utbetaling fra selskapet til aksjonærene som følge av oppløsningen av selskapet, behandles som vederlag for aksjene ved eventuell gevinst-/tapsberegning.

Et selskap som er under avvikling kan dele ut utbytte etter aksjelovene kapittel 8. Utdeling til aksjeeierne av annet enn utbytte kan først skje etter at kreditorvarselet er utløpt og forutsatt at selskapets forpliktelser er dekket. Ved vurderingen av om en utdeling som gjennomføres i avviklingsperioden skatterettslig skal anses som utbytte eller som likvidasjonsvederlag, legges det normalt avgjørende vekt på den selskapsrettslige behandlingen. Utdelinger i samsvar med aksjelovene kapittel 8 behandles som skattemessig utbytte, jf. sktl. § 10-11, mens utdelinger i samsvar med aksjelovene kapittel 16 behandles som likvidasjonsvederlag, jf. sktl. § 10-37.

Dersom et selskap i forbindelse med at det likvideres ettergir en fordring mot en aksjonær på tilbakebetaling av ulovlig utbytte, vil verdien av den ettergitte fordringen redusere verdien av selskapet og dermed vederlaget for aksjene ved en eventuell gevinst-/tapsberegning.

Eksempel:

En eneaksjonær har mottatt et ulovlig utbytte på 250 som ikke er tilbakebetalt, og selskapet har dermed en utestående fordring på aksjonæren på 250. Medregnet fordringen er selskapets virkelige verdi 800. Aksjonærens inngangsverdi er 500. I forbindelse med likvidasjonen ettergir selskapet fordringen på aksjonæren.

Gevinst ved likvidasjonen:

<i>Opprinnelig virkelig verdi av selskapet:</i>	800
<i>- virkelig verdi av ettergitt fordring:</i>	250
<i>= Virkelig verdi av selskapet (utgangsverdi):</i>	550
<i>- Inngangsverdi:</i>	500
<i>= Gevinst:</i>	50

Dersom aksjonæren tidligere har blitt beskattet for det ulovlige utbyttet, vil ettergivelsen ikke få noen skattemessige konsekvenser for aksjonæren. Dersom aksjonæren ikke har blitt skattlagt for det ulovlige utbyttet, vil ettergivelsen normalt være skattepliktig som lønn eller utbytte. Om ettergivelse fra selskap til aksjonær, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.4.4.

Aksjeselskap som likvideres (oppløses) er pålagt å levere Aksjonærregisteroppgave.

A-5-3.6.6 *Nedskrivning av aksjekapitalen til null med etterfølgende oppskrivning*

Ved nedskrivning av aksjekapitalen til null uten at aksjonæren tegner seg for nye aksjer i selskapet, anses aksjonæren å ha realisert sine aksjer, jf. sktl. § 10-37. Hvis en nedskrivning av aksjekapitalen til null etterfølges av en oppskrivning av aksjekapitalen ved at de tidligere aksjonærene tegner seg for en like stor andel av aksjene som de hadde tidligere, anses nedskrivningen ikke som realisasjon av aksjene, se HRD i Utv. 1999/477 (Rt. 1998/1425) (Jordal Iversen). Hvis aksjonæren etter en slik nedskrivning til null og etterfølgende oppskrivning får redusert sin eierandel, anses den del av aksjene som ikke videreføres for å være realisert, se

HRD i Utv. 2001/405 (Rt. 2001/170) (Espeland). De aksjonærene som får øket sin eierandel anses å ha ervervet en tilsvarende andel av aksjene.

Om inngangsverdi for aksjonæren, se [pkt. 6.19.4](#).

A-5-3.7 Konkurs

Konkurs i selskapet regnes som realisasjon av aksjene med null i vederlag. Eventuelt fradragsberettiget tap hos aksjonærene tidfestes i det inntektsåret konkurs åpnes. Skattepliktig gevinst som skyldes f.eks. negativ inngangsverdi på grunn av tidligere negativ RISK, inntektsføres i det inntektsåret konkurs åpnes. Blir det utbetalt dividende vedrørende aksjene i et senere år, er det bruttobeløpet som eventuelt vil være skattepliktig.

Leveres boet tilbake til selskapet, legges det normalt til grunn at realisasjon ikke anses å ha funnet sted på tidspunktet for åpning av konkursen.

A-5-3.8 Opphør av personers skatteplikt til Norge

Opphør av en personlig skattyters skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-1 tredje ledd, eller når skattyteren anses bosatt i annen stat etter skatteavtale, innebærer at aksjer som skattyteren eier på dette tidspunktet skal anses å være realisert siste dag før dette tidspunkt, se sktl. § 10-70 første ledd. Tilsvarende gjelder ved overføring av aksjer til ektefelle som er skattemessig bosatt i annen stat. Om beskatning ved utflytting, se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

A-5-3.9 Opphør av selskapets skatteplikt til Norge

Opphør av selskapets skatteplikt til Norge innebærer at aksjene i selskapet anses å være realisert på det tidspunktet selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 eller etter skatteavtale med den annen stat, jf. sktl. § 10-37 tredje ledd. Om beskatning ved opphør av selskapets skatteplikt til Norge, se emnet «[Utland – utflytting av selskap fra Norge](#)».

A-5-3.10 Uttak av aksjer fra norsk beskatningsområde

Ved uttak av aksjer fra norsk beskatningsområde anses aksjene realisert siste dag før uttakstidspunktet, se sktl. § 9-14 første ledd jf. tredje ledd. Om beskatning ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde, se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)».

A-5-4 Hvilke aksjer anses realisert

A-5-4.1 Generelt om FIFO-prinsippet

Etter sktl. § 10-36 gjelder det et FIFO-prinsipp for aksjer innenfor den enkelte aksjeklasse. Eier skattyteren flere aksjer i samme aksjeklasse i et selskap og bare realiserer noen av aksjene, skal aksjene som er ervervet først som hovedregel anses realisert først, jf. sktl. § 10-36 (først inn først ut – FIFO-prinsippet). Skattyter har som hovedregel ikke adgang til selv å velge hvilke aksjer som skal anses realisert. FIFO-prinsippet gjelder også for aksjer som overdras ved gave, jf. sktl. § 10-36 første ledd annet punktum.

Skattyter kan velge hvilke aksjer som skal anses realisert blant aksjer anskaffet samme dag.

Ved opprettelse av flere aksjeklasser kan skattyter velge hvilke aksjer som skal anses å tilhøre den enkelte aksjeklasse. Tilsvarende gjelder hvis noen aksjer innenfor en aksjeklasse skal overføres til en annen aksjeklasse. FIFO-prinsippet gjelder ikke ved slike endringer, se SKD 30. mars 2012 i Utv. 2012/500. Se også [BFU 24/2013](#). (Samme aksjonær hadde tilnærmet like mange A-aksjer og B-aksjer. A-aksjer kunne omklassifiseres til B-aksjer og omvendt.)

Skattyter må holde rede på ervervstidspunktet for de enkelte aksjene og gi opplysninger om dette. Hvis skattyter ikke kan sannsynliggjøre ervervstidspunktet, skal de aksjene med lavest inngangsverdi anses realisert først, jf. sktl. § 10-36 tredje ledd.

A-5-4.2 Spesielt om FIFO-prinsippet ved realisasjon av aksjer i oppstartsselskaper

FIFO-prinsippet gjelder ikke dersom en skattyter eller et mellomliggende selskap realiserer aksjer i et oppstartsselskap i løpet av 3-årsperioden i sktl. § 6-53 femte ledd første punktum, når skattyter eller det mellomliggende selskapet har gjort aksjeinnskudd som det dels har vært gitt fradrag for etter sktl. § 6-53, og dels innskudd som det ikke har vært gitt fradrag for. I slike tilfeller anses aksjer med krav til eiertid å være realisert sist, se sktl. § 6-53 femte ledd

annet punktum. Etter utløpet av eiertiden gjelder FIFU-prinsippet på vanlig måte. Se Prop. 130 LS (2016–2017) pkt. 2.3.6 s. 13. Om aksjeinnskudd i oppstartsselskaper, se emnet «[Aksjer – aksjeinnskudd i oppstartsselskap](#)», pkt. 3.4.14.

A-5-4.3 *Spesielt om FIFU-prinsippet ved overføring mellom porteføljer i forsikringsselskaper og pensjonsforetak*

Livsforsikringsselskapers og pensjonskassers overføring mellom kundeportefølje og selskapsportefølje av eierandeler og finansielle instrumenter er likestilt med realisasjon, jf. § 9-2 annet ledd bokstav b, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)». For slike foretak skal FIFU-prinsippet gjelde for den enkelte portefølje. Dette gjelder både ved overføringer mellom porteføljer og ved overføringer til tredjeperson, jf. sktl. § 10-36 fjerde ledd.

A-5-4.4 *Ervervstidspunkt ved stiftelse og nyemisjon*

Aksjer tegnet ved stiftelse anses ervervet ved undertegningen av stiftelsesdokumentet, jf. asl./asal. § 2-9. Det er på dette tidspunktet stifterne forplikter seg etter bestemmelsene i stiftelsesdokumentet. Manglende registrering i Foretaksregisteret etter asl./asal. § 2-18 kan imidlertid medføre at aksjetegningen faller bort. Aksjer tegnet ved kapitalforhøyelse i form av nyemisjon vil være ervervet på det tidspunktet kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret, med mindre det følger av generalforsamlingens beslutning at aksjene gir rettigheter på et tidligere tidspunkt, jf. asl./asal. § 10-11.

A-5-4.5 *Ervervstidspunkt for fondsaksjer*

Ervervstidspunktet for fondsaksjer er det samme som ervervstidspunktet for de stamaksjer som fondsaksjene knytter seg til. Om fordeling av opprinnelig kostpris mellom stamaksje og fondsaksje, se [pkt. 6.8](#).

A-5-4.6 *Ervervstidspunkt ved skattefri fusjon og fisjon mv.*

Ved skattefri fusjon/fisjon beholder aksjonærene sine opprinnelige ervervstidspunkt. Det samme gjelder for aksjer som er ervervet i samsvar med overgangsregel E til sktl. § 2-38. Har aksjonæren i det overdragende selskapet ervervet aksjene i flere puljer, må ervervstidspunktene overføres til aksjene han får i det overtakende selskapet. Bytteforholdet brukes som omregningsfaktor for å avgjøre hvor mange av aksjene i det overtakende selskapet som er ervervet på de ulike tidspunktene. Om fordeling av opprinnelig kostpris, se [pkt. 6.12](#) flg.

A-5-4.7 *Aksjer ervervet før 1992*

Ved anvendelsen av FIFU-prinsippet anses alle aksjer ervervet før 1. januar 1992 å være ervervet på samme dag, 1. januar 1992, jf. sktl. § 10-36 annet ledd. Har aksjer ervervet før dette tidspunktet ulik kostpris, står skattyter dermed fritt til å velge hvilke aksjer som skal anses realisert først. Disse aksjene må imidlertid anses realisert før aksjer ervervet etter 1. januar 1992.

A-5-5 *Beregning av skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap*

A-5-5.1 *Generelt*

Gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer mv. settes til vederlaget (utgangsverdien) fratrukket aksjenes inngangsverdi, jf. sktl. § 10-32. For aksjer ervervet før 1. januar 2006 er inngangsverdien fastsatt i samsvar med overgangsreglene, se nedenfor.

Eventuell ubenyttet skjerming som ikke er ført mot utbytte etter sktl. § 10-12, kan føres til fradrag i gevinst, jf. sktl. § 10-31 første ledd. Ubenyttet skjerming kan ikke etablere eller øke et fradragsberettiget tap.

For personlig aksjonær og bo etter personlige aksjonærer blir

- skattepliktig gevinst etter fradrag for ubenyttet skjerming multiplisert med en faktor på 1,72, se sktl. § 10-31 første ledd fjerde punktum
- fradragsberettiget tap multiplisert med en faktor på 1,72, se sktl. § 10-31 annet ledd annet punktum

Oppjusteringen skjer ved skatteberegningen.

Om beregning av fradrag for skjerming, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 5. Om hvilke skattesubjekter som kan kreve fradrag for skjerming, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 5.2.

Eventuelt resterende ubenyttet skjerming etter at fradrag for skjerming er ført mot utbytte og gevinst ved realisasjon, faller bort.

Er inngangsverdien negativ på grunn av negative RISK-beløp, blir gevinsten summen av vederlag og negativ inngangsverdi på realisasjonstidspunktet.

A-5-5.2 Begrensning av tapsfradrag

A-5-5.2.1 Oppregulert inngangsverdi per 1. januar 1992

I de tilfellene inngangsverdien er oppregulert 1. januar 1992 (for aksjer ervervet før 1. januar 1989) etter overgangsreglene til

- regnskapsmessig egenkapital
- godkjent takst

vil skattyter ikke kunne kreve fradrag for den delen av et tap som skyldes oppreguleringen ut over kostpris eller skattemessig formuesverdi per 1. januar 1992, se sktl. § 21-2 annet ledd. Tapsbegrensningen gjelder for hver enkelt aksje, se HRD i Utv. 2003/235 (Rt. 2003/82) (Helgaas). Splitt eller spleis av aksjer vil ikke medføre at skattemessig gevinst eller tap som ellers ville foreligget forsvinner. Hvis aksjer som omfattes av tapsbegrensningsregelen er spleiset sammen med en annen aksje, skal tapsbegrensningsregelen fortsatt gjelde for den aksjen som har fått oppregulert inngangsverdi etter takst, se HRD i Utv. 2013/1207 (Rt. 2013/885) (A.L. Industrier).

Hvis bruk av regnskapsmessig egenkapital eller godkjent takst gir tap, og bruk av skattemessig formuesverdi eller historisk kostpris gir gevinst, settes gevinsten til null. Ervervskostnader inngår som en del av inngangsverdien, jf. sktl. § 10-32 annet ledd. Realisasjonskostnader reduserer utgangsverdien.

Skattyter kan kreve fradrag for hele tapet når inngangsverdien er satt til kostpris eller når oppregulert inngangsverdi er fastsatt med utgangspunkt i forholdsmessig andel av selskapets skattemessige formuesverdi den 1. januar 1992 (se nedenfor).

Eksempel

Aksjene i X AS er ervervet minst 3 år før 1. januar 1992, og har følgende verdier per aksje:

historisk kostpris, kr 50

takst per 1. januar 1992, kr 100

skattemessig formuesverdi 1. januar 1992, kr 80

positivt RISK-beløp for perioden 1. januar 1993 til 1. januar 2006 er kr 27.

Aksjene realiseres for kr 60.

(I eksempelet sees det bort fra ervervs- og realisasjonskostnader)

Gevinst-/tapsberegning basert på følgende inngangsverdier:

	Historisk kostpris	Skattemessig formuesverdi per 1. jan. 1992	Takst per 1. jan. 1992
Utgangsverdi	60	60	60
÷ Inngangsverdi	50	80	100
÷ RISK (sum eiertid)	27	27	27
= Gevinst/tap (samtlige alternativ gir her tap)	-17	-47	-67

Det tapet som fremkommer ved bruk av takstverdien som inngangsverdi på aksjen skal ikke komme til fradrag, fordi det bare kan gis fradrag for tap i den utstrekning realisasjonsvederlaget (60) er lavere enn den høyeste av skattemessig formuesverdi (80) og historisk kostpris (50) tillagt RISK (27). I dette tilfellet kan det derfor kreves fradrag for et tap på 47. For personlig aksjonær blir tapet multiplisert med 1,72, se sktl. § 10-31 annet ledd annet punktum. Dette skjer ved skatteberegningen.

A-5-5.2.2 Tap ved gavesalg av aksjer

«Tap» som skyldes gaveelement ved gavesalg er ikke fradragsberettiget, se emnet «Tap». Selges en aksje mot et vederlag som tilsvarende den virkelige verdien (omsetningsverdien), anses aksjen for realisert. Dette gjelder selv om vederlaget er satt svært lavt eller til 0, jf. FIN 9. februar 1995 i Utv. 1995/474. Er vederlaget lavere enn omsetningsverdien (gavesalg) og er omsetningsverdien samtidig lavere enn inngangsverdien, eventuelt oppregulert til selskapets skattemessige formuesverdi (reelt tap), vil differansen mellom inngangsverdi og omsetningsverdi være fradragsberettiget. For personlig aksjonær blir tapet multiplisert med 1,72. Dette skjer ved skatteberegningen. Skattyter må kunne dokumentere at omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien, herunder oppregulert inngangsverdi.

Om et tilfelle ved salg av aksjer til antatt underpris som ikke inneholdt gavehensikt, se URD 21. januar 1998 (Indre Follo herredsrett) i Utv. 1998/707.

A-5-6 Inngangsverdi

A-5-6.1 Generelt

Aksjenes inngangsverdi skal som utgangspunkt settes til det beløpet skattyter har betalt for aksjen tillagt ervervskostnader, for eksempel kostnader til mekler, jf. sktl. § 10-32 annet ledd. Dette utgangspunktet gjelder for aksjer som er ervervet fra og med 1. januar 2006.

For aksjer som er ervervet i 2005 og tidligere, skal inngangsverdien som utgangspunkt settes til aksjens historiske kostpris tillagt ervervskostnader, opp- eller nedregulert med RISK-beløp i skattyters eiertid.

For aksjer som kunne vært solgt skattefritt etter de reglene som gjaldt til og med 1991, kan skattyter ved gevinstberegningen velge å benytte oppregulert verdi i samsvar med overgangsreglene for 1992 som opprinnelig kostpris, se [pkt. 7](#).

For aksjer ervervet ved arv eller gave fra og med 1. januar 2006, skal arvingen eller gave-mottakeren tre inn i giverens inngangsverdi, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

Følgende begivenheter inntruffet etter at aksjene er ervervet skal medføre korrigerende av inngangsverdien

- tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital eller innbetalt overkurs, se [pkt. 6.19](#)
- tilbakebetaling av lån som tidligere har blitt skattlagt som utbytte på personlig aksjonærs hånd, se sktl. § 10-11 sjette ledd annet punktum og emnet «Lån til aksjonær/deltaker», [pkt. 5](#).
- tilbakebetaling av skattlagt ulovlig utbytte som ikke avregnes i senere utbytteutdeling, se emnet «Lån til aksjonær/deltaker», [pkt. 5](#) og emnet «Aksjer – utbytte», [pkt. 3.4](#).
- forhøyelse av aksjekapitalen ved innbetaling og oppskrivning av pålydende som følge av innbetalingen, se [pkt. 6.21](#)
- innløsning av aksjer uten at disse anses realisert i skattemessig sammenheng, se [pkt. 3.6](#) og [pkt. 6.19](#)
- omfordeling av inngangsverdi ved utstedelse av fondsaksjer, fusjon, fisjon, splitt og spleis, jf. sktl. § 10-34 og nedenfor

For aksjer ervervet før 1992 kan i tillegg følgende begivenheter medføre reduksjon av inngangsverdien

- avregning av negativ saldo etter overgangsreglene i forbindelse med skattereformen av 1992, se [pkt. 6.2.5](#)
- nedskrivning med betinget avsatt gevinst for næringsaksjer etter reglene som gjaldt før 1992

A-5-6.2 Inngangsverdi for aksjer ervervet i 2005 eller tidligere

A-5-6.2.1 Generelt

For aksjer ervervet i 2005 eller tidligere skal aksjenes inngangsverdi som utgangspunkt settes til aksjens historiske kostpris, opp- eller nedregulert med RISK-beløp i skattyters eiertid, frem til og med den siste RISK-reguleringen som var per 1. januar 2006, jf. overgangsregel til sktl. § 10-12, § 10-30, § 10-31 første og tredje ledd, samt § 10-32 annet ledd.

I tillegg kommer ervervskostnader, for eksempel kostnader til mekler e.l.

Om skattemessig inngangsverdi for aksjer mv. ervervet i forbindelse med bruk av kjøps- eller salgsopsjon, se emnet «[Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner](#)», pkt. 7.2.

Om fastsetting av inngangsverdi for aksjer som er ervervet ved arv eller gave i 2005 eller tidligere, se pkt. 6.9.

Om fastsetting av inngangsv verdier på aksjer og hvilke endringsfrister som gjelder, se SKD 21. januar 2016 i Utv. 2016/166.

A-5-6.2.2 *Aksjer ervervet før 1989*

Ved overgangen til skattereformen av 1992 ble det gitt adgang til å oppregulere inngangsv verdien for aksjer som tidligere kunne ha vært solgt skattefritt (ervervet før 1.1.1989). Disse verdiene kan skattyter velge å bruke i stedet for historisk kostpris. Om bruk av oppregulerte inngangsv verdier per 1. januar 1992 i forbindelse med gevinstberegningen, se pkt. 7.

A-5-6.2.3 *Korrigerende av inngangsv verdien for utbytteutdeling*

Skattyter kunne kreve at utbytte som ble utdelt til annen aksjonær, og som kom til fradrag ved RISK-reguleringen hos skattyter, skulle tillegges aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsv verdi. Se overgangsregel om fastsetting av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsv verdi (endringslov 10. desember 2004 nr. 77 om endring i sktl.) og Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) kap. 12. Slikt krav måtte fremsettes innen 30. april 2008 for aksjer som ikke var realisert innen 31. desember 2007. Selv om skattyter ikke har fremsatt slikt krav innen fristen, kan skattyter likevel kreve at inngangsv verdien oppreguleres med slikt utbytte. Reglene kan ikke benyttes til å korrigere inngangsv verdien for misforhold mellom faktisk utdelt utbytte og utbytte som har kommet til fradrag ved RISK-reguleringen på den enkelte aksjonærs hånd når misforholdet har oppstått som en direkte følge av anvendelsen av RISK-reglene. Aksjenes inngangsv verdi kan dermed ikke korrigeres for slikt misforhold som har oppstått fordi

- antall aksjer i selskapet har blitt endret i løpet av inntektsåret i forhold til det antall aksjer som ble lagt til grunn ved beregning av RISK-beløp pr. aksje pr. 1. januar (f.eks. ved innløsning av enkeltaksjer eller ved nyemisjon), eller
- utbytteutdelinger fra selskapet har blitt fordelt ulikt mellom aksjene i selskapet.

Se FIN 22. september 1998 i Utv. 1998/1206.

A-5-6.2.4 *Uriktig fastsatt RISK-beløp*

I tilfeller hvor RISK-beløpet er uriktig fastsatt pga. beregnings- eller registreringsfeil, skulle en retting av feilen i 2006 eller senere føre til en endring av RISK-beløpet fra det tidspunktet det opprinnelig uriktige reguleringsbeløpet var fastsatt, jf. overgangsregel til sktl. § 10-34. Rettingen får dermed betydning for inngangsv verdien per 1. januar 2006, hvis rettingen gjelder fastsatt RISK-beløp i skattyters eiertid.

Reglene om differanse-RISK er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Det vil derfor som hovedregel ikke lenger være grunnlag for å endre tidligere fastsatte RISK-beløp ved vedtak om endring av skattepliktig inntekt for tidligere år.

A-5-6.2.5 *Aksjer mv. som etter overgangsreglene av 1992 er brukt til avregning av negativ saldo*

For aksjer, egenkapitalbevis mv. som ifølge sktl. § 21-2 tredje ledd (overgangsreglene til skattereformen 1992) er ervervet ved bruk av negative saldoer etablert i 1990 eller tidligere, skal inngangsv verdien reduseres med

- 70 % av det investerte beløp i de tilfeller som ikke er nevnt nedenfor
- 50 % av det investerte beløp ved nytegning i andre selskap enn banker og kredittselskap når selskapet hadde hovedkontor 31. desember 1992 i Nord-Norge, Namdalen eller kommune som per 31. desember 1990 helt eller delvis var utpekt som utbyggingskommune. Om hvilke kommuner dette gjaldt, se Lignings-ABC for 1991 under emnet «Distriktsskatteloven» side 196 og 197

For investering i andeler i aksjefond og investeringsselskaper som var skattepliktig til utbyggingskommune per 31. desember 1991 var det et tilleggskrav for nedskrivning med 50 % at fondet/selskapet utelukkende hadde til formål å investere i utbyggingskommune. I andre tilfeller, herunder for aksjefond som utelukkende hadde til hensikt å tegne aksjer eller grunnfonds-

bevis (egenkapitalbevis) i norske banker og for yting av obligasjonslån til banker mv., var nedskrivningssatsen 70 %, selv om banken var skattepliktig til utbyggingskommune.

Inngangsverdien skal reduseres i tilfeller som nevnt ovenfor, selv om inngangsverdien blir negativ.

Konvertering av obligasjon til aksjekapital medfører ikke nedskrivningsplikt.

Se sktl. § 21-2 tredje ledd bokstav e.

A-5-6.2.6 Sentralt RISK-register

Hvert skattekontor har tilgang til det sentrale RISK-registeret der det er lagret opplysninger om

- RISK-beløp for alle aksjeselskaper og aksjefond
- RISK-beløp for omsettelige egenkapitalbevis i sparebanker
- alternative inngangsverdier per 1. januar 1992 for selskap som er stiftet før 1. januar 1989
- justeringsfaktorer

Registeret er først og fremst til internt bruk for skattekontoret og er derfor ikke lagt opp for eksterne brukere mht. beskrivelse mv. Opplysningene i registeret om beløp som skal regulere aksjers inngangsverdi og justeringsfaktor er unntatt fra taushetsplikten. Opplysninger om alternative inngangsverdier for ikke-børsnoterte aksjer per 1. januar 1992 er omfattet av taushetsplikten, men kan gis til selskapet og dets aksjonærer. På skatteetaten.no finnes oversikt over RISK for aksjeselskaper hjemmehørende i Norge.

A-5-6.2.7 Ervervskostnader

Kostnader i forbindelse med erverv av aksjer, for eksempel kostnader til mekler, gebyrer, forhandlinger, bedriftsgjennomgang og kontraktsutforming, skal aktiveres som en del av aksjenes inngangsverdi og inngår i gevinst- og tapsberegningen, jf. sktl. § 10-32 annet ledd. Det samme gjelder prosesskostnader ved tvist om eiendomsrett til aksjer.

Nærmere om behandling av ulike kostnader ved oppkjøp av selskap, se emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)».

A-5-6.3 Ufullstendige opplysninger om inngangsverdi

I tilfeller hvor det ikke foreligger fullstendige opplysninger om anskaffelsesverdien og/eller anskaffelsestidspunktet, må inngangsverdien fastsettes ved skjønn.

A-5-6.4 Aksjer ervervet ved kjøp

Med opprinnelig kostpris for kjøpte aksjer menes hva nåværende eier faktisk har ytet i vederlag for aksjen, hva enten det ble betalt til tidligere aksjeeier, til selskapet eller til andre som rettslig hadde krav på vederlag i forbindelse med ervervet. Inkludert i opprinnelig kostpris medregnes kontantvederlag så vel som verdien av gjeldsovertakelse, naturalytelse, tjenester mv.

A-5-6.5 Aksjer ervervet ved nytegning

For aksjer ervervet ved stiftelse av aksjeselskapet, eller ved senere utvidelse av aksjekapitalen, settes kostprisen til innbetalt aksjekapital, herunder innbetalt overkurs tillagt eventuell kostpris for tegningsrett brukt til å erverve aksjen.

Om kostprisen for fondsaksjer (friaksjer), se nedenfor.

A-5-6.6 Aksjer ervervet ved bruk av frittstående tegningsrett

Brukes en frittstående tegningsrett til erverv av aksjer, realiseres tegningsretten og inngangsverdien på aksjene utgjør aksjenes omsetningsverdi på ervervstidspunktet.

A-5-6.7 Ansattes aksjer ervervet til underpris

Inngangsverdien for aksjer ervervet av ansatte til underpris, er aksjens fulle omsetningsverdi på tidspunktet for den ansattes erverv av aksjen. Det er også denne aksjeverdien som skal være lagt til grunn ved fordelsberegningen hos den ansatte. Om ansattes erverv av aksjer til underpris, se emnet «[Aksjer – ansattes erverv til underpris](#)».

A-5-6.8 *Fondsaksje og stamaksje*

Inngangsverdien på fondsaksjer settes til en forholdsmessig andel av inngangsverdien til den eller de stamaksjer fondsaksjen knytter seg til, mens inngangsverdien på stamaksjene reduseres tilsvarende, se sktl. § 10-32 tredje ledd. Kostprisen fordeles på grunnlag av aksjenes pålydende.

A-5-6.9 *Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg*

For aksjer som erverves ved arv eller gave fra og med 1. januar 2006 skal arvingen eller gave-mottakeren som hovedregel tre inn i arvelaters/givers inngangsverdi (skattemessig kontinuitet), jf. sktl. § 10-33.

Nærmere om inngangsverdien på

- aksjer mottatt ved arv etter dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere, se emnet «*Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet*», pkt. 2.8 og pkt. 3.4.
- aksjer mottatt som gave 1. januar 2014 eller senere, se emnet «*Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet*», pkt. 4.1.4.
- aksjer ervervet ved gavesalg 1. januar 2014 eller senere, se emnet «*Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet*», pkt. 5.5.

For aksjer ervervet ved arv eller gave fra og med 2006 til og med 2013 var også hovedregelen at arvingen/gavemottakeren skulle tre inn i arvelaterens/giverens inngangsverdi (skattemessig kontinuitet), jf. sktl. § 10-33. Var omsetningsverdien høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, kunne inngangsverdien likevel ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. tidligere sktl. § 9-7.

Nærmere om inngangsverdien på aksjer mottatt ved

- arv etter dødsfall som har skjedd før 2014
- gave ytet før 2014 eller
- gavesalg før 2014

se emnet «*Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet*», pkt. 8.

For aksjer ervervet ved arv og gave før 2006 gjaldt det diskontinuitet, det vil si at inngangsverdien skulle settes til omsetningsverdien på ervervstidspunktet, begrenset oppad til et eventuelt arveavgiftsgrunnlag.

A-5-6.10 *Aksjer ervervet ved konvertering av lån til selskapet*

Konvertering (ombytting) av fordring på et aksjeselskap til aksjer i samme eller andre selskaper, anses som en realisasjon av fordringen. Inngangsverdien på de aksjene som erverves tilsvarende utgangsverdien på fordringen.

Ved konvertering av fordring til aksjekapital settes fordringens utgangsverdi til omsetningsverdien av de tildelte vederlagsaksjene på konverteringstidspunktet. Er verdien på aksjene på konverteringstidspunktet null, skal utgangsverdien på fordringen og inngangsverdien på aksjene settes til null, jf. FIN 19. desember 1994 i Utv. 1995/1064, FIN 21. desember 2001 i Utv. 2002/183, FIN 18. august 2016 i Utv. 2016/1462 og LRD 6. desember 1999 (Eidsivating) i Utv. 2000/57. Inngangsverdien på aksjene som erverves ved konvertering vil som utgangspunkt settes til verdien på det tidspunktet skattyter blir privatrettslig bundet til å gjennomføre konverteringen, se HRD i Utv. 2005/1085 (Rt. 2005/1171).

Ved fastsettingen av aksjenes verdi, settes denne i utgangspunktet til fordringens omsetningsverdi på konverteringstidspunktet, se FIN 18. august 2016 i Utv. 2016/1462. Dette gjelder selv om fordringens pålydende og den selskapsrettslige verdien av aksjeinnskuddet kan være høyere. Denne verdien blir også aksjenes inngangsverdi.

En konvertibel obligasjon består av en fordring og en opsjon med rett til å bytte om fordringen til aksjer i selskapet. Inngangsverdien for aksjer ervervet ved konvertible obligasjoner, følger reglene for aksjer ervervet ved opsjoner, se emnet «*Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner*», pkt. 7.2.

A-5-6.11 *Aksjer ervervet ved overføring av «egne aksjer»*

Inngangsverdi for aksjonær ved erverv av «egne aksjer» fra selskapet mot vederlag, behandles etter de vanlige reglene.

Hvis aksjer som erverves uten vederlag eller til underpris fordeles slik at eierforholdet forrykkes, vil dette medføre utbyttebeskatning. Verdsettingen ved utbytteutdelingen vil i disse til-

fellene danne grunnlag for inngangsverdien. Inngangsverdien blir omsetningsverdien ved ervervet, som normalt vil være identisk med den verdien som legges til grunn ved utbyttebeskatningen.

A-5-6.12 Aksjer ervervet ved skattefri fusjon

A-5-6.12.1 Generelt

Ved skattefri fusjon skal aksjonærenes inngangsverdier videreføres. For aksjonærene i det overdragende selskapet skal den samlede inngangsverdien på aksjene de mottar i det overtakende selskapet være lik den samlede inngangsverdien på aksjene de hadde i det overdragende selskapet (det opprinnelige). Inngangsverdien per aksje beregnes etter bytteforholdet mellom aksjene.

For aksjonærer som er realisasjonsbeskattet for tilleggsvederlaget (skjev utdeling), må inngangsverdien på vederlagsaksjene reduseres med den inngangsverdien som har inngått i gevinst-/tapsberegningen for de aksjer som anses realisert. Se for øvrig emnet «Fusjon – innenlands».

Eksempel

A eier 2 aksjer i selskap X. Inngangsverdien på aksjene er hhv. 9 (ervervet i 2021) og 15 (ervervet i 2023). Selskap X skal fusjonere med selskap Y.

I det fusjonerte selskapet XY skal A ha 3 aksjer.

Inngangsverdien på de 3 aksjene i XY blir da henholdsvis:

6 (2/3 av 9) (aksjen anses ervervet i 2021)

8 (9/3 + 15/3) (aksjen anses ervervet med en halvdel i 2021 og en halvdel i 2023)

10 (2/3 av 15) (aksjen anses ervervet i 2023)

A-5-6.12.2 Trekantfusjon

Inngangsverdien på vederlagsaksjene ved skattefri trekantfusjon, jf. aksjelovene § 13-2 annet ledd, skal settes lik inngangsverdien på de innløste aksjene i det overdragende selskapet, se også emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 5.7.5.

A-5-6.12.3 Fusjon uten vederlagsaksjer i medhold av asl. § 13-23, § 13-24 og asal. § 13-24

Ved innfusjonering av datterselskap i morselskap, jf. asl. § 13-23 og asal. § 13-24, vil morselskapets aksjer i datterselskapet bli slettet. Verdien av aksjene blir erstattet med verdien av eiendelene i datterselskapet. Dette får ingen innvirkning på inngangsverdien på aksjene i morselskapet.

Om fastsetting av inngangsverdi ved fusjon av søsterselskaper i medhold av asl. § 13-24, se FIN 1. oktober 2003 i Utv. 2003/1465.

A-5-6.13 Aksjer ervervet ved skattefri fisjon

Ved skattefri fisjon beholder aksjonærene i utgangspunktet sine samlede inngangsverdier. For aksjonærene i det overdragende selskapet skal den samlede inngangsverdien på aksjene de mottar i det overtakende selskapet være lik den samlede inngangsverdien på aksjene de hadde i det overdragende selskapet (det opprinnelige) før fisjonen. Inngangsverdien per aksje beregnes etter bytteforholdet mellom aksjene.

Har/mottar aksjonæren aksjer i flere av selskapene, skal samlet inngangsverdi fordeles etter nettoverdiene i hvert av selskapene.

For aksjonærer som er realisasjonsbeskattet for tilleggsvederlag (skjev utdeling), må inngangsverdien på vederlagsaksjene reduseres med den inngangsverdien som har inngått i gevinst-/tapsberegningen for de aksjene som anses realisert. Se for øvrig emnet «Fisjon – innenlands».

Eksempel (hvor det skjer en fullstendig fisjon)

A eier 4 aksjer i selskap X.

Inngangsverdien på aksjene er hhv.

2 aksjer à kr 5 (ervervet i 2022)

2 aksjer à kr 20 (ervervet i 2023)

Selskap X fisjonerer ut selskap Y. I det utfisjonerte (overtakende) selskap Y skal A ha én aksje og hans aksjonærforhold til selskap X skal opphøre. Den aksjen som A mottar i selskap Y, vil få en inngangsverdi på 50 (summen av inngangsverdien på A sine aksjer i selskap X).

Eksempel hvor fisjonen skjer ved nedsetting av pålydende i det overdragende selskapet
A eier 4 aksjer i selskap X.

Inngangsverdien på aksjene er hhv.

2 aksjer à kr 5 (ervertet i 2022)

2 aksjer à kr 20 (ervertet i 2023)

Pålydende per aksje er kr 500 (sum pålydende 2 000).

Selskap X fisjonerer ut 30 % av aksjekapitalen (en skattefri fisjon forutsetter da at også 30 % av netto virkelige verdier utfisjoneres) til et nystiftet selskap Y, ved at pålydende på aksjene i selskap X nedsettes fra kr 500 til kr 350.

I det utfisjonerte selskapet Y skal A ha 2 aksjer med pålydende per aksje kr 300 (sum pålydende 600). A skal fortsatt ha 4 aksjer i selskap X.

Inngangsverdien på aksjene i selskap Y blir hhv.

1 aksje med 30 % av 2 aksjer à kr 5 = kr 3 (ervertet i 2022)

1 aksje med 30 % av 2 aksjer à kr 20 = kr 12 (ervertet i 2023)

Gjenværende inngangsverdi på aksjene i selskap X blir hhv.

2 aksjer à kr 5 x 70 % = 3,50 per aksje (ervertet i 2022)

2 aksjer à kr 20 x 70 % = 14,- per aksje (ervertet i 2023)

A-5-6.14 Aksjer ervertet etter overgangsregel E til sktl. § 2-38

Ifølge overgangsregel E til skatteloven § 2-38 kunne personlige aksjonærer i 2004 og 2005 på visse vilkår overføre sine aksjer til et annet aksjeselskap mot vederlag i form av aksjer i det mottakende selskapet. Inngangsverdi og øvrige skatteposisjoner på de overførte aksjene skulle videreføres og eventuelt omfordeles på vederlagsaksjene.

Om skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» på vederlagsaksjer, se emnet «**Aksjer – utbytte**», pkt. 7.5.1.

A-5-6.15 Spleiset aksje

Slås flere aksjer sammen slik at det samlede antallet aksjer i selskapet reduseres uten at aksjekapitalen endres, må det skje en omfordeling slik at samlet inngangsverdi for de aksjene som spleises til nye aksjer, blir inngangsverdien for de(n) nye spleisede aksjen(e). Ved spleising av aksjer som er ervertet på forskjellige tidspunkter, legges FIFU-prinsippet til grunn ved omfordeling av inngangsverdi.

A-5-6.16 Splittet aksje

Deles en aksje opp i flere aksjer, fordeles den splittede aksjens inngangsverdi på de nye aksjene.

A-5-6.17 Aksje ervertet ved opsjon

Om inngangsverdi på aksjer ervertet på grunnlag av en opsjon, se emnet «**Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner**», pkt. 7.2.

A-5-6.18 Aksjer ervertet ved omdanning av foretak til aksjeselskap

Ved omdanning til aksjeselskap, for eksempel av selskap med deltakerfastsetting eller av enkeltpersonforetak, må det fastsettes en inngangsverdi for aksjene. Tilsvarende gjelder ved andre former for omdanning, for eksempel av samvirkeforetak eller interkommunalt selskap til aksjeselskap.

Ved skattepliktig omdanning skal inngangsverdien på aksjene i utgangspunktet settes til omsetningsverdien på omdanningstidspunktet, dvs. den verdien av virksomheten som er lagt til grunn ved skattlegging av omdanningen.

Ved skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak eller virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune til aksjeselskap, skal inngangsverdien på aksjene settes til de skattemessige nettoverdier som er overført.

Ved skattefri omdanning av annet selskap til aksjeselskap, dvs. selskap med deltakerfastsetting, interkommunalt selskap, samvirkeforetak eller statsforetak, skal samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjer settes lik samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for eierandeler mv. i det overdragende selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 annet ledd første punktum. I tilfeller der det overdragende selskapet ikke avvikles eller slettes, skal inngangsverdiene på eierandelene eller aksjene i selskapene fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene, jf. FSFIN § 11-20-6 annet ledd siste punktum. Om utdeling fra selskap med deltakerfastsetting som foretas før omdanningen, men etter at selskapsfastsetting har startet, jf. FSFIN § 11-20-4, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform», pkt. 3.6.7.

Hvis foretaket/selskapet som omdannes eier aksjer som skal overføres i forbindelse med omdanningen, skal det tas hensyn til oppregulert inngangsverdi per 1. januar 2006 ved fastsetting av skattemessige verdier, se FIN 16. april 1997 i Utv. 1998/431, som gjaldt RISK-beløp.

Foretas omdanningen ved å overføre det selskapet som skal omdannes til et aksjeselskap som allerede er stiftet uten at det foretas noen kapitalforhøyelse i selskapet, anses overføringen som et aksjeeiertilskudd. Dette tilskuddet kan ikke tillegges aksjenes inngangsverdi.

Nærmere om omdanning, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

A-5-6.19 Kapitalnedsetting

A-5-6.19.1 Generelt

Nedsetting av aksjekapitalen med utbetaling til aksjonærene kan skje enten med delvis nedskrivning av aksjenes pålydende eller ved innløsning av aksjer, dvs. hel nedskrivning av alle eller enkelte aksjers pålydende.

Utbetaling i forbindelse med kapitalnedsetting vil følge ulike regler avhengig av om utbetalingen har karakter av å være realisasjonsvederlag, tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital eller utbytte.

A-5-6.19.2 Innløsning av enkeltaksje(r)

Utbetaling fra selskapet til aksjonærer i forbindelse med hel innløsning av enkeltaksje eller alle aksjer (hel eller delvis likvidasjon), følger reglene om realisasjon av aksjer og ikke reglene om utbytte, jf. sktl. § 10-37 annet ledd.

I visse tilfeller vil innløsning av aksjer med nedskrivning av aksjekapitalen, ikke anses som realisasjon, men følge utbytteregele, se pkt. 3.6.3. I slike tilfeller vil aksjonæren ved et urealisert tap ha krav på en oppregulering av inngangsverdien på de gjenværende aksjene. Se HRD i Utv. 1999/477 (Rt. 1998/1425) (Jordal Iversen) og FIN 22. januar 1993 i Utv. 1994/1420. Dette gjelder selv om det er anvendt inngangsverdi oppregulert til regnskapsmessig verdi eller takst. Tapsbegrensningen etter overgangsreglene vil imidlertid komme til anvendelse, se pkt. 5.2.1 og FIN 16. januar 1998 i Utv. 1998/444. Tilsvarende skal inngangsverdien nedreguleres ved urealisert gevinst, se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399 og FIN 26. april 2004 i Utv. 2004/630.

Blir det som ledd i kapitalnedsettingen utbetalt midler til aksjonæren som er tilbakebetaling av innbetalt kapital, og innbetalt kapital er høyere enn inngangsverdien på de innløste aksjene, medfører denne tilbakebetalingen en reduksjon i den skattemessige inngangsverdien på de gjenværende aksjene, se [BFU 58/2002](#) (urealisert gevinst). Der innbetalt kapital er lavere enn inngangsverdien på de innløste aksjene, skal det foretas en økning av skattemessig inngangsverdi på de gjenværende aksjene (urealisert tap).

Hvis det som ledd i kapitalnedsettingen utbetales midler som overstiger tilbakebetalingen av innbetalt kapital, skal dette behandles som utbytte.

Anses en del av innløsningssummen som skattemessig utbytte, skal ikke denne delen av innløsningssummen ha innvirkning på urealisert gevinst eller tap til omfordeling etter innløsningen. Utbytte må derfor trekkes fra innløsningssummen ved fastsettingen av den urealiserte gevinsten/tapet som skal omfordeles.

Beregningen kan gjøres på følgende måte:

Innløsningssum

- Andel som er skattemessig utbytte
- Inngangsverdi på de innløste aksjene

= Urealisert gevinst/tap til omfordeling (differansen mellom inngangsverdi og innbetalt kapital)

Urealisert gevinst trekkes fra og urealisert tap legges til inngangsverdien på de gjenværende aksjene.

Eksempel 1, omfordeling av urealisert tap ved innløsning uten utbyttebeskatning:

Innbetalt kapital på aksjene i selskap X er likt fordelt og tilsvarer pålydende kr 200 000, fordelt på 10 aksjer à kr 20 000. A og B eier aksjene i X med 50 % hver. De kjøpte aksjene for kr 25 000 per aksje. Samlet inngangsverdi er med andre ord kr 250 000.

A og B innløser hver sin aksje til kr 20 000, slik at selskapet etter innløsningen består av 8 aksjer à kr 20 000, samlet pålydende kr 160 000. Siden eierposisjonene er uendret i det A og B fortsatt eier 50 % hver, foreligger det ingen realisasjon. Skattepliktig utbytte per aksje er lik innløsningssum minus innbetalt kapital, dvs. kr 20 000 minus kr 20 000 er lik null.

Urealisert tap til omfordeling er lik (2 x kr 20 000 – kr 0 – 2 x kr 25 000 (inngangsverdi)), dvs. et tap på 2 x kr 5 000 til omfordeling. Inngangsverdi på de gjenværende 8 aksjene økes da med kr 10 000 delt på 8, dvs. kr 1 250. Inngangsverdi per gjenværende aksje blir da kr 26 250, samlet for 8 aksjer kr 210 000.

Eksempel 2, omfordeling av urealisert tap ved innløsning med utbyttebeskatning:

Som eksempel 1, men her innløses aksjene til en høyere verdi enn innbetalt kapital. Innløsningssummen utgjør kr 30 000 per aksje.

Innløsningssummen på kr 30 000 fratrukket innbetalt kapital på kr 20 000, gir et utbytte på kr 10 000 per aksje. Samlet utbyttebeskatning på A og B blir da kr 20 000 x 1,72 = kr 34 400 (oppjustert etter reglene i sktl. § 10-11 første ledd annet punktum).

Oppjusteringen med 1,72 skjer ved skatteberegningen.

For at det urealiserte tapet (differansen mellom inngangsverdien og innbetalt kapital på de innløste aksjene) skal komme til fradrag ved en framtidig realisasjon, må inngangsverdien på de gjenværende aksjene økes. Når vi fastsetter urealisert tap til omfordeling må vi her holde utenfor andelen av innløsningssummen (uten oppjustering med 1,72) som er skattemessig utbytte. Urealisert tap som omfordeles blir således (2 x kr 30 000 (innløsningssum) – 2 x kr 10 000 (utbytte) – 2 x kr 25 000 (inngangsverdi)), dvs. et tap på 2 x 5 000 til omfordeling. Inngangsverdien på de gjenværende 8 aksjene økes da med til sammen kr 10 000, dvs. kr 1 250 per aksje, til sammen kr 26 250. Samlet inngangsverdi på de 8 aksjene blir da kr 210 000.

Eksempel 3, omfordeling av urealisert gevinst ved innløsning med utbyttebeskatning:

Som eksempel 1, men inngangsverdien er kr 15 000 per aksje og innløsningssum utgjør kr 30 000 per aksje. Innbetalt kapital er fortsatt kr 20 000 per aksje.

Her innløses også aksjene til en høyere verdi enn innbetalt kapital. Innløsningssummen på kr 30 000 fratrukket innbetalt kapital på kr 20 000, gir et utbytte på kr 10 000 per aksje. Samlet utbyttebeskatning på A og B blir også her kr 10 000 x 2 x 1,72 = kr 34 400.

Oppjusteringen skjer ved skatteberegningen.

For at den urealiserte gevinsten (differansen mellom inngangsverdien og innbetalt kapital på de innløste aksjene) skal komme til beskatning ved en framtidig realisasjon, må inngangsverdien på de gjenværende aksjene reduseres. Beregningen av urealisert gevinst til omfordeling blir som følger: (2 x kr 30 000 (innløsningssum) – 2 x kr 10 000 (utbytte) – 2 x kr 15 000 (inngangsverdi)), dvs. en urealisert gevinst på 2 x kr 5 000 til omfordeling. Inngangsverdien på de gjenværende 8 aksjene reduseres da med til sammen kr 10 000, dvs. kr 1 250 per aksje til kr 13 750. Samlet inngangsverdi på de 8 aksjene blir da kr 110 000.

A-5-6.19.3 Delvis nedskrivning av aksjenes pålydende

Delvis nedskrivning av aksjenes pålydende med utbetaling til aksjonærene anses ikke som realisasjon. Den delen av utbetalingen som anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, skal redusere aksjenes inngangsverdi. Overskytende del av utbetalingen skal behandles som utbytte. Nærmere om slik kapitalnedsetting, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 10.4.

A-5-6.19.4 Aksjer ervervet ved nedskrivning av aksjekapitalen til null med etterfølgende oppskrivning

Dersom opprinnelig aksjonær får redusert sin eierinteresse ved at han får nedskrevet en større andel av den totale aksjekapitalen i selskapet enn han tegner seg for gjennom nytegingen, skal en tilsvarende andel anses realisert. Den del av eierandelen som er i behold overføres til inngangsverdien på de nye aksjene. De aksjonærene som får økt sin eierandel anses å ha ervervet en tilsvarende andel av aksjene, se HRD i Utv. 2001/405 (Rt. 2001/170) (Espeland).

Eksempel

Et selskap har før innløsning 100 aksjer, der aksjonærene A og B eier 50 aksjer (50 %) hver. Inngangsverdien per aksje er kr 5 000. De skriver ned aksjekapitalen til null, med etterfølgende oppskrivning. I forbindelse med oppskrivningen tegner A seg for 80 aksjer a kr 4 000, mens B tegner seg for 20 aksjer a kr 4 000. Etter oppskrivningen eier A 80 % av aksjene, mens B eier 20 %.

Opprinnelig eier

A 50 aksjer a kr 5 000 = kr 250 000 (50 %)

B 50 aksjer a kr 5 000 = kr 250 000 (50 %)

Aksjekapitalen skrives ned til kr 0.

Etter oppskrivningen eier

A 80 aksjer a kr 4 000 = kr 320 000 (80 %)

B 20 aksjer a kr 4 000 = kr 80 000 (20 %)

A øker sin eierandel fra 50 % til 80 %. I forbindelse med oppskrivningen har han betalt kr 320 000. I tillegg skal han videreføre inngangsverdien på kr 250 000 på de opprinnelig ervervede aksjene.

Inngangsverdien for A blir dermed $kr\ 320\ 000 + kr\ 250\ 000 = kr\ 570\ 000$ som fordeles på de 80 aksjene.

B reduserer sin eierandel fra 50 % til 20 %. Det betyr at 40 % av den opprinnelige investeringen videreføres i forbindelse med ervervet av de nye aksjene (20 % = 40 % av 50 %). 40 % av kr 250 000 er kr 100 000. Kr 100 000 skal dermed videreføres på aksjene ervervet i forbindelse med oppskrivningen. I tillegg kommer innskuddet på kr 80 000. Inngangsverdi blir dermed $kr\ 100\ 000 + kr\ 80\ 000 = kr\ 180\ 000$ som fordeles på de 20 aksjene.

Gjennom Bs reduksjon av eierandelen fra 50 % til 20 %, anses 60 % av den opprinnelige investeringen på kr 250 000 realisert i forbindelse med nedskrivningen. Dvs. at B kan kreve fradrag for et tap på kr 258 000 ($150\ 000 \times 1,72$) se sktl. § 10-31 annet ledd annet punktum. (Oppjusteringen skjer ved skatteberegningen.)

A-5-6.20 Tilbakebetaling av overkurs

Tilbakebetaling av overkurs likestilles med tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital. Nærmere om dette, se emnet «Aksjer – utbytte».

A-5-6.21 Kapitalforhøyelse

Forhøyelse av selskapets aksjekapital ved innbetaling og oppskrivning av pålydende på eksisterende aksjer, medfører en forhøyelse av inngangsverdien på aksjene med det innbetalte beløpet.

Tilbakebetaling av lån som tidligere har blitt ansett som utbytte for aksjonær etter sktl. § 10-11 fjerde ledd, skal anses som innbetalt kapital for aksjonæren og tillegges aksjonærens inngangsverdi på aksjene, se sktl. § 10-11 sjetten ledd.

Tilskudd til aksjeselskap uten at det skjer i forbindelse med erverv av aksjer eller forhøyelse av aksjekapitalen, anses ikke som en del av inngangsverdien på aksjene.

A-5-6.22 Tegningsrett

Inngangsverdien for tegningsrettigheter tildelt på bakgrunn av aksjer som skattyteren allerede eide, settes til kr 0. Inngangsverdien på andre tegningsrettigheter settes til kostpris.

Om inngangsv verdi på aksjer ervervet ved bruk av kjøpt tegningsrett, se [pkt. 6.5](#).

A-5-6.23 Inngangsv verdi ved innflytting til Norge

Aksjer som skattyter eier ved etablering av skatteplikt til Norge (innflytting) skal i utgangspunktet verdsettes til opprinnelig kostpris (anskaffelsesverdi), jf. FIN 13. mai 2003 i Utv. 2003/914. For aksjer i norske selskaper og aksjer i selskaper hjemmehørende i EØS som er anskaffet før 1. januar 2006, kan det foretas oppregulering med RISK-beløp frem til og med 1. januar 2006. Se nærmere [pkt. 6.2](#).

A-5-7 Oppregulering av inngangsv verdi per 1. januar 1992 etter overgangsreglene**A-5-7.1 Generelt**

Det er gitt overgangsregler som skal sikre at verdistigningen fra skattyters erverv og fram til 1. januar 1992 på aksjer som skattyter kunne ha realisert skattefritt den 31. desember 1991 etter de tidligere reglene i lov 10. desember 1971 om gevinstbeskatning ved salg av aksjer (opphevet), ikke skal skattlegges etter at de nye reglene trådte i kraft 1. januar 1992. Dette gjennomføres ved at skattyter kan kreve at inngangsv verdien på slike aksjer/andeler oppreguleres til verdien ved utgangen av 1991 når denne verdien oversteg aksjenes kostpris. Inngangsv verdien skal oppreguleres til en verdi som er mest mulig i samsvar med omsetningsverdien per 1. januar 1992.

Skjer det forandring av aksjene f.eks. ved utdeling av fondsaksjer, splitting av aksjene, opp- eller nedskrivning av aksjene, fisjon/fusjon av selskapet, skal oppregulert verdi korrigeres på samme måte som kostprisen korrigeres, se ovenfor.

Det er begrensninger i adgangen til å kreve fradrag for tap som følge av oppregulering av ikke- børsnoterte aksjer til forholdsmessig andel av regnskapsmessig egenkapital og takst ved realisasjon av ikke-børsnoterte aksjer, se [pkt. 5.2](#).

Om gjennomføring av oppregulering hos deltakerne når slike aksjer selges av et selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

A-5-7.2 Området for oppreguleringsadgangen**A-5-7.2.1 Generelt**

Oppreguleringsadgangen gjelder for aksjer, egenkapitalbevis og andeler i aksje- og obligasjonsfond som har vært i skattyters eie tre år eller mer den 1. januar 1992 (dvs. ervervet før 1. januar 1989) og som ikke var eid i virksomhet 1. januar 1992. Fondsaksjer ervervet på grunnlag av egne aksjer i perioden 1. januar 1989 til 1. januar 1992 anses i denne sammenheng å være ervervet samtidig med stamaksjene. Om hva som anses ervervet og ervervstidspunktet for gjenlevende ektefelle ved den andre ektefelles død i treårsperioden, se emnet «[Arvelater/ etterlatte/dødsbo](#)». For aksje eid av selskap med deltakerfastsetting fastsettes ervervstidspunktet for hver enkelt deltaker.

A-5-7.2.2 Aksjer i virksomhet

Inngangsv verdien på aksjer kan ikke oppreguleres i medhold av overgangsreglene når aksjene per 1. januar 1992 var eid som ledd i annen virksomhet enn å kjøpe og selge aksjer. Derimot kan man oppregulere inngangsv verdien på aksjer eid i en virksomhet som går ut på å kjøpe og/ eller selge aksjer. Om skattemyndighetenes frist til å vurdere om det forelå aksjer i virksomhet per 1. januar 1992, se [pkt. 7.5](#). Aksjenes tilknytning til virksomheten må således normalt vurderes ut fra forholdene 1. januar 1992. Om hvilke aksjer som skal anses som aksjer i virksomhet, se emnet «[Tap](#)».

A-5-7.3 Oppregulert verdi for børsnoterte aksjer mv.**A-5-7.3.1 Norske børsnoterte aksjer**

For norske børsnoterte aksjer kan inngangsv verdien settes til gjennomsnittet av kursnoteringene for hver enkelt handelsdag fra og med 1. november 1991 til og med 31. desember 1991. Dette

omfatter aksjer som var kursnotert på Oslo børs ordinære liste. Ved manglende kursnotering skal aksjenes ligningsverdi 1. januar 1992 anvendes etter nærmere regler gitt i forskriften.

Gjennomsnittsverdien av børsnoterte aksjer er fastsatt av Oslo Børs, se «Satser mv.» bak i Lignings-ABC 2006.

A-5-7.3.2 Aksjer notert på utenlandsk børs

Inngangsverdien for aksjer som er notert på utenlandsk børs kan settes til siste kursnoterte verdi frem til og med 31. desember 1991.

Er en aksje notert både på norsk og utenlandsk børs, skal norsk børsnotering legges til grunn som oppregulert inngangsverdi.

A-5-7.3.3 Andeler i aksje- og obligasjonsfond

For andeler i norske aksje- og obligasjonsfond kan inngangsverdien fastsettes til gjennomsnittet av netto andelsverdi for hver handelsdag i perioden 1. november 1991 til 31. desember 1991, se gul del i Lignings-ABC for 1993 side 931.

A-5-7.3.4 Egenkapitalbevis

For børsnoterte egenkapitalbevis i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsforetak kan skattyter kreve at inngangsverdien per 1. januar 1992 settes til et gjennomsnitt av kursnotert verdi i tidsrommet 1. november 1991 til 31. desember 1991 for egenkapitalbevis notert på norsk børs, se «Satser mv.» bak i Lignings-ABC 2006. For andre egenkapitalbevis settes inngangsverdien til den antatte salgsværdien per 31. desember 1991.

A-5-7.4 Oppregulert verdi for ikke-børsnoterte aksjer

For ikke-børsnotert aksje (norsk og utenlandsk) kan skattyteren velge mellom følgende alternativer for oppregulering av aksjens inngangsverdi per 1. januar 1992

- aksjens andel av selskapets skattemessige formuesverdi
- aksjens andel av selskapets regnskapsmessige egenkapital
- verdi ved godkjent takst sendt til ligningskontoret innen 1. mai 1993

Aksjonær som ved realisasjon vil kreve oppregulering av inngangsverdien på ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap, måtte ha satt fram krav om dette overfor Skattedirektoratet innen utløpet av august 1994.

Nærmere om de forskjellige alternativene for oppregulering av aksjens inngangsverdi per 1. januar 1992, se Lignings-ABC 1992 under emnet «Aksjer – realisasjon av aksjer».

A-5-7.5 Når må skattyter velge

Skattyter må kreve oppregulering i skattemeldingen. Er dette ikke gjort, kan det gjøres ved endring av fastsettingen etter sktfvl. § 9-4 i inntil tre år etter fristen for å levere skattemelding for det år vedkommende aksje er realisert, se sktfvl. § 9-4 annet ledd jf. første ledd første punktum. Innen denne fristen kan skattyter også velge å oppregulere etter et annet alternativ enn det som ble gjort opprinnelig. For inntektsårene 2018 og tidligere kan skattyter anmode om endring av fastsettingen etter sktfvl. § 12-1.

Aksjonærer som ville kreve oppregulering av inngangsverdien per 1. januar 1992, pliktet innen selvangivelsesfristen for inntektsåret 1993 å levere ligningskontoret en fullstendig oppgave over disse aksjene. Skattemyndighetene er bundet av den oversikten over aksjer som kan oppreguleres som skattyter rettidig har gitt melding om, dersom skattyter ikke har fått annen beskjed innen 1. januar 2002.

Såfremt en eller flere av de ovennevnte oppregulerte verdiene tidligere er godkjent, vil skattyter selv om en slik oversikt ikke er levert, likevel kunne legge en av disse til grunn ved gevinstberegningen. Forutsetningen er at skattyter kan sannsynliggjøre at han kunne avhendet aksjen skattefritt per 31. desember 1991.

A-5-8 Tidfesting av gevinst/tap

Om realisasjonsbegrepet som innvinnings-/oppoffrelseskriterium, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

Gevinst og tap ved salg av aksjer skal tidfestes når skattyteren får en ubetinget rett til vederlaget, se sktl. § 14-2 første ledd. Dette vil normalt være når selgeren har overført eiendomsretten til aksjene til kjøper.

I utgangspunktet vil avtaledato være sammenfallende med tidspunktet for overføring av eiendomsrett, men det vil ikke alltid være tilfellet. Det må i hvert enkelt tilfelle foretas en helhetsvurdering av når de vesentligste eierbeføyelsene har gått over til erverver, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.1.3. Et annet tidfestingstidspunkt enn avtaleinngåelse kan være aktuelt hvor det er avtalt at eierbeføyelsene skal overføres på et senere tidspunkt.

For VPS registrerte aksjer kan det normalt legges til grunn at tidfestingstidspunktet er dato for avtaleinngåelsen (handelsdato), se Prop. 116 LS (2010–2011) kap. 13.

Ved selskapets konkurs tidfestes gevinst/tap på aksjene i selskapet til det år konkurs åpnes. Se forøvrig pkt. 3.7.

Ved oppløsning av aksjeselskap o.l. er tidfestingstidspunktet for likvidasjonsvederlaget når avviklingsstyrets beslutning om utdeling er truffet etter at selskapets forpliktelser er dekket og kreditorfristen i asl/asal § 16-9 er utløpt.

Om tidfesting av gevinst/tap på aksjer ved utflytting, jf. sktl. § 10-70, se nærmere emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting», pkt. 7.

Om tidfesting av gevinst/tap på aksjer ved utflytting av selskap, jf. sktl. § 10-71, se nærmere emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge», pkt. 1.3.3.

Om tidfesting av gevinst/tap på aksjer ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14, se nærmere emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde», pkt. 8.

Aksjegevinster/-tap skal aldri føres på gevinst- og tapskonto. Se for øvrig emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet» og emnet «Eierbegrepet».

A-5-9 Skattestedet

Gevinst/tap ved realisasjon av aksjer mv. skattlegges/fradragsføres for personlige skattytere i bostedskommunen. Gevinst/tap på aksjer i stedbunden virksomhet skal imidlertid skattlegges/fradragsføres i næringskommunen. Dette gjelder også for skattytere bosatt/hjemmehørende i utlandet som er skattepliktige etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

A-6 Aksjer – utbytte

- Sktl. § 2-38, § 4-51, samt § 10-10 til § 10-13
- FSFIN § 10-11 og § 10-12
- Asl./asal. kap. 8

A-6-1 Innledning

Nedenfor behandles reglene om skattlegging av utdeling fra aksjeselskap og andre selskaper som er likestilt med aksjeselskap etter sktl. § 10-1 til aksjonær mv. når utdelingen skatterettslig skal behandles som utbytte. Om det skatterettslige utbyttebegrepet, se pkt. 6.

Om skatteplikt for utbytte fra selskap hjemmehørende i utlandet til norsk aksjonær, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.1. Om unngåelse av dobbeltbeskatning i slike tilfeller, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 4 og pkt. 5.

Om skatteplikt for utbytte fra selskap hjemmehørende i Norge til utenlandsk aksjonær, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2. Om kildeskatt på utbytte fra selskap hjemmehørende i Norge til aksjonær hjemmehørende i utlandet, se emnet «Utland – kildeskatt på aksjeutbytte».

Om utbytte på aksjer som står på aksjesparekonto, se nærmere pkt. 5.1 og emnet «Aksjesparekonto».

Om skattyter som oppbærer utbyttekompensasjon i forbindelse med utlån av aksjer mv., se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

Om utbyttebeskatning av lån fra selskap til personlig aksjonær, se emnet «Lån til aksjonær/deltaker».

Om skattlegging av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap og andre selskaper som er likestilt med aksjeselskaper, se emnet «[Renteinntekter](#)», [pkt. 4](#).

Om utdeling fra selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)».

A-6-2 Prinsipper for skattlegging av utbytte

I utgangspunktet er utbytte av aksjer skattepliktig og inngår i alminnelig inntekt. Det utdelende selskapet har ikke fradragsrett for utdeling av utbytte. For å unngå kjedebeskatning, er det for visse selskaper omfattende fritak fra skatteplikten for utbytte som er lovlig utdelt etter selskapsrettslige regler, jf. sktl. § 2-38 (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

For personlige aksjonærer (og visse boer) begrenses skattepliktens omfang gjennom reglene om skjerming, se [pkt. 5](#). Reglene skal hindre at overskudd som normalt vil være skattlagt i selskapet og som tilsvarer en fastsatt normalavkastning (skjermingsfradraget), blir beskattet hos aksjonæren. Utbytte som overstiger denne normalavkastningen beskattes som alminnelig inntekt hos personlig aksjonær. For personlig aksjonær skal skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming oppjusteres (multipliseres) med 1,72, se sktl. § 10-11 første ledd annet punktum. Oppjusteringen skjer automatisk ved skatteberegningen.

Utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet skal ikke oppjusteres etter sktl. § 10-11 første ledd annet punktum, se sktl. § 10-13 første ledd tredje punktum. Nærmere om utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», [pkt. 5.2](#).

Nærmere om hva som er lovlig utbytte, se [pkt. 10](#).

A-6-3 Innvinning av aksjeutbytte

A-6-3.1 Betydning av innvinningstidspunktet

Vurderingen av om vilkårene for skatteplikt for aksjeutbytte er oppfylt, skal gjøres på innvinningstidspunktet. Aksjeutbytte skattlegges hos den som er eier av aksjene på innvinningstidspunktet. Det er reglene som gjelder på innvinningstidspunktet som er avgjørende når det skal tas stilling til om det er hjemmel for skatteplikt. Innvinningstidspunktet vil typisk ha betydning hvis det skjer endringer i skattereglene. Innvinningstidspunktet har også betydning hvis det skjer endringer i den subjektive skatteplikten, for eksempel ved dødsfall. Ved innflytting eller utflytting fra Norge vil innvinningstidspunktet være avgjørende for hvilket regelsett som skal anvendes.

A-6-3.2 Når aksjeutbytte innvinnes

Aksjeutbytte som besluttes utdelt av generalforsamlingen, innvinnes normalt på tidspunktet for generalforsamlingens vedtak. Dette gjelder både for ordinært utbytte som vedtas etter reglene i asl./asal. § 8-2 første ledd, og for ekstraordinært utbytte som vedtas etter reglene i asl./asal. § 8-2 a. Tilleggsutbytte som besluttes utdelt av styret etter reglene i asl./asal. § 8-2 annet ledd innvinnes normalt når styret treffer slik beslutning. Dette gjelder som utgangspunkt selv om generalforsamlingen eller styret senere omgjør vedtaket, for eksempel fordi utbyttet er ulovlig etter selskapsrettslige regler. Om unntak, se [pkt. 3.3](#).

Ulovlig utbytte som ikke er vedtatt på generalforsamlingen, anses innvunnet når det tilflyter aksjonæren. For eksempel anses ulovlig utbytte i form av vederlagsfri bruk av selskapets eiendeler, innvunnet etter hvert som bruken finner sted.

Om innvinning av lån fra selskap til personlig aksjonær som skal anses som utbytte etter sktl. § 10-11 fjerde til sjetten ledd, se emnet «[Lån til aksjonær/deltaker](#)», [pkt. 3](#).

Aksjeutbytte som utdeles på grunnlag av en kapitalnedsettelse etter asl./asal., innvinnes normalt på tidspunktet for registrering av gjennomføringsmeldingen i Foretaksregisteret, jf. asl./asal. § 12-6 nr. 4, jf. nr. 3. Om når kapitalnedsettelse er skattepliktig, se nærmere [pkt. 6.6](#).

For kapitalnedsettelse i selskaper stiftet i utlandet må tidspunktet for innvinning avgjøres ut fra de selskapsrettslige reglene i stiftelseslandet.

A-6-3.3 *Tilbakebetaling av utdelt utbytte*

Tilbakebetaling av utdelt utbytte vil som hovedregel ikke få betydning for om utbyttet anses innvunnet. Om tidspunktet for innvinning, se nærmere [pkt. 3.2](#). Utbytte anses likevel ikke som innvunnet hvis beslutningen om utdeling av utbytte omgjøres som følge av at den er ulovlig, forutsatt at omgjøring og tilbakebetaling skjer snarest etter at feilen oppdages og rettingen ikke er foranlediget av skattemyndighetenes kontrolltiltak.

Selv om en beslutning om utdeling av utbytte omgjøres som følge av at den er ulovlig, kan utdeling til personlig aksjonær bli regnet som kreditt og skattepliktig etter reglene i sktl. § 10-11 fjerde ledd jf. jf. FSFIN § 10-11-1, se nærmere emnet «[Lån til aksjonær/deltaker](#)».

Om et tilfelle hvor et utbyttevedtak som var lovlig etter aksjelovene, ble omgjort i nytt generalforsamlingsvedtak på bakgrunn av skattemyndighetenes varsel om fastsetting av korreksjonsinntekt, se LRD 23. juni 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1139 (AF Ragnar Evensen AS). (Retten kom til at utbyttet var innvunnet, og at det nye generalforsamlingsvedtaket ikke kunne få virkning for skattleggingen.)

Om et tilfelle der aksjonæren som følge av kontrolltiltak fra skattemyndighetene tilbakebetalte utbytte som var i strid med aksjelovens bestemmelser, se lagmannsrettens kjennelse av 16. juli 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1213 (Hovden). (Skattyter betalte utbyttet tilbake da forholdet ble avdekket av skattemyndighetene. Det ulovlige utbyttet ble ansett som innvunnet og dermed skattepliktig selv om det var betalt tilbake, og til tross for at det forelå tilbakebetalingsplikt etter aksjeloven. Kjennelsen ble påkjært til Høyesterett, men ble forkastet av Høyesteretts kjæremålsutvalg 22. oktober 2002 (HR-2002-1208 i Rt. 2002/1268)).

Utbytte som følge av straffbare handlinger, for eksempel kreditorsvik, jf. strl. kap. 31, eller svik mot andre aksjonærer, og som tilbakebetales, anses som utgangspunkt ikke som endelig innvunnet, men tilegnelsen av midlene kan være skattepliktig etter sktl. § 10-11 fjerde ledd. Det samme gjelder utdelinger som blir tilbakebetalt som følge av omstøtelse i en konkurs eller tvungen gjeldsordning.

A-6-3.4 *Tilbakebetalt utbytte som er skattlagt*

Blir en utbytteudeling tilbakeført til selskapet, for eksempel fordi den er ulovlig uten at tilbakebetalingen hindrer at utbyttet er innvunnet, skal aksjonæren ved en senere utdeling ikke skattlegges for det beløpet som han tidligere er skattlagt for. Tilbakeføring kan skje ved at beløpet betales tilbake til selskapet eller ved at det etableres en fordring på tilbakebetalingen. Fordringen kan så gjøres opp ved at det besluttes utdelt et utbytte med et tilsvarende beløp som motregnes mot fordringen. Dersom et selskap med fordring på tilbakebetaling av ulovlig utbytte blir overdratt til et annet selskap som aksjonæren eier, kan fordringen gjøres opp ved at fordringen først deles ut som utbytte fra det overdragende til det overtakende selskapet. Deretter motregnes fordringen i utbytte som besluttes utdelt til aksjonærene fra dette overtakende selskapet.

Skjer tilbakebetaling uten at det foretas slik motregning, må tilbakebetalingen behandles som innbetalt kapital, og legges til inngangsverdien på aksjene. Skjer tilbakebetalingen til selskapet etter at aksjene i selskapet har blitt overdratt til et annet selskap som aksjonæren eier, behandles tilbakebetalingen som innbetalt kapital og legges til inngangsverdien i dette selskapet. Tilbakebetalingen får betydning for skjermingsgrunnlaget. Realiseres aksjene uten at det er foretatt noen utdeling uten skattlegging, vil den oppjusterte inngangsverdien bli lagt til grunn ved beregning av gevinst/tap.

Er aksjene realisert uten at oppjustert inngangsverdi har blitt lagt til grunn ved innleveringen av skattemeldingen, kan aksjonæren endre egenfastsettingen etter reglene i skftvl. § 9-4. Er adgangen til å endre egenfastsettingen avskåret, skal skattefastsettingen for realisasjonsåret endres dersom det kan skje innenfor femårsfristen i skftvl. § 12-6 første ledd. Se SKD 23. februar 2016 i Utv. 2016/836. Hvis slik endring ikke kan foretas innenfor femårsfristen og realisasjonen har skjedd til et annet selskap aksjonæren eier, kan det tilbakebetalte beløpet anses som innbetalt kapital og tillegges aksjonærens inngangsverdi i det overtakende selskapet. Tilbakebetalingsbeløpet får da betydning for skjermingsgrunnlaget i det overtakende selskapet.

Skjer tilbakebetaling etter at aksjene er realisert, f.eks. etter krav fra selskapets konkursbo, må skattyter gis fradrag for tilbakebetaling til konkursboet. Ved skattefri fusjon etter sktl. § 11-2 skal skattlagt utbytte som har blitt tilbakebetalt til det overdragende selskapet anses

som innbetalt kapital og tillegges inngangsverdien på aksjene i det overtakende selskapet. Tilbakebetalingsbeløpet får da betydning for skjermingsgrunnlaget i det overtagende selskapet. Nærmere om fusjon, se emnet «Fusjon – innenlands».

A-6-3.5 Skattlagt ulovlig utbytte som ikke blir tilbakebetalt til selskapet

Ettergivelse av krav på tilbakebetaling av ulovlig utbytte som tidligere har blitt skattlagt hos aksjonæren får ingen inntektsskattmessige konsekvenser for aksjonæren. Dersom ettergivelsen skjer i forbindelse med at aksjeselskapet likvideres, vil ettergivelsen medføre at selskapets verdi, og dermed utgangsverdien ved gevinst-/tapsberegningen, reduseres med verdien av fordringen. Se nærmere emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.6.5.

A-6-3.6 Tilbakebetaling av aksjonærlån

Om tilbakebetaling av lån og kreditt som er tatt opp 7. oktober 2015 eller senere og som tidligere har vært regnet som utbytte for personlig aksjonær etter reglene i sktl. § 10-11 fjerde ledd, se emnet «Lån til aksjonær/deltaker», pkt. 5.

A-6-3.7 Utbyttet blir ikke utbetalt på grunn av betalingsvanskeligheter

Utbytte som er besluttet utdelt på generalforsamlingen, anses innvunnet selv om det ikke utbetales som følge av betalingsvanskeligheter hos selskapet. Hvis betalingsvanskelighetene medfører at selskapet omgjør beslutningen før utbetalingen, og senest innen utgangen av det året utbyttet ble vedtatt, skal skattlegging unnlates.

Skattepliktig del av utbyttet skal tidfestes i vedtaksåret. Skattlagt utbytte som ikke er motatt, kan imidlertid fradragsføres når kravet på utbytte anses tapt, se sktl. § 9-4, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3. Se Finansministerens brev til Stortinget 28. august 2009.

A-6-4 Fritaksmetoden for aksjeutbytte

Fritaksmetoden innebærer at det for skattytere som er organisert som selskap, innretning og lignende er omfattende skattefritak for lovlig utbytte på aksjer, andeler mv., jf. sktl. § 2-38. Om hvilke skattytere som omfattes av fritaksmetoden og hvilke utdelinger som omfattes, se emnet «Fritaksmetoden». Skattytere som omfattes av fritaksmetoden har plikt til å inntektsføre 3 % av utdelt utbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

A-6-5 Skattlegging av utbytte som tilfaller person mv. bosatt i Norge (aksjonærmodellen)

A-6-5.1 Oversikt over reglene om skjerming

For personlig aksjonær og bo etter personlige aksjonærer, skal skattepliktig utbytte etter fradrag for en skjermet normalavkastning multipliseres med 1,72, se sktl. § 10-11 første ledd annet punktum. Oppjusteringen skjer ved skatteberegningen. For hvert år skal det beregnes et skjermingsfradrag som danner grunnlag for hvor stort utbytte aksjonæren kan motta uten skattlegging. Skjermingsfradraget beregnes for den enkelte aksje/andel. Skjermingsfradraget gis i fastsatt alminnelig inntekt, slik at bare utdelinger/utbytte (avkastning) ut over skjermingsfradraget (normalavkastningen) multiplisert med 1,72 skattlegges hos aksjonæren. Årets beregnede skjermingsfradrag kan ikke redusere alminnelig inntekt ut over årets utbytte knyttet til den enkelte aksje. Eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag inngår i neste års skjermingsgrunnlag, jf. sktl. § 10-12 annet ledd. Ubenyttet skjermingsfradrag kan i tillegg framføres til fradrag i senere års utbytte på samme aksje, jf. sktl. § 10-12 første ledd fjerde punktum. Nærmere om ubenyttet skjermingsfradrag, se pkt. 5.10.

Det årlige skjermingsfradraget beregnes ved å multiplisere aksjens skjermingsgrunnlag med en skjermingsrente. Skjermingsgrunnlaget settes til aksjens inngangsverdi tillagt aksjens ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år, se pkt. 5.10. For aksjer ervervet før 1. januar 2006 skal inngangsverdien være fastsatt i samsvar med overgangsregler, se pkt. 5.5.

Utbytte som knytter seg til aksjesparekonto skattlegges på samme måte, men skjermingen beregnes av innstående på kontoen, se sktl. § 10-21 femte ledd og emnet «Aksjesparekonto», pkt. 5.6.

A-6-5.2 Hvilke personer mv. omfattes av skjermingsreglene (skattesubjekt)

- Følgende skattesubjekter har rett til skjermingsfradrag, jf. sktl. § 10-12 første og tredje ledd
- personlig aksjonær, andelseier mv. som har alminnelig skatteplikt til Norge etter intern rett
 - dødsbo
 - administrasjonsbo som tilhører fysisk person
 - konkursbo der konkursdebitor (skyldner) er en fysisk person

Personlige aksjonærer som er bosatt i utlandet har som utgangspunkt ikke rett til skjermingsfradrag. Personlige aksjonærer som er bosatt i en annen EØS-stat gis etter søknad skjermingsfradrag ved endring av skatteberegningen, jf. sktl. § 10-13 annet ledd, se emnet «[Utland – kilde-skatt på aksjeutbytte](#)», pkt. 1.2.2.

Personer som er internrettslig bosatt i Norge, men skatteavtalemessig bosatt i en annen stat, har krav på skjermingsfradrag i mottatt aksjeutbytte. Norges adgang til å beskatte utbytte er videre begrenset til den skattesatsen som er fastsatt i skatteavtalen. Den skatten som aksjonæren skal betale er det laveste av

- skatt etter den satsen som følger av skatteavtalen med aksjonærens bostedsstat på brutto utbytte, og
- skatt med 22 % av skattepliktig utbytte etter skjerming multiplisert med 1,72

Eksempel

En person som har flyttet til Sverige og er bosatt der etter skatteavtalen, eier aksjer i et norsk selskap. Aksjonæren får et brutto utbytte på 300 som ble besluttet utdelt 1. juni 2023. Skjermingsfradraget for disse aksjene utgjør 100. Skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming er 200. Dette beløpet blir ved skatteberegningen oppjustert med 1,72 slik at skattepliktig utbytte blir 344, se sktl. § 10-11 første ledd annet punktum. 22 % skatt av dette beløpet er 75,68. Skattesatsen i skatteavtalen er 15 % og skattyter kan ikke ilegges høyere skatt enn 45 (300 x 15 %). Skjermingsfradraget faller da bort, og kan ikke fremføres til senere år.

Hvis eksemplet endres, slik at skjermingsfradraget i stedet er 200, utgjør skatten etter interne regler 37,84 (brutto utbytte minus skjermingsfradrag (300 ÷ 200) x 1,72 multiplisert med 22 %). Dette beløpet er lavere enn den skatten som ilegges etter skatteavtalen. Hele skjermingen er da utnyttet.

Ubenyttet skjerming kan føres til fradrag i eventuell gevinst ved realisasjon av aksjen dersom gevinsten er skattepliktig i Norge, jf. sktl. § 10-31 første ledd annet punktum.

Om hvem som skal tilordnes skjermingsfradraget, se [pkt. 5.9](#).

A-6-5.3 Hvilke utdelinger omfattes av skjermingsmetoden (skatteobjekt)

Utbytte og lignende vederlagsfrie utdelinger på aksje, andel mv. i følgende selskaper mv. gir rett til skjermingsfradrag, se sktl. § 10-10, jf. § 10-1, jf. § 2-2 første ledd bokstavene a til e

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, om unntak, se nedenfor
- verdipapirfond
- sparebanker, andre selveiende finansieringsforetak og gjensidige forsikringsselskap
- samvirkeforetak, om unntak, se nedenfor
- annet selskap eller sammenslutning der deltakernes ansvar er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital
- tilsvarende utenlandske selskaper mv. som nevnt ovenfor

For andelseiere/medlemmer i samvirkeforetak er renter av andelskapital inntil kr 100 per år skattefrie, se FSFIN § 10-11-2. Overstiger renter av andelskapital kr 100 per år, vil hele rentebeløpet og andre utdelinger som er utbytte etter sktl. § 10-11, behandles som skattepliktig aksjeutbytte og gi rett til skjerming. Etterbetalinger (bonus) som nevnt i sktl. § 10-50 første ledd og utbetalinger fra medlemskapitalkonti som nevnt i sktl. § 10-50 femte ledd følger ikke reglene om utbytte, jf. sktl. § 10-11 sjette ledd. Se for øvrig emnet «[Samvirkeforetak](#)».

Utdelinger fra verdipapirfond til personlige aksjonærer som etter sktl. § 10-20 tredje ledd skal anses som aksjeutbytte gir rett til skjermingsfradrag, jf. sktl. § 10-12 første ledd første punktum. Utdelinger som skal skatlegges som renteinntekt gir ikke rett til skjermingsfradrag. Se nærmere «[Verdipapirfond](#)», pkt. 3.1.

Det gis ikke skjermingsfradrag for utdelinger fra boligselskaper hvor andelseierne skattlegges etter sktl. § 7-3, se sktl. § 10-1 annet ledd.

Et grunnvilkår for at det skal kunne gis skjermingsfradrag, er at utbyttet er lovlig utdelt, se [pkt. 10.6](#).

A-6-5.4 Skjermingsgrunnlag, generelt

Skjermingsgrunnlaget fastsettes årlig og beregnes særskilt for hver enkelt aksje/andel, se sktl. § 10-12 annet ledd. I praksis vil dette skje per aksjepost, dvs. for et antall aksjer i samme selskap med identisk ervervstidspunkt og identisk inngangsverdi. Skjermingsgrunnlaget settes til aksjens/andelens inngangsverdi, tillagt aksjens ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år, se sktl. § 10-12 annet ledd annet punktum.

For verdipapirfond er det bare den delen av inngangsverdien som tilsvare aksjeandelen i ervervsåret som er skjermingsgrunnlag, se sktl. § 10-20 femte ledd. Om beregning av aksjeandelen, se emnet «[Verdipapirfond](#)», [pkt. 3.2.1](#).

Inngangsverdien fastsettes for det inntektsåret aksjene er ervervet.

For aksjer ervervet 1. januar 2006 eller senere settes inngangsverdien som hovedregel til det skattyter har betalt for aksjen tillagt anskaffelseskostnader, for eksempel kostnader til mekler. Om fastsetting av aksjenes inngangsverdi, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 6](#). For aksjer ervervet 1. januar 2006 eller senere ved arv eller gave gjelder som hovedregel et kontinuitetsprinsipp. I utgangspunktet trer arving eller gavemottaker inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skatteposisjoner knyttet til aksjen, se nærmere i emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

For aksjer ervervet før 1. januar 2006 er det fastsatt overgangsregler om fastsetting av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi, se nedenfor og emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 6.2](#).

Enkelte begivenheter inntruffet etter at aksjene er ervervet og innen utgangen av inntektsåret, skal medføre korrigering av aksjenes inngangsverdi og dermed også skjermingsgrunnlaget, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 6.1](#). Se også FIN 17. november 2006 i Utv. 2006/1753.

A-6-5.5 Skjermingsgrunnlag, overgangsregel for aksjer ervervet før 1. januar 2006

A-6-5.5.1 Generelt

For aksjer ervervet før 1. januar 2006 er inngangsverdien fastsatt ved ligningen for inntektsåret 2006. Inngangsverdien per 1. januar 2006 utgjør aksjens/andelens historiske kostpris tillagt akkumulert RISK i eiertiden, til og med den siste RISK-reguleringen per 1. januar 2006, jf. overgangsreglene til sktl. § 10-12, § 10-30, § 10-31 første og tredje ledd bokstav d, samt § 10-32 annet ledd. Dette gjelder selv om skjermingsgrunnlaget blir negativt. Det skal imidlertid ikke beregnes skjermingsfradrag av negativt skjermingsgrunnlag, se [pkt. 5.8](#). Om fastsetting av inngangsverdi, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 6](#).

A-6-5.5.2 Aksjer i selskap innenfor EØS

På samme måte som for aksjer i norske selskaper er også inngangsverdi for aksjer i utenlandske selskaper som ble innrapportert ved skjemaet RF-1059, fastsatt ved ligningen for inntektsåret 2006. Det skal være foretatt RISK-regulering av aksjer i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat hvis skattyter har anmodet om dette, se FIN 30. august 2007 i Utv. 2007/1373. Slik anmodning måtte fremsettes innen utgangen av inntektsåret 2009, jf. lignl. § 9-6 nr. 2. Eventuell beregning av RISK-beløp var betinget av at skattyter selv fremskaffet den nødvendige dokumentasjonen. Fastsetting av RISK skulle skje for alle skattyterens aksjer i angjeldende selskap og for alle år i eierperioden, men tidligst fra og med det inntektsåret vedkommende stat ble medlem av EØS. For stater som for eksempel ble medlem per 1. mai 2004, vil dette omfatte RISK fastsatt fra og med 1. januar 2005.

A-6-5.5.3 Korrigering av skjermingsgrunnlag for utbytteutdeling

Skattyter kunne innen 30. april 2008 fremsette krav om at utbytte som ble utdelt til annen aksjonær, og som var kommet til fradrag ved RISK-reguleringen hos skattyter, skulle tillegges aksjens skjermingsgrunnlag. Se overgangsregel om fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi (endringslov 10. desember 2004 nr. 77 om endring i sktl.) og Ot.prp. nr. 1

(2007–2008) kap. 12. Selv om skattyter ikke har fremsatt slikt krav innen fristen, kan skattyter likevel kreve at inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget oppreguleres med slikt utbytte. Se også SKD 21. januar 2016 i Utv. 2016/166.

A-6-5.5.4 Uriktig fastsatt RISK-beløp

I tilfeller hvor RISK-beløpet er uriktig fastsatt pga. beregnings- eller registreringsfeil, skal en retting av feilen i 2006 eller senere føre til endring av RISK-beløpet fra det tidspunkt som det opprinnelig uriktige reguleringsbeløpet var fastsatt, jf. overgangsregel til sktl. § 10-34. Rettingen får dermed betydning for skjermingsgrunnlaget per 31. desember 2006 og fremover hvis rettingen gjelder fastsatt RISK-beløp i skattyters eiertid. Reglene om differanse-RISK er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Det vil derfor ikke lenger være grunnlag for å endre tidligere fastsatte RISK-beløp ved vedtak om endring av skattepliktig inntekt for tidligere år.

A-6-5.6 Skjermingsgrunnlag for andeler i samvirkeforetak

For andelseiere i samvirkeforetak, se emnet «[Samvirkeforetak](#)», kan andelskapital på kr 3 000 eller mindre som utgangspunkt ikke danne grunnlag for skjermingsfradrag. Hvis andelskapitalen som er knyttet til andelen er høyere, skal hele kapitalen tas med i skjermingsgrunnlaget. Hvis andelskapitalen er kr 3 000 eller mindre, kan andelskapitalen likevel danne grunnlag for skjermingsfradrag hvis renten på andelskapitalen overstiger grensen for skatteplikt etter FSFIN § 10-11-2, dvs. kr 100 per år. Se FSFIN § 10-12-10.

A-6-5.7 Skjermingsrente

Det er Skattedirektoratet som fastsetter skjermingsrenten etter delegasjon fra Finansdepartementet, jf. FSFIN § 10-12-1 første ledd. Direktoratet beregner og kunngjør renten for det enkelte inntektsår i januar i året etter inntektsåret, jf. FSFIN § 10-12-1 annet ledd. Skjermingsrenten kunngjøres på www.skatteetaten.no/aksjer.

A-6-5.8 Årets skjermingsfradrag

Årets skjermingsfradrag settes lik skjermingsgrunnlaget per 31. desember i inntektsåret multiplisert med inntektsårets skjermingsrente. Om utnyttelse av ubenyttet skjermingsfradrag, se [pkt. 5.10](#). Er skjermingsgrunnlaget negativt, settes skjermingsfradraget til null.

A-6-5.9 Tilordning av skjermingsfradraget

Skjermingsfradraget tilordnes den som er eier av aksjene ved utgangen av inntektsåret, se sktl. § 10-12 annet ledd fjerde punktum. Er aksjer realisert i inntektsåret, får selgeren dermed ikke skjermingsfradrag for realisasjonsåret. I stedet får erververen tilordnet skjermingsfradraget for realisasjonsåret.

A-6-5.10 Ubenyttet skjermingsfradrag

Ubenyttet skjermingsfradrag for den enkelte aksje foreligger hvis årets skjermingsfradrag overstiger aksjonærens tilfestede utbytte på aksjen for det aktuelle året. Ubenyttet skjermingsfradrag skal da inngå i aksjens skjermingsgrunnlag ved beregningen av neste års skjermingsfradrag, jf. sktl. § 10-12 annet ledd annet punktum. Som følge av at et beløp tilsvarende skjermingsfradraget ikke er tatt ut av selskapet, blir det dermed neste (og eventuelt følgende) år beregnet skjermingsrente av det ubenyttede skjermingsfradraget.

For at skattyteren ikke skal miste muligheten til å ta ut et beløp tilsvarende årets skjermingsfradrag skattefritt, kan ubenyttet skjermingsfradrag i tillegg enten

- fremføres til fradrag i senere års utbytte på den samme aksjen, jf. sktl. § 10-12 første ledd fjerde punktum, eller
- fremføres til fradrag i gevinst ved realisasjon av den samme aksjen, jf. sktl. § 10-31 første ledd annet punktum

Ubenyttet skjermingsfradrag kan derimot ikke etablere eller øke et fradragsberettiget tap ved realisasjon av aksjen, jf. sktl. § 10-31 første ledd tredje punktum.

Årets skjermingsfradrag som ikke kommer til fradrag fordi utbytte ikke er lovlig utdelt, kan i likhet med øvrig ubenyttet skjermingsfradrag fremføres til senere år, se [pkt. 10.6](#).

Ubenyttet skjermingsfradrag som ikke utnyttes senest ved realisasjon av aksjen, faller bort.
 Ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år skal i visse tilfeller omfordes, jf. sktl. § 10-34.

A-6-5.11 Eksempler på beregning av skattepliktig utbytte

Eksempel 1

Dette eksemplet viser et tilfelle hvor det utdelte utbyttet overstiger skjermingsfradraget.

Ola har kjøpt en aksje for kr 10 000.

For år 1 er skjermingsgrunnlaget for aksjen kr 10 000. Skjermingsrenten forutsettes i dette eksemplet å være 2 % i år 1 mens den er 3,3 % i år 2 og 3. (Om skjermingsrenten for det enkelte inntektsåret, se skatteetaten.no/satser)

Skjermingsgrunnlag = Inngangsverdi + ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år

Skjermingsgrunnlag for aksjen i år 1 blir kr 10 000 + 0	10 000
Utbytte år 1	500
Skjermingsfradrag år 1: (10 000 x 2 %)	- 200
Skattepliktig utbytte: (500 – 200) x 1,72 (for personlig aksjonær)	= 516

Oppjusteringen med faktoren 1,72 skjer ved skatteberegningen.

Eksempel 2

Dette eksempelet fortsetter med år 2 og 3. I år 2 og 3 er skjermingsfradraget større enn utdelt utbytte.

År 2

Skjermingsgrunnlag for aksjen i år 2 (10 000 + 0)	10 000
Utbytte år 2	100
Skjermingsfradrag år 2: (10 000 x 3,3 %)	- 330
Skattepliktig utbytte (Utbyttet er mindre enn skjermingsfradraget)	= 0
Ubenyttet skjermingsfradrag år 2: (330 – 100)	230
Ubenyttet skjermingsfradrag til fremføring senere år	230

År 3

Skjermingsgrunnlag for aksjen (10 000 + 230)	10 230
Utbytte år 3	400
Skjermingsfradrag år 3: (10 230 x 3,3 %)	- 337,6
Ubenyttet skjermingsfradrag fra år 2	- 230
Skattepliktig utbytte (Utbyttet er mindre enn skjermingsfradraget)	= 0
Ubenyttet skjermingsfradrag til fremføring senere år	167,6

Eksempel 3

Dette eksempelet fortsetter med år 4. Ola mottar utbytte kr 100. Senere på året selger han aksjen til Kari for kr 10 060. Inngangsverdien fra år 1 er kr 10 000 og Ola har et ubenyttet skjermingsfradrag på aksjen på kr 167,6. Det beregnes ikke skjermingsfradrag på aksjen for år 4 fordi Ola ikke har aksjen i behold ved utgangen av året.

Utbytte år 4		100
Skjermingsfradrag år 4 (Det beregnes ikke skjermingsfradrag på aksjer som ikke er i behold ved utgangen av året)	-	0
Ubenyttet skjermingsfradrag fra år 3	-	167,6
Skattepliktig utbytte: (Utbytte er mindre enn skjermingsfradraget)	=	0
Rest ubenyttet skjermingsfradrag som kan redusere eventuell gevinst ved realisasjon av aksjen		67,6
Gevinstberegningen blir da slik:		
Vederlag		10 060
Inngangsverdi	-	10 000
Ubenyttet skjermingsfradrag som kan redusere gevinst ned til 0	-	60
Skattepliktig gevinst	=	0

Ubenyttet skjermingsfradrag kan bare føres til fradrag i gevinst og kan ikke gi tap. Skjermingsfradrag utover kr 60, dvs. kr 7,6, vil her falle bort.

Om ubenyttet skjermingsfradrag knyttet til aksjer som inngår på aksjesparekonto, se sktl. § 10-21 femte ledd femte punktum og emnet «Aksjesparekonto», pkt. 5.6.

A-6-6 Det skatterettslige utbyttebegrepet

A-6-6.1 Generelt

Det skatterettslige utbyttebegrepet i sktl. § 10-11 gjelder både ved skattlegging av personlige aksjonærer som faller inn under aksjonærmodellen og når det skal avgjøres hvilke utdelinger som faller inn under fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a. Dette utbyttebegrepet sammenfaller ikke fullt ut med det selskapsrettslige utbyttebegrepet i aksjelovene kap. 8. I dette emnet omtales utbyttebegrepet i sktl. § 10-11 som utbytte etter skattelovgivningen.

Som utbytte etter skattelovgivningen anses som hovedregel enhver fordel ved hel eller delvis vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær eller deltaker i selskaper som nevnt ovenfor, jf. sktl. § 10-11 annet ledd første punktum. Det er uten betydning for skatteplikten om utbyttet

- skriver seg fra skattepliktig eller skattefri inntekt
- bare tilfaller enkelte av aksjonærene, eller
- er utdelt i strid med aksjelovene

Som utbytte etter skattelovgivningen anses også lån eller sikkerhetsstillelse som ytes fra aksjeselskap til personlig aksjonær etter reglene i sktl. § 10-11 fjerde til sjette ledd jf. FSFIN § 10-11-1, se emnet «Lån til aksjonær/deltaker».

Besluttet utbytte som motregnes mot lån som tidligere har blitt regnet som utbytte for aksjonæren etter reglene i sktl. § 10-11 fjerde ledd, regnes ikke som skattepliktig utbytte, se sktl. § 10-11 femte ledd.

Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, anses ikke som utbytte, se sktl. § 10-11 annet ledd annet punktum og pkt. 7. Det samme gjelder for utbetaling i forbindelse med likvidasjon av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Om når utbetaling fra selskap som er under avvikling er utbytte og når det er likvidasjonsvederlag, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.6.5.

A-6-6.2 Forholdet til uttaksreglene

Når selskapet deler ut naturalia til aksjonæren eller lar en aksjonær bruke selskapets eiendeler fritt (helt eller delvis), skal selskapet normalt uttaksbeskattes i tillegg til at utdelingen behandles som utbytte hos aksjonæren, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

A-6-6.3 Overføring til aksjonær mv.

A-6-6.3.1 Generelt

Reglene om utbytte gjelder som utgangspunkt bare ved overføringer til aksjonær. Som utbytte til aksjonæren regnes også overføringer fra selskapet til aksjonærens ektefelle (gjelder ikke for meldepliktige samboere) eller til personer som aksjonæren er i slekt med eller i svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante, jf. sktl. § 10-11 annet ledd siste punktum.

Overføring fra aksjeselskapet mv. til andre enn de som er nevnt ovenfor faller som hovedregel utenfor det skattemessige utbyttebegrepet. Selv om verdiene formelt sett overføres fra selskapet til en som ikke er aksjonær eller nærstående, kan det følge av alminnelige tilordningsregler at utdelingen anses å ha skjedd til aksjonæren. Dette må vurderes konkret. Det kan også være aktuelt å beskatte aksjonæren ut fra reglene om omgåelse i sktl. § 13-2, se emnet «[Tilsidesettelse – omgåelse](#)».

Hvis en overføring dels har til formål å tilgodese aksjonæren og dels har andre formål, er det avgjørende om formålet hovedsakelig er å tilgodese aksjonæren, se Utv. 2009/728 (Finansministeren).

A-6-6.3.2 Utbetaling til panthaver

Utbetaling av utbytte fra selskapet til panthaver etter avtale i medhold av asl./asal. § 8-3, er skattemessig å anse som utbytte for aksjonæren og eventuelt renteinntekt for panthaveren.

A-6-6.3.3 Utdeling fra indirekte eid selskap

En utdeling fra et indirekte eid selskap, anses som en utbytteutdeling hvis det hadde blitt ansett som utbytte om aksjonæren hadde eid aksjer direkte i det utdelende selskapet, se SKD 30. januar 2013 i Utv. 2013/252. Dersom utdelingen er foranlediget av en aktiv indirekte eiers arbeidsinnsats, skal utbetalingen tilordnes den aktive indirekte eieren som lønn, se SKD 6. juni 2013 i Utv. 2013 s. 1189 og emnet«[Tilsidesettelse – allment](#)», pkt. 4.6.2. Den aktive eieren kan ikke velge å få utbetalingen tilordnet selskapet som utbytte.

A-6-6.3.4 Gaver til veldedige institusjoner mv.

Gaver som selskapet gir til veldedige eller allmenntilgitt formål anses i utgangspunktet ikke som en vederlagsfri overføring til aksjonæren. Unntaksvis kan det tenkes at det er aksjonærens mer personlige interesser som ligger bak selskapets gavebeslutning. Se nærmere Finansministeren i Utv. 2009/728. (Aksjeselskap hadde gitt gave på kr 1,5 mill. til en lokal svømmehall. Finansministeren uttalte at gjennomskjæring bør begrenses til helt atypiske tilfeller hvor aksjonærene illojalt bruker sin vedtaksmyndighet i selskapets organer til å tilgodese sine egne gaveformål).

Se også [BFU 5/2009](#) og [BFU 6/2009](#) der SKD i begge tilfeller kom til at aksjeselskaps gave til en skattefri stiftelse ikke utløste utbyttebeskatning for aksjonærene selv om de hadde bestemmende innflytelse i stiftelsene. I [BFU 34/2009](#) kom SKD til at en aksjonær i et aksjeselskap som var opprettet med allmenntilgitt formål, ikke skulle utbyttebeskattes for gaver som dette selskapet mottok fra et annet aksjeselskap hvor samme aksjonær var minoritetsaksjonær. De mottatte gavene skulle gjøre det mulig for selskapet å realisere det ideelle formålet. Ved oppløsning av selskapet skulle hele formuen tilfalle det ideelle formålet.

A-6-6.3.5 Gaver til nærståendes selskaper mv.

Ved overføring til selskaper hvor aksjonærene eller dennes nærstående har dominerende innflytelse, kan det ut fra omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 være aktuelt å behandle overføringen som om den var skjedd til aksjonæren personlig. Dette kan bl.a. være aktuelt ved generasjonsskifter hvor foreldre ønsker å overføre verdier de eier via sine selskaper til arvingene. Se for eksempel [BFU 27/2009](#) som gjaldt den ulovfestede omgåelsesregelen, og hvor en far ønsket at hans eget heleide aksjeselskap skulle overføre aksjer i et datterselskap vederlagsfritt til et annet aksjeselskap som var heleid av sønnen. Faren ble her utbyttebeskattet, idet det i realiteten var faren som brukte sin aksjonærposisjon til å overføre aksjene vederlagsfritt til sin sønns aksjeselskap. Se også SKD 25. februar 2010 i Utv. 2010/321.

A-6-6.4 Vederlagsfri overføring

A-6-6.4.1 Generelt

Som utbytte etter skattelovgivningen anses som hovedregel enhver fordel ved hel eller delvis vederlagsfri overføring av verdier. Dette kan være ordinært kontant utbytte eller naturalytelse som for eksempel varer eller tjenester som selskapet selv produserer eller har kjøpt inn.

Overføringer fra selskap til aksjonær som anses som vederlag for ytelser fra aksjonæren (eks. vederlag for arbeid, kjøpesum for formuesobjekt solgt til selskapet mv.), faller utenfor reglene om utbyttebeskatning. Om hvorvidt overføring fra selskap til aksjonær skal anses som lønn eller utbytte, se nedenfor og emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)», pkt. 4.6. Det foreligger imidlertid utbytte hvis det betales vederlag som er lavere enn markedsverdien.

Også helt eller delvis fri bruk av varige driftsmidler, faste eiendommer e.l. anses som vederlagsfri overføring. Videre omfattes fordel i form av helt eller delvis vederlagsfri kreditt.

Det foreligger også en vederlagsfri overføring hvis det overføres verdier fra aksjonæren til selskapet til overpris.

En overføring av verdier fra selskap til aksjonær kan skje på en mer eller mindre skjult måte, se [pkt. 6.4.3](#).

Om aksjonærs fordeler ved rentefrie lån, se emnet «[Lån til aksjonær/deltaker](#)».

A-6-6.4.2 Gaver vedtatt på generalforsamling

Gaver til aksjonær eller til dennes nærstående, jf. ovenfor, er utbytte etter skattelovgivningen selv om det er gave etter aksjelovene. Om skattefritak for gaver til aksjonær mv. som også er ansatt i selskapet, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

A-6-6.4.3 «Fordekte» verdioverføringer

Transaksjoner mellom aksjonær og selskap kan i visse tilfeller reelt sett innebære en netto verdioverføring (vederlagsfri overføring) fra selskapet til aksjonær, uten at noen slik verdioverføring er oppgitt til skattlegging. Som eksempler på slike fordekte verdioverføringer hvor skattlegging normalt vil måtte foretas, enten som lønn, pensjon eller utbytte, nevnes

- ikke-reell utgiftsgodtgjørelse fra selskapet til aksjonær
- salg fra selskap til aksjonær til underpris
- salg fra aksjonær til selskap til overpris
- bortfall av arvet gjeld til «eget» aksjeselskap etter proklama, se LRD (Gulating) 2. oktober 1995 i Utv. 1995/971
- ettergivelse av lån som aksjonæren har fått (unntaksvis kan forholdene ligge slik an at det ikke er naturlig å anse ettergivelsen som utbytte)

Lån fra eget aksjeselskap skal for personlig aksjonær som utgangspunkt anses som utbytte etter sktl. § 10-11 fjerde ledd, se emnet «[Lån til aksjonær/deltaker](#)». Enkelte unntak er fastsatt i FSK § 10-11-1. Et reelt lån skal behandles som lån i andre sammenhenger. Hvis lånet ikke er reelt, men må anses som en vederlagsfri overføring, skal det anses som utbytte etter sktl. § 10-11 første ledd.

Om gjeldsettergivelse fra selskap overfor aksjonær, se [pkt. 6.4.4](#).

Et annet eksempel er tilfeller hvor selskapet faktureres for varer og tjenester som i realiteten kommer aksjonærene til gode. Det må vurderes konkret om kostnadsdekningen hovedsakelig fremstår som en overføring til aksjonæren eller dennes nærmeste.

Ved omklassifisering av ikke-reell utgiftsgodtgjørelse for aksjonær som arbeider i selskapet, kan selskapet og aksjonærene velge om utdelingen skal anses som lønn eller som utbytte etter sktl. § 10-11.

En forutsetning for å velge omklassifisering til lønn, er at lønnen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Samme klassifisering må legges til grunn både for selskapet og den aktuelle aksjonæren. Har selskapet flere aksjonærer, må selskapet og hver enkelt aksjonær omforenes om klassifiseringen. Fremsettes det ikke krav om klassifisering, eller blir ikke den enkelte aksjonæren og selskapet omforent om en løsning, må det for hver av aksjonærene vurderes om det er arbeidsinnsatsen eller aksjonærposisjonen som har foranlediget utdelingen. Valgdagang foreligger når det ikke er motstridende interesser, f.eks. fordi selskapet er oppløst. I tilfeller der selskapet er tatt under konkursbehandling, vil det ikke være aktuelt med noen omforent klassifisering når partene har motstridende interesser.

Ikke-reell utgiftsgodtgjørelse til aksjonær som ikke arbeider i selskapet, behandles som utbytte. Ved omklassifisering til utbytte, anses dette som ulovlig uten rett til skjerming. Se for øvrig URD 19. november 2010 (Sør-Trøndelag tingrett) i Utv. 2010/1670 (utgiftsgodtgjørelse i form av bl.a. leieinntekter ble omklassifisert til lønn).

A-6-6.4.4 *Nærmere om gjeldsettergivelse fra selskap til aksjonær*

Er det foretatt skattlegging av aksjonæren ved utbetalingen av lånet, vil en ettergivelse av lånet overfor aksjonæren ikke være skattepliktig.

Ettergis et lån som ikke er skattlagt som utbytte, f.eks. fordi det er ytet før 7. oktober 2015 da reglene om skattlegging av lån til aksjonær mv. trådte i kraft, vil det ha betydning hva som er grunnlaget for ettergivelsen.

Er selskapets ettergivelse av lån et ledd i en frivillig eller tvungen gjeldsordning etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner, er ettergivelsen ikke skattepliktig. Det samme gjelder hvis ettergivelsen er begrunnet i reelle betalingsproblemer. Det er en forutsetning at betalingsproblemene er av en slik karakter at ettergivelse ville blitt gitt av en uavhengig kreditor og ikke har sammenheng med aksjonærforholdet. Om gjeldsettergivelse, se nærmere emnet «[Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.](#)».

Hvis ettergivelsen ikke skyldes betalingsvanskeligheter og aksjonæren ikke er skattlagt ved utbetalingen av lånet, skal selskapet normalt ha behandlet lånet som lønn eller utbytte. Samme løsning må legges til grunn ved skattefastsettingen for både selskapet og aksjonæren. For aksjonærer som ikke arbeider i selskapet, behandles ettergivelsen som utbytte.

Ettergivelse av renter behandles etter de samme reglene som ved ettergivelse av hovedstol. Skattlagt fordel ved ettergivelse av renter er fradragsberettiget som gjeldsrenter.

Om hva som er ettergitt ved delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se emnet «[Renter av gjeld](#)», pkt. 6.5.3.

A-6-6.4.5 *Inntektstillegg ved skjønnsfastsetting av selskapet*

Er selskapet tillagt uoppgett inntekt ved skjønnsfastsetting og midlene ikke er i behold i selskapet ved utgangen av inntektsåret, må det vurderes om midlene er tilflytt aksjonærene, se HRD i Utv. 1974/676 (Rt. 1974/1056). Nærmere om tilordning og klassifisering av slik inntekt, se emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)», pkt. 4.3.

A-6-6.4.6 *Transaksjoner som kommer både selskapet og aksjonærene til gode*

Transaksjoner som ikke innebærer en klar særfordel for aksjonærene eller deres nærstående, behandles ikke som utbytte. Dette gjelder for eksempel selskapets dekning av kostnader som kommer både selskap og aksjonær til gode. Som eksempler nevnes kostnader til stiftelse av selskapet, kapitalutvidelser, børsnoteringer mv, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», pkt. 7.7. Om kostnader ved oppkjøp av selskaper og fusjon, se emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)». Se også Rt. 2000/2033 (Sunndal Collier). (Saken gjaldt selskapets dekning av kostnader til å foreta finansiell rådgivning «med gjennomføring av strategiske vurderinger og veivalg som selskapets ledelse, styre og aksjonærer står overfor». Utbytteregulene i aksjeloven av 1976 § 12-4 flg. kom ikke til anvendelse på kravet. Antatt at det bare kan være aktuelt å se et slikt rådgivningshonorar som utbytte dersom rådgivningen må sees som en klar særfordel for de selgende aksjeeierne. I denne saken var det sentrale formålet det mer langsiktige å videreføre selskapsinteressene).

A-6-6.4.7 *Vederlagsfri bruk for ansatt/aksjonær*

Dersom et selskap lar en aksjonær benytte selskapets eiendom vederlagsfritt, vil verdien av bruken i utgangspunktet anses som utbytte for aksjonæren, se [pkt. 6.4.1](#). Hvis eiendommen stilles til disposisjon i selskapets interesse, f.eks. fordi skattyteren skal utføre arbeid for selskapet, er bruken ikke skattepliktig, jf. FSFIN § 5-15-6 ellefte ledd andre strekpunkt. Benytter den ansatte/aksjonæren eiendommen både i perioder hvor vedkommende utfører arbeid på eiendommen og hvor det ikke utføres arbeid (f.eks. ferieopphold), vil det bare være verdien av bruken i det tidsrommet hvor det ikke utføres arbeid som kan anses som utbytte/lønn. Hvis oppholdet omfatter både arbeid og ferie/fritid, må en andel av verdien av bruken som svarer til den tid som har gått med til arbeid holdes utenfor ved fastsettingen av skattepliktig fordel. Om

aksjonærens valgmulighet mellom skattlegging som utbytte eller lønn, se emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)», pkt. 4.6.1. Når en person er både aksjonær og ansatt, må det vurderes om fordelen er foranlediget av aksjonærposisjonen eller ansettelsesforholdet. Hvis fordelen er foranlediget av ansettelsesforholdet, kan ytelsen være omfattet av de særlige reglene om gaver i arbeidsforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

Om håndteringen på selskapsnivå, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 3 og pkt. 4.

A-6-6.5 Verdsetting

Eiendeler, tjenester mv. som tas som utbytte skal som utgangspunkt verdsettes til omsetningsverdi.

Det forekommer at et selskap eier et verdifullt formuesobjekt som for eksempel bolig, fritidsbolig, båt mv. som disponeres av en aksjonær. For slike objekter er det ofte ikke noe reelt leiemarked. For bolig og fritidsbolig kan dette være aktuelt fordi eiendommen er spesielt stor og innholdsrik, har en luksuriøs innredning og/eller tilknytninger som svømmebasseng, brygge, båthus mv.

Hvis leieverdien i markedet er vesentlig lavere enn eierens oppoffrelse, er ikke skattemyndighetene bundet til å fastsette fordelen til hva eieren kunne få ved utleie til andre. I stedet kan fordelen settes til beregnet kapitalkostnad tillagt gjennomsnittlige kostnader vedrørende formuesobjektet. Se nærmere i emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 4.5.

A-6-6.6 Kapitalnedsettelse

A-6-6.6.1 Generelt

Nedsettelse av aksjekapitalen med utbetaling til aksjonærene kan skje enten ved nedskrivning av aksjenes pålydende eller ved innløsning av aksjer.

Utbetaling i forbindelse med kapitalnedsettelse vil følge ulike regler avhengig av om utbetalingen har karakter av å være realisasjonsvederlag, tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital eller utbytte. Om tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs, se [pkt. 7](#).

A-6-6.6.2 Innløsning av aksjer

Utbetaling fra selskapet til aksjonærer i forbindelse med hel innløsning av enkeltaksje, jf. sktl. § 10-37, eller alle aksjer (hel eller delvis likvidasjon), følger reglene om realisasjon av aksjer og ikke reglene om utbytte såfremt innløsningen medfører endringer i eierposisjonene. Om tilfeller hvor slik innløsning likevel ikke følger reglene for realisasjon, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 6.19.2](#) og [pkt. 3.6.3](#) og FIN 26. april 2004 i Utv. 2004/630.

A-6-6.6.3 Delvis nedskrivning av aksjenes pålydende

Delvis nedskrivning av aksjenes pålydende med utbetaling til aksjonærene anses som utbytte i den utstrekning utbetalingen ikke anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital. Har aksjekapitalen vært skrevet opp uten innbetaling, skal eventuell utbetaling først anses å dekke denne oppskrivningen og behandles som aksjeutbytte. Dette gjelder selv om oppskrivningen er skattlagt hos selskapet etter den tidligere selskappsskatteloven § 1-6. Unntaksvis kan det tenkes at tilbakebetalingen må anses å skrive seg fra tidligere innbetalt kapital som har blitt skrevet ned. I så fall skal utdelingen behandles som tilbakebetaling av innbetalt kapital, se FIN 28. mars 2006 i Utv. 2006/752.

A-6-6.7 Overføring av midler fra aksjesparekonto

Overføring av midler fra aksjesparekonto til kontohaver skattlegges etter reglene om uttak fra kontoen, se sktl. § 10-21 fjerde ledd og emnet «[Aksjesparekonto](#)», [pkt. 6](#).

A-6-6.8 Utdeling fra verdipapirfond

Utdeling fra verdipapirfond som etter sktl. § 10-20 tredje ledd skal anses som aksjeutbytte, omfattes av skjermingsmetoden og fritaksmetoden. Se nærmere emnet «[Verdipapirfond](#)», [pkt. 3.1](#).

A-6-6.9 Utdeling av aksjer

Utdeling av fondsaksjer, dvs. aksjer som utstedes ved forhøyelse av aksjekapitalen uten innbetaling, eller forhøyelse av aksjenes pålydende uten innbetaling (tilskrivning på aksjer), utløser ikke utbyttebeskatning av aksjonærene.

Utdeling av «egne aksjer», dvs. aksjer som selskapet eier i seg selv, skal ikke utbyttebeskattes hos aksjonærene dersom aksjer deles ut til alle aksjonærene i forhold til deres eierandeler. Deles aksjene ut i et annet forhold enn eierandeler, vil de som øker sin eierandel få en tilsvarende del behandlet som utbytte. Se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399.

A-6-6.10 Avkastning på fondsobligasjoner

Avkastning på fondsobligasjoner utstedt av banker anses som renter og ikke som utbytte.

A-6-6.11 Utdelinger fra boligselskap/boligaksjeselskap

Utbetaling av utbytte fra boligselskap/boligaksjeselskap som får skatten fastsatt etter særreglene i sktl. § 7-3 utløser ikke utbyttebeskatning for aksjonærene. Se nærmere [BFU 29/2010](#).

A-6-6.12 Utdelinger fra samvirkeforetak

Om ulike typer utdelinger fra samvirkeforetak og hvilke som skattemessig anses som utbytte etter sktl. § 10-11, se emnet «[Samvirkeforetak](#)», [pkt. 10.2](#).

A-6-6.13 Konsernbidrag

Om konsernbidrag, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)».

A-6-6.14 Overføring av eiendeler i virksomhet innen konsern

Om overføring av eiendeler i virksomhet innen konsern, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

A-6-6.15 Tilbakebetaling av innskudd som ikke er lån

Dersom aksjonæren yter et innskudd som ikke følger reglene i aksjelovene, og heller ikke anses som et lån (uformelt aksjonærtilskudd), vil en tilbakeføring fra selskapet til aksjonæren kunne anses som utbytte, se HRD i Utv. 1989/740 (Rt. 1989/545). (Fast eiendom ble i 1971 overført til aksjeselskap til klar underpris. Eiendommen skulle tilbakeføres til aksjonæren til samme pris med tillegg for eventuelle påkostninger når forholdene endret seg. På grunn av selskapets situasjon var det tvilsomt om og når en tilbakeskjøting skulle finne sted. Ved tilbakeføringen 13 år senere ble forskjellen mellom salgsverdi og underpris ansett som utbytte.) Se også [BFU 12/2013](#) og SKD 23. februar 2016 i Utv. 2016/836.

A-6-6.16 Tilleggsvederlag ved fusjon og fisjon

Tilleggsvederlag som utdeles likt til alle aksjonærer ved fusjon/fisjon, behandles i utgangspunktet skattemessig som utbytte, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)», [pkt. 8.6](#) og emnet «[Fusjon – innenlands](#)», [pkt. 10.5.2](#).

A-6-7 Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og innbetalt overkurs

A-6-7.1 Generelt

Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs anses ikke som utbytte, se sktl. § 10-11 annet ledd annet punktum. Tilbakebetalingen skal redusere aksjens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Dette gjelder selv om aksjenes inngangsverdi er eller blir negativ.

Som innbetalt aksjekapital og overkurs anses det beløpet som er innbetalt (som aksjekapital og overkurs) i forbindelse med stiftelsen av selskapet eller senere i forbindelse med kapitalutvidelser. Selv om en del av den innbetalte overkursen er benyttet til å dekke stiftelseskostnadene, jf. asl./asal. § 2-5, skal dette ikke medføre at den innbetalte overkursen reduseres.

Som innbetalt kapital anses også tilbakebetaling av kreditt som tidligere er ansett som utbytte for aksjonær etter reglene i sktl. § 10-11 fjerde ledd, se sktl. § 10-11 sjetten ledd første punktum og emnet «[Lån til aksjonær/deltaker](#)», [pkt. 5](#).

Som innbetalt aksjekapital anses ikke kapital som knytter seg til aksjer som er utstedt ved forhøyelse av aksjekapitalen uten nyttegning og tilskrivning på aksjer, jf. sktl. § 10-11 syvende

ledd. Aksjekapitalen skal likevel anses innbetalt hvis kapitalforhøyelsen har skjedd ved hjelp av tidligere innbetalt aksjekapital og/eller overkurs, se [pkt. 7.7](#).

Innbetalt kapital kan tilbakebetales ved nedsettelse av selskapets aksjekapital, ved tilbakebetaling av innbetalt overkurs eller ved en utdeling som selskapsrettslig behandles som en utdeling av selskapets frie egenkapital. Er innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, satt ned uten at kapitalen er delt ut, kan det nedskrevne beløpet på et senere tidspunkt klassifiseres som tilbakebetaling av innbetalt kapital på aksjonærens hånd.

A-6-7.2 Skatteposisjonen knytter seg til den enkelte aksje

Skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs», jf. sktl. § 10-11 annet ledd annet punktum, knytter seg til den enkelte aksje som er i behold, uavhengig av hvilken aksjonær som innbetalte kapitalen, se HRD i Utv. 1958/194 (Rt. 1957/1239). Det er dermed uten betydning for denne skatteposisjonen om innbetalingen er foretatt av nåværende aksjonær eller en tidligere aksjonær. Det har heller ikke noen betydning for skatteposisjonen hva aksjonæren eventuelt har betalt for aksjen i annenhåndsmarkedet. Skatteposisjonen «innbetalt kapital» kan være ulik for aksjer i samme selskap. En utbetaling fra selskapet kan dermed medføre utbyttebeskatning for noen aksjonærer, mens for andre aksjonærer kan utdelingen klassifiseres som skattefri tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital.

Hvis en aksjonær har aksjer med ulik skattemessig innbetalt kapital innenfor samme aksjeklasse, anses en selskapsmessig utbytteutdeling å knytte seg til samtlige av aksjonærens aksjer innenfor den enkelte aksjeklasse. Utdelingen kan ikke med virkning for skatleggingen skjevedeles innenfor samme aksjeklasse, slik at utdelingen anses å gjelde de aksjene med høyest skattemessig innbetalt kapital, se for eksempel [BFU 32/2008](#) og [BFU 35/2008](#). Se også [BFU 24/2013](#) (samme aksjonær hadde tilnærmet like mange A-aksjer og B-aksjer. A-aksjer kunne omklassifiseres til B-aksjer og omvendt).

For aksjer i børsnoterte selskaper kan det i praksis være vanskelig å holde rede på innbetalt kapital per aksje. I slike tilfeller må man ta den innbetalte kapitalen på selskapsnivå og fordele denne på antall aksjer. Der en eller flere aksjonærer kan dokumentere innbetalt kapital på sine aksjer, skal dette legges til grunn for disse aksjene. Dette gjelder også for aksjer med dokumentert lavere innbetalt kapital enn det som fremkommer ved å fordele den innbetalte kapitalen på antall aksjer, jf. ovenfor. For de øvrige aksjene beregnes innbetalt kapital på selskapsnivå etter at det er gjort fradrag for slik dokumentert innbetalt kapital. Differansen fordeles deretter med like stort beløp på de øvrige aksjer. Se [BFU 23/2014](#).

Også for ikke-børsnoterte aksjer kan det være praktisk vanskelig å identifisere innbetalt kapital tilknyttet den enkelte aksje. I slike tilfeller må aksjonæren i forbindelse med egenfastsettingen og innlevering av skattemeldingen anvende et forsvarlig skjønn basert på de foreliggende relevante opplysninger, se skftvl. § 9-1 første ledd jf. § 8-1. Se nærmere Skatteforvaltningshåndboken kap. 8 og 9. For aksjer hvor det ikke er praktisk mulig å gjennomføre en individuell fordeling av innbetalt kapital på de enkelte aksjer, kan den samlede innbetalte kapitalen for disse aksjene ved skjønnsutøvelsen fordeles med like store beløp på de enkelte aksjer.

A-6-7.3 Innløsning av aksjer

Ved innløsning av aksjer faller skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» på aksjene bort. Dette gjelder også hvor selskapet innløser egne aksjer, se FIN 19. oktober 1979 i Utv. 1979/609. I visse tilfeller skal en innløsning av enkeltaksjer ikke anses som realisasjon, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 6.19.2](#). Skatteposisjonen innbetalt aksjekapital herunder overkurs skal da overføres til aksjonærens gjenværende aksjer, i den grad skatteposisjonen ikke blir tilbakebetalt i forbindelse med innløsningen.

A-6-7.4 Verdsetting av skatteposisjonen

A-6-7.4.1 Generelt

Ved tingsinnskudd vil omsetningsverdien av innskuddet som utgangspunkt danne grunnlag for «innbetalt aksjekapital herunder overkurs», med mindre det følger av regnskapsloven at innskuddet skal videreføres til balanseførte verdier, jf. asl./asal. § 2-7.

Den regnskapsmessige verdsettingen av innskuddet ved stiftelsen eller kapitalforhøyelsen skal utgjøre den øvre grense for hva som anses som innbetalt aksjekapital og overkurs for ved-

kommende aksjonær, se FIN 28. februar 2008 i Utv. 2008/701. Dette gjelder selv om den virkelige verdien av innskuddet er høyere. Om unntak, se nedenfor.

A-6-7.4.2 Konvertering av fordring til aksjekapital

Ved konvertering av fordring til aksjekapital skal skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» som hovedregel fastsettes til virkelig verdi av vederlagsaksjene, se FIN 18. august 2016 i Utv. 2016/1462

A-6-7.4.3 Innbetalt aksjekapital og overkurs etter en konsernintern overføring

Skjer en kapitalforhøyelse ved en konsernintern overføring som er gjennomført til regnskapsmessig kontinuitet, vil den balanseførte verdien av innskuddet utgjøre skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs», se FSFIN § 11-21-6 annet ledd. Dette gjelder også om det er aksjer som overføres, og innbetalt aksjekapital herunder overkurs på disse aksjene, overstiger den balanseførte verdien av aksjeinnskuddet.

A-6-7.4.4 Innbetalt aksjekapital herunder overkurs ved splitt og spleis

Skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» er en individuell posisjon som skal følge den enkelte aksjen. Ved splitt eller spleis av aksjer, skal denne skatteposisjonen derfor omfordeles innenfor den enkelte aksjonærs eierandel slik at aksjonæren etter splitten eller spleisen i størst mulig grad beholder den andelen av selskapets totale innbetalte kapital som han hadde før. SKD har i [BFU 24/2009](#) uttalt at utjevning av den enkelte aksjes skatteposisjoner ved å spleise 24 000 aksjer til én aksje eid av aksjonærene i sameie, med en etterfølgende splitt til 6 aksjer, ville være i strid med prinsippet om at skatteposisjonen er individuelt knyttet til hver aksje. Skatteposisjonene måtte derfor fordeles som om spleisen var gjort direkte fra 24 000 aksjer til 6 aksjer.

A-6-7.4.5 Innbetalt aksjekapital og overkurs etter fusjon og fisjon

Ved skattefri fusjon og fisjon skal skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» på aksjene i det overdragende selskapet, videreføres på vederlagsaksjene. Dette gjelder også i den grad skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» overstiger den regnskapsmessige verdien av innskuddet. Hvis aksjene splittes eller spleises, må skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» omfordeles på de nye aksjene.

Ved innfusjonering av heleid datterselskap i morselskap, jf. asl. § 13-23/asal. § 13-24, bortfaller skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» på de innløste aksjene.

A-6-7.5 Innbetalt aksjekapital og overkurs etter fondsemisjon

Fondsemisjon kan gjennomføres ved at enten eksisterende aksjers pålydende forhøyes, eller ved at det utstedes nye aksjer. Se asl./asal. § 10-20 tredje ledd nr. 2.

Dersom fondsemisjonen skjer ved utstedelse av nye aksjer, skal skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» som er knyttet til den enkelte stamaksje fordeles mellom stamaksjen og den tilhørende nyutstedte aksje. Innbetalt kapital knyttet til én stamaksje kan ikke overføres til nyutstedte fondsaksjer som knytter seg til andre stamaksjer. Dette gjelder selv om aksjene har samme eier. Samlet innbetalt kapital på stamaksjen og den tilhørende nyutstedte aksjen vil da være den samme som før.

A-6-7.5.1 Innbetalt aksjekapital og overkurs etter overføring av aksjer etter overgangsregel E

For aksjer som er mottatt som vederlag for aksjer som er overført etter overgangsregel E til sktl. § 2-38, jf. lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. XIX Overgangsregler, skal skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» videreføres på vederlagsaksjene i det overtakende selskapet. Skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» på vederlagsaksjene vil være det beløpet som ble ansett som «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» på aksjene i det underliggende selskapet på overdragelsestidspunktet. Denne verdien vil kunne avvike fra selskapets regnskapsmessige verdi. En utdeling kan etter omstendighetene anses som tilbakebetaling av aksjekapital, selv om den selskapsrettslig behandles som en utbytteutdeling. Se FIN 22. desember 2006 i Utv. 2006/118 og FIN 28. mars 2006 i 2006/752. Se også [pkt. 6.19](#).

Om størrelsen på innbetalt kapital på vederlagsaksjene ved overføring av deltakerandel, se FIN 23. desember 2005 i Utv. 2006/119 og FIN 29. desember 2005 i Utv. 2006/120.

Kapitalforhøyelsen i det overtakende selskapet medførte i en del tilfeller at det ble utstedt flere eller færre aksjer enn det aksjonæren eide i det underliggende selskapet. I slike tilfeller må skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» omfordeles på de mottatte vederlagsaksjene. Dette gjelder både når den innbetalte aksjekapitalen, herunder overkurs, er høyere enn aksjeinnskuddets regnskapsmessige verdi og når den er lavere. Se SKD 23. april 2013 i Utv. 2013/1193.

A-6-7.5.2 *Innbetalt aksjekapital og overkurs etter skattefrie omdanning av foretak til aksjeselskap*
Ved skattefrie omdanning fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap etter sktl. § 11-20 og FFSFIN § 11-20-4, skal skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» for vederlagsaksjene tilsvare de skattemessige verdier som overføres ved omdanningen. Tilsvarende gjelder ved skattefrie omdanning til aksjeselskap fra virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune, interkommunalt selskap, samvirkeforetak og statsforetak. Dette innebærer at «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» blir identisk med inngangsverdien på vederlagsaksjene. Skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene kan settes til netto skattemessig verdi av de overførte aksjene, selv om det tegnes aksjekapital til lavere regnskapsmessige verdier, se FIN 29. juli 1999 i Utv. 2000/1458. Det samme vil gjelde for fastsetting av «innbetalt kapital herunder overkurs». Overføres aksjer ved omdanningen, vil dermed innbetalt kapital på de overførte aksjene ikke få betydning for fastsettingen av innbetalt kapital på vederlagsaksjene.

Ved skattefrie omdanning fra selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap, skal innbetalt kapital som knytter seg til andelene, videreføres på aksjene.

A-6-7.6 *Avgrensning mot kapital som er opptjent i selskapet*

A-6-7.6.1 *Generelt*

For at en utdeling skal kunne anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital eller overkurs, må aksjonæren sannsynliggjøre at det gjelder aksjekapital eller overkurs som tidligere er innbetalt.

Kapital som er opptjent i selskapet anses ikke innbetalt i skattemessig sammenheng.

Posten «Innskutt egenkapital» i selskapsregnskapet, jf. rl. § 6-2 første ledd C I, kan inneholde både kapital som er innbetalt til selskapet og kapital som er opptjent i selskapet. Dette gjelder både det beløpet som er ført opp som aksjekapital og det beløpet som er ført opp som overkursfond.

Aksjekapitalen kan foruten direkte innbetalt aksjekapital, bestå av fondsemittert kapital. Den fondsemittede kapitalen kan skrive seg fra selskapets frie egenkapital, fra overkursfondet, eventuelt fra det tidligere reservefondet. Den delen av den fondsemittede kapitalen som skriver seg fra hhv. annen egenkapital, overkursfond eller reservefond, kan dels være innbetalt kapital og dels opptjent kapital.

Overkursfondet kan bestå av overkurs som er innbetalt i forbindelse med stiftelse eller kapitalutvidelse. Det kan også bestå av fondsemittert kapital.

Ved ikrafttredelsen av regnskapsloven pr. 1. januar 1999, skulle en andel av reservefondet tilsvarende summen av overkursavsetninger de siste ti år, overføres til overkursfondet, jf. rl. § 10-3. Den resterende del av reservefondet skulle overføres til annen egenkapital. Reservefondet kunne ved overgangen til regnskapsloven bestå både av innbetalt og opptjent kapital. Også oppskrivningsfond og innløsningsfond skulle ved overgangen overføres til overkursfondet. Den del av overkursfondet som består av det tidligere oppskrivningsfondet, anses ikke innbetalt i skattemessig sammenheng.

Posten «Opptjent egenkapital», jf. rl. § 6-2 første ledd C II kan også inneholde innbetalt kapital. Det kan gjelde kapital som skriver seg fra reservefondet, eller det kan være kapital som er opptjent etter at kapitalen er skrevet ned uten tilbakebetaling, jf. nedenfor.

A-6-7.6.2 *Nedsettelse av aksjekapitalen*

Hvis aksjekapitalen inneholder både innbetalt aksjekapital og fondsemittert kapital, skal en nedsettelse av aksjekapitalen først anses å gjelde den fondsemittede kapitalen, jf. sktl. § 10-11 åttende ledd. Dersom den fondsemittede kapitalen bare består av opptjent kapital, vil utdeling

fra selskapet i forbindelse med nedsettelse av aksjekapital være en vederlagsfri overføring fra selskapet til aksjonær, og følgelig utløse utbyttebeskatning etter sktl. § 10-11 annet ledd. Utbytteskatten rammer bare aksjer som eksisterte på tidspunktet for fondsemisjonen. Se likevel [pkt. 6.6.3](#). Hvis den fondsemitterte kapitalen skriver seg fra en balansepost som inneholder både innbetalt og opptjent kapital, for eksempel overkursfond, kan aksjonæren velge om den fondsemitterte kapitalen skal anses å gjelde innbetalt kapital eller opptjent kapital.

A-6-7.6.3 Utdeling fra overkursfond og annen egenkapital

Hvis utdelingen skjer fra overkursfondet eller fra annen innskutt eller opptjent egenkapital og disse postene inneholder både innbetalt og opptjent kapital, kan skattyter velge om en utdeling skal anses som utbytte eller som tilbakebetaling av innbetalt kapital, se FIN 28. mars 2006 i Utv. 2006/752.

A-6-7.7 Innbetalt kapital gjenvinnes

Hvis innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, nedskrives som tapt, jf. asl./asal. § 12-1 nr. 1, men selskapet senere får økte verdier (gjennom opptjent kapital) som anvendes til utbetaling, kan et beløp tilsvarende nedsettelsen anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, se HRD i Utv. V/429 (Rt. 1949/296) (Virik). Dette gjelder selv om det forut for utbetalingen ikke har skjedd noen oppskrivning av aksjekapitalen. Skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» knytter seg til den enkelte aksje som er i behold etter nedskrivningen, uavhengig av hvilken aksjonær som innbetalte kapitalen, se HRD i Utv. 1958/194 (Rt. 1957 s. 1239) (Benestad).

A-6-7.8 Eksempel på forskjellen mellom innbetalt og ikke-innbetalt aksjekapital

Et selskaps aksjekapital er i år 1 kr 500 000, fordelt på 10 000 aksjer, hver med et pålydende på kr 50 som er innbetalt. Samme år konverterte selskapet opptjent egenkapital til aksjekapital (fondsemisjon) slik at selskapets aksjekapital ble utvidet med kr 250 000 uten at det ble foretatt noen innbetaling av kapital utenfra. Det ble ikke utstedt fondsaksjer, men hver av de eksisterende aksjers pålydende ble skrevet opp til kr 75.

Selskapets aksjekapital er etter dette på kr 750 000 (500 000 + 250 000), fordelt på 10 000 aksjer, hver med et pålydende på kr 75.

Selskapet beslutter senere å skrive ned aksjekapitalen med kr 350 000 til kr 400 000. Kapitalnedsettelsen blir gjennomført ved at pålydende per aksje reduseres fra kr 75 til kr 40 og at kr 35 blir utbetalt aksjonærene per aksje.

De første kr 250 000 av utbetalingen anses å dekke fondsemisjonen uten innbetaling fra aksjonærene og behandles som utbytte. De resterende kr 100 000 anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, og skal redusere aksjenes inngangsverdi og innbetalt kapital.

A-6-7.9 Tilbakebetaling av andre egenkapitalinnskudd

Om tilbakebetaling av betinget aksjeeiertilskudd fra et svensk selskap, se FIN 6. februar 1995 i Utv. 1995/468.

A-6-7.10 Tilbakebetaling mv. av lån som tidligere har blitt beskattet som utbytte/tillegg i alminnelig inntekt

Om skattemessig behandling av tilbakebetaling av lån som tidligere har vært skattlagt som utbytte etter sktl. § 10-11 fjerde ledd eller utdeling etter sktl. § 10-42 ellefte ledd, se emnet «Lån til aksjonær/deltaker», [pkt. 5](#).

A-6-7.11 Tilbakebetaling fra aksjesparekonto

Om tilbakebetaling fra aksjesparekonto, se emnet «Aksjesparekonto», [pkt. 6](#).

A-6-8 Tilordning av aksjeutbytte

Aksjeutbytte skal som utgangspunkt skattlegges hos den som på innvinningstidspunktet er eier av de aksjene som utbytteretten knytter seg til, se [pkt. 3](#). Om hvem som er eier, se emnet «Eierbegrepet». Eieren skal skattlegges for utbytte selv om utbyttet er utdelt til en av aksjonærens nærstående, se [pkt. 6.3](#).

Har en aksje skiftet eier, skattlegges utdelt utbytte og andre verdioverføringer i utgangspunktet hos den aksjonæren som eier aksjen på det tidspunktet utdelingen ble besluttet av generalforsamlingen. Dette gjelder selv om vedkommende har solgt aksjen etter beslutningen, men før utbetalingen, og det er kjøperen som skal ha utbytte etter avtalen mellom dem. (I et slikt tilfelle må vederlaget for aksjene reduseres med utbyttet.)

Har eieren solgt aksjen før utbytte ble besluttet, men forbeholdt seg retten til å motta utbytte, jf. asl./asal. § 8-3, er det selgeren som skal skattlegges for utbyttet. Retten til utbytte kan etter aksjelovene § 8-3 annet ledd ikke lovlig skilles fra eierretten til aksjen i mer enn 2 år.

Er det i innsendt aksjonær oppgave oppført noen som har forsømt å gi melding til selskapets styre om at aksjen er realisert, skal vedkommende fastsette skattegrunnlaget som eier av aksjen, med mindre han kan påvise overfor skattemyndighetene hvem som er den virkelige eieren, se sktl. § 10-11 tiende ledd, jf. § 4-51.

Om hvem som skal skattlegges for utbytte og utbyttekompensasjon ved utlån av verdipapirer, se emnet «[Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer \(dekket shortsalg\)](#)».

A-6-9 Tidfesting av aksjeutbytte

Om tidfesting av aksjeutbytte, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)», pkt. 4.6.1.

A-6-10 Lovlig utbytte

A-6-10.1 Generelt

Anvendelse av fritaksmetoden og aksjonærmodellen forutsetter at det foreligger et utbytte etter skattelovens regler som er lovlig etter aksjelovens regler. Dersom skattemessig utbytte også er utbytte etter aksjelovens regler, må aksjelovens regler om utbytte være fulgt, se nedenfor. Er det utbetalt et lån som etter sktl. § 10-11 fjerde til sjettede ledd skal anses som utbytte, må lånet være i samsvar med aksjelovens låneregler, se emnet «[Lån – avgrensning mot andre ytelser fra arbeidsgiver/selskap mv.](#)», pkt. 3. Hvis lånet ikke er definert som utbytte etter aksjelovens regler, må de øvrige reglene i aksjelovene være fulgt. Dette vil f.eks. gjelde kapitalnedsettelse etter aksjelovene kap. 12. Se [pkt. 10.5](#)

Reglene om hva som er lovlig utbytte fremgår av aksjelovene kap. 8.

Krav til hva som er lovlig utbytte etter aksjelovene, kan deles inn i to hovedgrupper

- formelle regler om når utbytte er lovlig, herunder hvem som kan vedta utbytte, se [pkt. 10.2](#)
- hvor mye som kan utdeles som utbytte, se [pkt. 10.3](#)

A-6-10.2 Formelle krav til lovlig utbytte

A-6-10.2.1 Ordinær utdeling

Beslutning om utbytte treffes av generalforsamlingen, med mindre generalforsamlingen har gitt styret fullmakt til å beslutte utdeling. Styret skal legge frem forslag til utdeling av utbytte, og generalforsamlingen kan ikke vedta høyere utbytte enn det styret har foreslått eller godtar. Se asl./asal. § 8-2 første ledd. En utdeling som finner sted før generalforsamlingen fatter beslutning om utdeling, vil ikke være lovlig.

Har overføringen av en fordel til aksjonær skjedd før generalforsamlingen, men på betingelse av generalforsamlingens godkjennelse, vil utdelingen etter omstendighetene kunne anses som et reelt lån frem til et eventuelt vedtak om utdeling av utbytte. Etter sktl. § 10-11 fjerde ledd skal lån til personlig aksjonær skattlegges som utbytte.

Etter asl./asal. § 8-2 annet ledd kan generalforsamlingen, etter at den har godkjent årsregnskapet for siste regnskapsår, også gi styret fullmakt til å beslutte utdeling av utbytte på grunnlag av selskapets årsregnskap (såkalt tilleggsutbytte), jf. asl./asal. § 8-2 annet ledd. Fullmakten kan ikke gjelde for lengre tid enn frem til førstkommande ordinære generalforsamling. Generalforsamlingens beslutning om styrefullmakt skal uten opphold meldes til Foretaksregisteret. Styret kan ikke gjøre bruk av fullmakten før den er registrert.

Utbetalingsdagen for utbytte kan ikke settes senere enn 6 måneder etter beslutningen, se asl./asal. § 8-3 tredje ledd. Det er ikke av avgjørende betydning (heller ikke skatterettslig) om utbyttet faktisk blir utbetalt til aksjonær. Aksjonærens krav på utbetaling av lovlig besluttet utbytte må betraktes som en vanlig fordring.

Om formelle krav til innkalling og gjennomføring av generalforsamlingen, se aksjelovene kap. 5.

Generalforsamlingen kan ikke treffe beslutning som er egnet til å gi visse aksjeeiere eller andre en urimelig fordel på andre aksjeeieres eller selskapets bekostning, se asl./asal. § 5-21.

A-6-10.2.2 Tilleggsutdelinger

Senere generalforsamlinger kan beslutte tilleggsutdelinger av utbytte basert på de samme formkravene og innenfor de samme materielle grensene som ved ordinær utdeling.

A-6-10.2.3 Utbytteutdeling på grunnlag av en mellombalanse

Foruten ordinær utbytteutdeling, kan selskapet også dele ut utbytte på grunnlag av en mellombalanse som er utarbeidet og revidert etter de samme reglene for årsregnskap og godkjent av generalforsamlingen (såkalt ekstraordinært utbytte), se asl./asal. § 8-2 a. Plikten til revisjon av en slik mellombalanse gjelder selv om et aksjeselskap i medhold av aksjeloven § 7-6 har valgt å unnlate revisjon av årsregnskapet.

Balansedagen for mellombalansen kan ikke ligge lenger tilbake i tid enn seks måneder før dagen det treffes beslutning om ekstraordinært utbytte, se asl./asal. § 8-2 a første ledd annet punktum.

Bestemmelsene i aksjelovene § 8-1 om hva som kan deles ut som utbytte, gjelder tilsvarende for utdeling av ekstraordinært utbytte. Bestemmelsen i asl./asal. § 8-2 første ledd om at styret skal legge fram forslag om utdeling, og at generalforsamlingen ikke kan beslutte høyere utbytte enn hva styret foreslår, gjelder tilsvarende, se asl./asal. § 8-2 a tredje ledd. Bestemmelsen i asl./asal. § 8-2 annet ledd om at styret kan gis fullmakt til å beslutte utdeling, gjelder ikke for utdeling på grunnlag av mellombalanse.

A-6-10.2.4 Spesielt om utbytte i form av aksjonærs frie bruk av eiendeler tilhørende selskapet

Kravet til vedtak i generalforsamlingen gjelder også i de tilfellene der aksjonæren mottar utbytte i form av fri bruk av selskapets eiendeler. For at slik fri bruk skal være lovlig, må bruken i utgangspunktet bygge på en lovlig beslutning av generalforsamlingen som er truffet før bruken finner sted. Selskapet vil så oppfylle forpliktelsen til å utdele utbyttet ved å stille eien delen til disposisjon for aksjonæren.

A-6-10.3 Hvor mye som kan deles ut som utbytte

A-6-10.3.1 Generelt om rammen

Et aksjeselskap kan dele ut utbytte så langt det etter utdelingen har tilbake netto eiendeler som gir dekning for selskapets aksjekapital og annen bundet egenkapital etter asl./asal. §§ 3-2 og 3-3, se asl./asal. § 8-1. Annen bundet egenkapital etter § 3-2 og § 3-3 omfatter fond for urealiserte gevinster og fond for vurderingsforskjeller.

Beregningen skal foretas på grunnlag av balansen i selskapets sist godkjente årsregnskap, eventuelt på grunnlag av mellombalanse, likevel slik at det er den registrerte aksjekapitalen på beslutningstidspunktet som skal legges til grunn, se asl./asal. § 8-1 første ledd siste punktum og § 8-2 a.

Selskapet kan bare dele ut utbytte så langt det etter utdelingen har en forsvarlig egenkapital og likviditet, se asl./asal. § 8-1 fjerde ledd, jf. § 3-4. I følge asl./asal. § 3-4 skal selskapet til enhver tid ha en egenkapital og en likviditet som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet.

Rammen for utbytteutdeling etter asl./asal. § 8-1 første ledd skal reduseres med andre disposisjoner foretatt etter balansedagen som etter bestemmelsene i asl./asal. skal ligge innenfor denne rammen, se asl./asal. § 8-1 tredje ledd. Dette vil f.eks. gjelde kreditt og sikkerhetsstillelser som nevnt nedenfor foretatt mellom balansedagen og beslutningstidspunktet. I tillegg skal det gjøres fradrag for utdeling til aksjeeierne eller sletting av egne aksjer etter asl./asal. § 12-1 første ledd nr. 2 som er foretatt i forbindelse med nedsetting av aksjekapitalen mellom balansetidspunktet og beslutningstidspunktet, jf. asl./asal. § 8-1 tredje ledd.

Skal selskapet foreta utdeling ut over begrensingsreglene i asl./asal. § 8-1, må selskapet følge reglene for aksjekapitalnedsetting i asl./asal. kapittel 12.

A-6-10.3.2 Reduksjon i utbytterammen for egne aksjer som selskapet har ervervet avtalepant i

Selskapets beholdning av egne aksjer vil komme til fradrag etter aksjelovene § 8-1 første ledd. Etter aksjelovene § 8-1 annet ledd tredje punktum skal det også gjøres fradrag i utbytterammen for egne aksjer som selskapet har ervervet avtalepant i før balansedagen. Reduksjonen skal tilsvare fordringen pantet skal sikre. Dette gjelder likevel ikke hvis det allerede er gjort fradrag i utbytterammen for fordringen etter bestemmelsen om fradrag for kreditt og sikkerhetsstillelse i asl./asal. § 8-1 annet ledd første punktum. Reduksjon i utbytterammen skal foretas selv om selskapet selger eller avvikler pant i egne aksjer mellom balansedagen og generalforsamlingens vedtak om utbytteutdeling.

A-6-10.3.3 Reduksjon i utbytterammen for kreditt og sikkerhetsstillelser

Etter asl./asal. § 8-1 annet ledd første punktum skal det gjøres fradrag i utbytterammen for kreditt og sikkerhetsstillelse mv. etter asl./asal. §§ 8-7 til 8-10 fra før balansedagen som etter disse bestemmelsene skal ligge innenfor rammen av de midler selskapet kan dele ut som utbytte. Det skal likevel ikke gjøres fradrag for kreditt og sikkerhetsstillelse mv. som er tilbakebetalt eller avviklet før beslutningstidspunktet, eller kreditt til en aksjeeier i den grad kreditten avvikles ved en avregning i utbyttet, se asl./asal. § 8-1 annet ledd annet punktum.

- Kreditt og sikkerhetsstillelse som skal redusere rammen for utdeling av utbytte omfatter
- kreditt til aksjeeiere mv. etter asl./asal. § 8-7, herunder aksje eller andelseiere i samme konsern, eller noen av dennes nærstående, se asl./asal. § 8-7 annet ledd. Rammen for utbytte skal likevel ikke reduseres med
 - kreditt med vanlig løpetid i forbindelse med forretningsavtaler, se asl./asal. § 8-7 tredje ledd nr. 1
 - kreditt eller sikkerhet til fordel for morselskapet eller annet selskap i samme konsern, se asl./asal. § 8-7 tredje ledd nr. 2
 - kreditt eller sikkerhet til fordel for en juridisk person som har slik bestemmende innflytelse som nevnt i asl./asal. § 1-3 over selskapet, eller til fordel for datterselskap av en slik juridisk person, forutsatt at kreditten eller sikkerhetsstillelsen skal tjene foretaksgruppens økonomiske interesser, se asl./asal. § 8-7 tredje ledd nr. 3
 - kreditt til aksjeeier som er ansatt i hovedstilling i selskapet eller i annet selskap i samme konsern når kreditten ytes i samsvar med det som er vanlig finansiell bistand til ansatte, se asl./asal. § 8-8 første ledd. Det er et vilkår at vedkommende ikke eier mer enn fem prosent av aksjekapitalen i selskapet eller annet selskap i samme konsern, se asl./asal. § 8-8 annet ledd
 - kreditt eller sikkerhetsstillelse til fordel for styremedlem, daglig leder eller medlem av bedriftsforsamlingen i selskapet eller annet selskap i samme konsern, eller til noen av disse nærstående, jf. asl./asal. § 8-9 første ledd. Rammen for utbytte skal likevel ikke reduseres for kreditt eller sikkerhetsstillelse til en ansatt eller dennes nærstående, når den ansatte
 - er valgt som de ansattes representant i styret eller bedriftsforsamlingen etter regler i aksjelovene eller i vedtektsbestemmelser, se asl./asal. § 8-9 annet ledd nr. 1,
 - er ansatt i hovedstilling i selskapet eller i et annet selskap i samme konsern se asl./asal. § 8-9 annet ledd nr. 2, og
 - kreditten ytes i samsvar med det som er vanlig ved finansiell bistand til ansatte se asl./asal. § 8-9 annet ledd nr. 3
 - kreditt og sikkerhetsstillelse i forbindelse med tredjepersons erverv av aksjer i selskapet eller selskapets morselskap, se asl./asal. § 8-10 første ledd

A-6-10.3.4 Reduksjon i utbytterammen for gaver som selskapet yter

Leilighetsgaver og gaver til allmenntilgang eller lignende formål som anses rimelige ut fra gavens formål, selskapets stilling og omstendighetene for øvrig, reduserer ikke utbytterammen, jf. asl./asal. § 8-6 første og annet ledd. Andre gaver hvor det etter asl./asal. § 8-6 tredje ledd er et vilkår om tilslutning fra samtlige aksjeeiere, reduserer rammen for hva som kan utdeles som utbytte.

A-6-10.4 Utdeling i forbindelse med kapitalnedsetting

Utbetaling i forbindelse med nedsetting av aksjekapital, følger ikke aksjelovens regler om utbytte, men reglene i aksjelovene kap. 12. Dette gjelder selv om utbetaling skattemessig behandles som utbytte. Hvis utdelingsbeløpet anses som utbytte, må utdelingen – for å være lovlig – skje i samsvar med reglene i asl./asal. kap. 12.

Beslutning om nedsetting av aksjekapitalen treffes av generalforsamlingen, jf. asl./asal. § 12-1. Hvis nedsettingsbeløpet skal deles ut til aksjonærene, kan slik beslutning bare treffes etter forslag fra styret eller med styrets samtykke, jf. asl./asal. § 12-1 annet ledd siste punktum. Om styrets forslag, se asl./asal. § 12-3.

I følge asl./asal. § 12-1 annet ledd skal beslutningen angi nedsettingsbeløpet og hva det skal brukes til. Det skal også angis om nedsettingen skal gjennomføres ved innløsning av enkeltaksjer eller ved nedsetting av aksjenes pålydende. Skal det utdeles et større beløp enn nedsettingsbeløpet, skal generalforsamlingens beslutning angi dette høyere beløpet og hvordan dette skal dekkes, jf. asl./asal. § 12-1 tredje ledd.

En beslutning om kapitalnedsetting kan ikke gjelde større beløp enn at det etter nedsettingen er full dekning for den gjenværende aksjekapitalen og selskapets bundne egenkapital, jf. asl./asal. § 12-2 annet ledd. Beregningen skal foretas på grunnlag av balansen i selskapets sist godkjente årsregnskap, likevel slik at det er den registrerte aksjekapitalen på beslutningstidspunktet som skal legges til grunn. Aksjelovene § 8-1 annet til fjerde ledd gjelder tilsvarende. Beregningen kan også foretas på grunnlag av en mellombalanse som er utarbeidet og revidert etter reglene for årsregnskap og godkjent av generalforsamlingen. Mellombalansens balansedag kan ikke ligge lenger tilbake enn 6 måneder før det treffes beslutning om kapitalnedsetting. Revisor skal bekrefte at det etter nedsettingen vil være full dekning for selskapets bundne egenkapital.

A-6-10.5 Utdeling som ikke er utbytte etter aksjelovene, krav til lovlig utdeling

A-6-10.5.1 Generelt

Lovligheten av utdelinger som ikke er utbytte etter aksjelovene, må vurderes etter aksjelovens regler for vedkommende utdeling. Følgende overføringer som skattemessig regnes som utbytte, følger ikke reglene for utbytte etter aksjelovene (men kan likevel være lovlig etter andre bestemmelser i aksjelovene)

- utbetaling av et beløp med nedskrivning av aksjenes pålydende med samme beløp, men bare i den utstrekning utbetalingen/nedskrivningen overstiger innbetalt aksjekapital og eventuell overkurs, se FIN 6. januar 1995 i Utv. 1995/108. (Utbetales et større beløp enn kapitalnedsettingen, er differansen både skattemessig og selskapsrettslig utbytte)
- tilleggsvederlag ved fusjon etter asl./asal. § 13-2, uansett hvilket av de fusjonerende selskap dette kommer fra
- gave etter asl./asal. § 8-6 til aksjonær eller en nærstående person som omfattes av sktl. § 10-11 annet ledd

A-6-10.5.2 Krav til fremgangsmåte ved overføringer som ikke følger aksjelovens regler for utbytte

Om aksjelovens krav ved utbetaling med delvis nedskrivning av aksjenes pålydende, se asl./asal. kap. 12. Forutsatt at det er forenlig med asl./asal. § 12-3 kan en skrive opp aksjekapitalen uten innbetaling for deretter å sette ned aksjekapitalen med inntil dette beløpet med utbetaling til aksjonæren. Dette kan vedtas på samme generalforsamling. Utbetaling i forbindelse med nedskrivning av aksjekapitalen er ikke utbytte etter aksjelovene. Skattemessig er det lovlig utbytte med rett til skjermingsfradrag.

Kapitalnedsetting, kreditt og sikkerhetsstillelse etter aksjelovene kan bare skje på grunnlag av selskapets sist godkjente årsregnskap, eventuelt på grunnlag av en mellombalanse når aksjelovene gir adgang til det.

Om aksjelovens krav ved utbetaling av tilleggsvederlag ved fusjon, se asl./asal. kap. 13.

Om aksjelovens krav ved utdeling av gave til aksjonær eller en nærstående person som omfattes av sktl. § 10-11 annet ledd, se asl./asal. § 8-6.

A-6-10.6 Virkning av at utdelingen helt eller delvis er ulovlig etter aksjelovene

Er det foretatt en utdeling hvor de formelle og/eller materielle kravene i aksjelovene ikke er overholdt, gir utdelingen i utgangspunktet ikke rett til skjermingsfradrag. Det skal imidlertid beregnes skjermingsfradrag for alle aksjer årlig. Dersom skattyter som mottok ulovlig utbytte fortsatt eier aksjen per 31. desember blir konsekvensen at årets skjermingsfradrag ikke kan benyttes til å redusere skatteplikten for det ulovlige utbyttet, men fremføres til fradrag i senere år. Se FIN 16. november 2006 i Utv. 2006/1752.

Hvis en utdeling er ulovlig, vil den heller ikke være skattefri etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a.

Selv om det ved gjennomføringen av utdelingen av utbytte skulle forekomme avvik fra de formelle reglene i aksjelovene, vil utdelingen etter omstendighetene likevel kunne gi rett til skjermingsfradrag, dersom brudd på kravene fremstår som mindre vesentlige. Hvordan grensen skal trekkes for hva som regnes for vesentlig eller ikke, må bero på en konkret helhetsvurdering. For eksempel vil ikke manglende registrering av melding til Foretaksregisteret før utdeling til aksjonær i forbindelse med en kapitalnedsetting uten videre medføre at utdelingen anses ulovlig etter sktl. § 10-12 første ledd annet punktum, se også FIN 9. april 2003 i Utv. 2003/796, SKD 6. februar 2004 i Utv. 2004/232 og SKD 22. februar 2006 Utv. 2006/983. Normalt vil brudd på sentrale elementer i den selskapsrettslige reguleringen anses som «vesentlig», så som begrensninger i hva som kan utdeles i utbytte, samt at utbytte må være besluttet av kompetent organ. Se for eksempel HRD i Utv. 2011/1503 (Rt. 2011/1473). (Det var en vesentlig feil at utbytte var utdelt uten å følge fremgangsmåten i aksjeloven § 12-4 og § 12-6 om kreditorvarsel, selv om det i dette tilfellet var åpenbart at et kreditorvarsel ikke ville stanset utbytteutdelingen.) Er det foretatt en utdeling som overstiger hva som lovlig kan utdeles etter aksjelovene, gir bare den lovlige delen rett til skjerming.

Om et tilfelle hvor brudd på regnskapsreglene ble ansett som vesentlig med den følge at utbyttet ble ansett ulovlig, se LRD 19. november 2007 (Borgarting) i Utv. 2007/1735.

Om et tilfelle hvor godtgjørelsesfradrag etter de tidligere reglene ble nektet selv om etterfølgende generalforsamlingsvedtak gjorde utdelingen lovlig, se LRD 22. juni 1999 (Frosta-ting) i Utv. 1999/1417.

A-6-10.7 Særlig om selskaper stiftet eller registrert i utlandet

For selskaper som er selskapsrettslig hjemmehørende i utlandet, men skatterettslig hjemmehørende i Norge, må utbyttet være lovlig iht. de selskapsrettslige reglene i det aktuelle landet. Se også emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)» og emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)».

Selskaper som er stiftet eller registrert i et land utenfor EU/EØS, og som er selskapsrettslig og skatterettslig hjemmehørende i Norge, må følge reglene i asl./asal. og skattelovens regler i Norge vedrørende utbyttet. For selskaper som er selskapsrettslig hjemmehørende i et land innenfor EU/EØS, og som er skatterettslig hjemmehørende i Norge, må utbyttet ligge innenfor det som lovlig kan utdeles etter det aktuelle utlands selskapslovgivning.

A-6-11 Endring av skattefastsettingen

Skattyter kan endre tidligere gitte opplysninger om verdi og inntekt av aksjer ved levering av endringsmelding innen treårsfristen i sktfvl. § 9-4.

A-6-12 Gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer

Om skatteplikt for gevinst/fradragrett for tap ved realisasjon av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)» og emnet «[Aksjer – ansattes erverv til underpris](#)».

A-7 Aksjeselskap mv. – allment

- Sktl. § 2-2, § 2-3 første ledd, § 2-36 første og annet ledd, § 2-38, § 3-2, § 6-3, § 7-3, § 10-1 og § 10-71
- Lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven) § 2, § 5 og § 6
- Rådsforordning (EF) nr. 2157/2001 8. oktober 2001 om vedtektene for det europeiske selskap (SE)

A-7-1 Selskapstyper

A-7-1.1 Generelt

Selskaper mv. kan selskapsrettslig deles i følgende to hovedgrupper etter eiernes ansvar for virksomhetens forpliktelser:

- Selskaper som faller inn under lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven), dvs. hvor minst én deltaker har ubegrenset personlig ansvar for virksomhetens forpliktelser, eller deltakerne har ubegrenset personlig ansvar for deler hvor delene til sammen utgjør virksomhetens samlede forpliktelser, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».
- Selskaper hvor ingen av eierne har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller for deler som til sammen utgjør selskapets forpliktelser, bl.a. aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, SE-selskaper, sparebanker, borettslag og samvirkeforetak.

Aksjeselskaper er regulert i lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (asl.) og allmennaksjeselskaper er regulert i lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (asal.). Et aksjeselskap er allmennaksjeselskap når dette fremgår av vedtektene og selskapet er registrert som allmennaksjeselskap i Foretaksregisteret. Fellesbetegnelsen «aksjeselskap» er brukt i Skatte-ABC ved fremstilling av skattereglene for disse selskapene.

A-7-1.2 *Aksjeselskap og likestilt selskap skattepliktig som hjemmehørende i Norge, men stiftet eller registrert i utlandet, selskapsrettslige regler*

Selskaper som er selskapsrettslig hjemmehørende i utlandet og ikke i Norge er ikke underlagt norsk aksjelovgivning. Dette innebærer blant annet at aksjelovenes krav til aksjekapital, regler for utdeling av utbytte, revisor og opplysningsplikt til Foretaksregisteret ikke gjelder direkte for slike selskaper.

I den grad skattereglene henviser til selskapsrettslige regler som vilkår for den skattemessige behandlingen, må de selskapsrettslige reglene i det land hvor selskapet er selskapsrettslig hjemmehørende følges. I tillegg må det vurderes i hvilken grad norske selskapsrettslige regler kan ha materiell betydning for det skattemessige resultatet. For eksempel må fusjon eller fisjon gjennomføres på en av de måtene som er beskrevet i aksjelovene kap. 13 og 14 og som er godtatt skattemessig, se sktl. § 11-2 første ledd og § 11-4 første ledd. Derimot kan det ikke kreves at fusjonen eller fisjonen må registreres i Foretaksregisteret. Utbytte som er lovlig utdelt etter reglene i det land hvor selskapet er selskapsrettslig hjemmehørende, likestilles med lovlig utdelt utbytte etter aksjelovene og tidfestes det året det er vedtatt utdelt etter de utenlandske reglene.

Selskaper stiftet i utlandet skal i visse tilfeller registreres i Enhetsregisteret, jf. lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret § 4, jf. § 2 bokstav b nr. 6. Dette gjelder uansett om selskapet er skattemessig hjemmehørende i Norge eller ikke. Selskap stiftet i utlandet, og som driver virksomhet i Norge, skal også være registrert i Foretaksregisteret, etter lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak § 2-1 annet ledd, jf. § 3-8. Selskap stiftet i utlandet vil være registrert med betegnelsen «NUF» (norsk avdeling av utenlandsregistrert foretak), enten det er skattemessig hjemmehørende i Norge eller en avdeling av/fast driftssted til et selskap skattemessig hjemmehørende i utlandet.

A-7-1.3 Nærmere om ansvaret

Det er ansvaret utad overfor de som har krav mot selskapet (kreditorene) som er avgjørende for skattemåten. Det er uten betydning hvilket ansvar eierne har overfor hverandre i et internt oppgjør.

Om en eller flere av eierne har stilt garanti, pantesikkerhet mv. for selskapets forpliktelser, påvirker ikke dette selskapstypen.

A-7-1.4 Særlig om SE-selskap, selskapsrettslige regler

Reglene om europeisk allmennaksjeselskap (Societas Europaea), heretter kalt SE-selskap, er regulert i lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven). Ved denne loven gjøres Rådsforordning (EF) nr. 2157/2001 av 8. oktober 2001 om vedtektene for det europeiske selskap (SE) til en del av norsk lovgivning.

Forarbeider til SE-loven er Ot.prp. nr. 17 (2004–2005) og Innst. O. nr. 54 (2004–2005).

For norske SE-selskaper gjelder reglene i asal, så langt de passer og så langt ikke annet følger av SE-reglene, jf. SE-loven § 2.

Norsk SE-selskap skal registreres i Foretaksregisteret med betegnelsen SE.

A-7-2 Selskaper og sammenslutninger som skattlegges som eget skattesubjekt**A-7-2.1 Generelt**

Som eget skattesubjekt regnes selskap og sammenslutning som er nevnt i sktl. § 2-2 første ledd. Dette gjelder for det første selskaper og innretninger som har eiere og hvor alle eierne har begrenset ansvar. Dette gjelder bl.a.

- aksjeselskap og allmennaksjeselskap
- SE-selskap
- statsforetak

I tillegg omfattes sammenslutninger med begrenset ansvar som har medlemmer. Dette gjelder, f.eks.

- gjensidig forsikringsselskap
- samvirkeforetak

Videre omfattes innretninger mv. som ikke har verken eiere eller medlemmer. Dette gjelder

- sparebank
- annet selveiende finansieringsforetak
- innretninger og foreninger under selvstendig bestyrelse herunder
 - stiftelser
 - døds- konkurs og administrasjonsbo
 - allmenningskasser

I tillegg anses interkommunalt selskap som nevnt i lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper som eget skattesubjekt.

Dersom minst en av deltakerne etter selskapsavtalen har ubegrenset personlig ansvar for virksomhetens forpliktelser, eller deltakerne har ubegrenset, personlig ansvar for deler av virksomhetens forpliktelser, og hvor delene til sammen utgjør virksomhetens samlede forpliktelser, skattlegges selskapet som hovedregel ikke som eget skattesubjekt, se sktl. § 2-2 tredje ledd jf. annet ledd. Dette gjelder selv om den deltakeren som har fullt personlig ansvar selv er et selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap. Eksempelvis er ansvarlige selskaper (ANS og DA) og kommandittselskaper (KS) ikke egne skattesubjekter, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)». Det samme gjelder indre selskap. Interkommunalt selskap skattlegges likevel som eget skattesubjekt, til tross for at den enkelte deltaker (kommune, fylkeskommune eller annet interkommunalt selskap) etter loven § 3 har ubegrenset ansvar for en prosent- eller brøkdel av selskapets forpliktelser. Til sammen skal delene utgjøre selskapets samlede forpliktelser.

Boligselskaper med begrenset ansvar som fyller vilkårene i sktl. § 7-3 skattlegges ikke som selskap, se sktl. § 7-3 første ledd og emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

A-7-2.2 Utenlandsk selskap mv

Spørsmålet om et utenlandsk selskap skal anses som et eget skattesubjekt etter norsk intern rett avgjøres etter norske interne regler. Det er uten betydning om selskapet anses som et eget skattesubjekt i utlandet, se HRD i Utv. 2015/1357 (Rt. 2015/513) (GE Healthcare). Om et tilfelle hvor et tysk kommandittselskap ble ansett som tilsvarende et norsk aksjeselskap, se HRD i Utv. 2012/1373 (Rt. 2012/1380) (Statoil Holding). Dommen er nærmere omtalt i emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 2.3.3. Om et tilfelle hvor et britisk ACS-fond (Authorised Contractual Scheme), organisert som et co-ownership (sameie), ble ansett som et eget skattesubjekt, se SKD 6. november 2015 i Utv. 2015/1903.

A-7-3 Hvilke selskaper skattlegges som aksjeselskaper

A-7-3.1 Hovedregel

Som hovedregel skattlegges både aksjeselskaper, likestilte selskaper og sammenslutninger som er egne skattesubjekter (se ovenfor), etter reglene om aksjeselskaper. Som aksjeselskap regnes alle selskaper som er stiftet etter reglene i asl./asal. SE-selskap behandles på samme måte som allmennaksjeselskap i denne sammenheng, se lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper § 2 første ledd annet punktum.

Som likestilt selskap og sammenslutning etter sktl. § 10-1 jf. § 2-2 første ledd bokstav b-e, regnes

- sparebank og annet selveiende finansieringsforetak
- gjensidig forsikringsselskap, herunder pensjonskasse, jf. FIN 26. mai 1999 i Utv. 1999/1320
- samvirkeforetak, se emnet «[Samvirkeforetak](#)»
- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital. Dette omfatter bl.a.
 - verdipapirfond (jf. Ot.prp. nr. 35 (1990–91) s. 365)
 - boligbyggelag
 - borettslag som ikke får inntekten fastsatt etter sktl. § 7-3
 - selskap med begrenset ansvar registrert i utlandet, som er skattemessig hjemmehørende i Norge

Som likestilt selskap etter sktl. § 10-1 jf. § 2-2 første ledd bokstav f og g regnes også, så langt reglene passer, følgende foretak:

- statsforetak som går inn under lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak
- interkommunalt selskap som nevnt i lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper (IKS).

A-7-3.2 Unntak

Reglene om beskatning av aksjeselskaper gjelder ikke for innretning og forening under selvstendig bestyrelse som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd bokstav h, herunder

- stiftelser
- dødsbo, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)»
- konkursbo, se emnet «[Konkurs](#)»
- administrasjonsbo
- allmenningskasser

til tross for at de er egne skattesubjekter.

Om rederiselskaper som skattlegges etter sktl. kap. 8, se emnet «[Rederiselskaper](#)».

A-7-3.3 Særlig om SE-selskaper, skatterettslige regler

A-7-3.3.1 Generelt

SE-selskaper hjemmehørende i Norge behandles i utgangspunktet skattemessig på samme måte som allmennaksjeselskaper, jf. SE-loven § 2 første ledd annet punktum.

A-7-3.3.2 Fusjon og fisjon

SE-selskaper anses som likeartet med aksjeselskap og allmennaksjeselskap etter reglene om skattefri fusjon og fisjon. Om skattefri fusjon innenlands etter sktl. § 11-2 til 11-10, se emnet

«Fusjon – innenlands». Om skattefri fusjon innenlands etter sktl. § 11-4 til 11-10, se emnet «Fusjon – innenlands». Om skattefri fusjon over landegrensene (grenseoverskridende fusjon) etter sktl. § 11-11, se emnet «Fusjon over landegrensene». Om skattefri fusjon over landegrensene (grenseoverskridende fusjon) etter sktl. § 11-11, se emnet «Fusjon over landegrensene».

A-7-3.3.3 *Flytting til utlandet*

Dersom et norsk SE-selskap flytter til utlandet, gjelder reglene om beskatning ved utflytting av selskap i sktl. § 10-71 og § 10-37. Nærmere om disse reglene, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

A-7-3.3.4 *Omdanning*

Ved omdanning av et allmennaksjeselskap til et SE-selskap anses det opprinnelige selskapet som videreført. Omdanningen medfører ikke at selskapet oppløses eller at det dannes en ny juridisk person. Skatterettslig likestilles slik omdanning med omdanning fra aksjeselskap til allmennaksjeselskap. Slik omdanning anses ikke som realisasjon, og gjennomføres med skattemessig kontinuitet både på selskaps- og aksjonærnivå, se [BFU 37/2006](#).

A-7-3.4 *Skattefrie selskap*

Om selskaper som er fritatt for skatteplikt, se sktl. § 2-30 til § 2-32. Om eventuell skatteplikt for visse inntekter/formue, se emnet «Skattefrie institusjoner mv.».

A-7-3.5 *Når selskapsfastsetting begynner*

A-7-3.5.1 *Generelt*

Selskaper skattlegges som egne skattesubjekter fra stiftelsen og ikke først fra registreringen, se HRD 12. november 1929 i Utv. II/423 (Rt. 1929/943). Dette gjelder ikke hvis selskapet ikke er registrert i Foretaksregisteret (jf. asl./asal. § 2-18) når skattefastsettingen skjer. Stifterne vil ikke være bundet av stiftelsesdokumentet når selskapet ikke er meldt til foretaksregisteret innen 3 måneder etter at stiftelsesdokumentet er undertegnet, jf. asl./asal. § 2-18 tredje ledd. Hvis et uregistrert selskap driver virksomhet, skal det behandles som et enkeltpersonforetak eller som et selskap med deltakerfastsetting. Dersom et uregistrert selskap som har flere eiere ikke driver virksomhet, skattlegges det ikke som selskap, men behandles som et sameie, se emnet «Sameie – skattlegging etter bruttometoden».

Om de øvrige reglene som gjelder ved stiftelse av aksjeselskap, se asl./asal. kap. 2.

A-7-3.5.2 *Omdanning av personlig firma til nystiftet aksjeselskap*

Om tidspunktet for å påbegynne selskapsfastsetting ved skattefri omdanning av personlig drevet virksomhet til aksjeselskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

A-7-3.6 *Selskapsfastsetting opphører*

A-7-3.6.1 *Generelt*

Selskapsfastsettingen fortsetter som hovedregel inntil endelig oppløsning er gjennomført etter asl./asal. og registrert i Foretaksregisteret.

A-7-3.6.2 *Tvangsoppløsning*

Tingretten kan i visse tilfelle ved kjennelse beslutte selskapet oppløst fordi reglene i aksjelovene ikke er overholdt. Se asl./asal. § 16-15.

Selskapsfastsetting fortsetter inntil oppløsningen er gjennomført og selskapet er slettet. Oppløsningen medfører at selskapet anses som likvidert, dvs. eiendeler og gjeld er overtatt av aksjonærene. Likvidasjon av selskap behandles som realisasjon av aksjene, se emnet «Aksjer – realisasjon».

A-7-3.6.3 *Utflytting av aksjeselskap mv.*

Når et aksjeselskap opphører å være skattepliktig til Norge som hjemmehørende etter sktl. § 2-2 eller etter skatteavtale, utløses som hovedregel beskatning etter sktl. § 10-71. Skatteplikten gjelder imidlertid bare hvor selskapet blir hjemmehørende i et land utenfor EØS, eller i et lavskattelend innenfor EØS og selskapet etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell

økonomisk aktivitet der. I de tilfellene utflyttingen er skattefri etter denne bestemmelsen, gjelder sktl. § 9-14 for eiendeler og forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde ved utflyttingen. Nærmere om skatteplikt ved utflytting, se emnet «[Utland – utflytting av selskap fra Norge](#)».

A-7-3.6.4 *Endringer/samme skattesubjekt*

I enkelte tilfeller kan det ha funnet sted endringer med hensyn til selskapets identitet som gjør at det tidligere selskapet i forhold til skattereglene må anses oppløst, selv om selskapet selskapsrettslig ikke er oppløst. Spørsmålet må vurderes konkret i forhold til den enkelte skatteregel som det er aktuelt å anvende. Se for eksempel HRD i Utv. 1999/1381 (Rt. 1999/946) (ABB). Et morselskaps salg av mer enn 99 % av aksjene i et inaktivt datterselskap med omløpsmidler, betingede skattefrie avsetninger og negative saldoer, ble, på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, regnet som oppløsning av selskapet. Dette fikk den konsekvens at morselskapet, med hjemmel i skatteloven av 1911 § 32 tredje ledd (nå sktbl. § 16-13 tredje ledd), kunne gjøres ansvarlig for datterselskapets skatt.

A-7-4 **Tilordning av formue og inntekt til selskap eller aksjonær mv.**

A-7-4.1 **Hovedregel**

Skattemyndighetene må godta som skattesubjekter alle lovlig stiftede aksjeselskaper mv., herunder tilsvarende selskaper stiftet i utlandet. Om et utenlandsk selskap skal anses som et eget skattesubjekt, avgjøres etter norske regler, se [pkt. 2.2](#). Derimot kan skattemyndighetene ta opp spørsmål om det er selskap eller aksjonær som skal tilordnes visse formuesobjekter og/eller inntekter. Det samme gjelder for gjeld og kostnader. Om tilordning til riktig skattesubjekt, se emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)», [pkt. 4.2](#).

I utgangspunktet står aksjonæren fritt til å overføre de formuesobjektene, rettighetene mv. og inntektskildene han ønsker til et selskap, såfremt dette ikke strider mot andre bestemmelser utenfor skattelovgivningen, f.eks. regler om konsesjonsplikt.

A-7-4.2 **Unntak**

A-7-4.2.1 *Inntekt opptjent av aksjonær mv.*

Selv om det er på det rene at selskapsformen må aksepteres av skattemyndighetene, gjelder likevel prinsippet om at en inntekt skal skattlegges hos det skattesubjektet som reelt har opptjent den. Dersom f.eks. aksjonæren personlig må anses å ha opptjent inntekten, skal den ikke skattlegges hos aksjeselskapet. Aksjonærens lønn fra andre kan f.eks. ikke inntektsføres i selskapet. Det samme gjelder skattepliktig gevinst ved en aksjonærs salg av eiendom, selv om aksjonæren overfører kravet på salgsvederlaget til selskapet. Det må avgjøres konkret hvem som har opptjent en inntekt, se f.eks.

- HRD i Utv. 2015/2123 (Rt. 2015/1260) (Herkules). Spørsmål om resultatbasert honorar, såkalt «carried interest», som var utbetalt til et forvalterselskap (General Partner) på Jersey og viderebetalt til nøkkelpersonenes holdingselskaper i Norge skulle tilordnes nøkkelpersonene som arbeidsinntekt. Retten kom til at inntekten ikke kunne tilordnes de bakenforliggende nøkkelpersonene som arbeidsinntekt fra holdingselskapene.
- HRD i Utv. 1994/828 (Rt 1994/1064) (TMB Engineering/Bye). Spørsmål om konsulentinntekter var lønn eller virksomhetsinntekt. Partene var enige om at inntekten skulle tilordnes selskapet hvis inntekten var å anses som inntekt av virksomhet. Retten kom til at inntekten skulle anses som inntekt av virksomhet med den følge at inntekten ble tilordnet selskapet
- LRD 21. desember 1984 (Eidsivating) i Utv. 1985/219 (Teigen). Spørsmål om royalty-inntekter kunne beskattes hos aksjeselskap som hadde stått for markedsføring mv. Retten kom til at inntektene skulle beskattes hos selskapet siden bruken av selskapet som mellomledd tjente et vesentlig forretningsformål
- URD 15. januar 1976 (Kristiansand byrett) i Utv. 1976/68. Brutto virksomhetsinntekt i selskapets regnskaper ble betraktet som personlig opptjent arbeidslønn eller honorar. Videre

- ble utgifter til reise og diett redusert. Retten fant at selskapsformen ikke hadde hatt noen reell funksjon verken økonomisk eller forretningsmessig
- URD 9. juni 1980 (Jarlsberg herredsrett) i Utv. 1982/11. Saken gjaldt bl.a. spørsmål om konsulenthonorar skulle beskattes hos saksøkeren, eller hos familieaksjeselskap. Retten kom til at saksøkeren kunne inntektsbeskattes for honorarene
- Se for øvrig emnet «**Tilsidesettelse – allment**».

Om tilordning av basistilskudd etter fastlegeordningen og trygderefusjon til leger, se SKD 22. november 2000 i Utv. 2001/205.

Selv om inntekten skattlegges hos aksjonæren, skal formuesverdien av midler overført til selskapet, tilordnes selskapet og inngå ved verdsettelsen av aksjene hvis aksjene ikke er børsnoterte. Videre skal avkastning skattlegges i selskapet for den delen som opptjenes etter overføringen til selskapet, f.eks. renter når midlene er satt inn i bank.

A-7-4.2.2 *Omgåelse*

Overføring av gjenstander og andre inntektskilder til et selskap kan settes til side dersom vilkårene i sktl. § 13-2 er oppfylt. Se for øvrig emnet «**Tilsidesettelse – omgåelse**».

A-7-4.2.3 *Interessefellesskap*

Dersom en skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn, jf. sktl. § 13-1 og emnet «**Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap**».

A-7-5 **Skattested**

Om skattestedet for aksjeselskap mv., se emnet «**Skattestedet**».

A-7-6 **Formue**

Aksjeselskap/allmennaksjeselskap er fritatt for å svare skatt av formue, jf. sktl. § 2-36 første ledd. Tilsvarende gjelder følgende likestilte selskaper:

- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital
 - interkommunalt selskap som nevnt i lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper (IKS)
 - verdipapirfond
 - statsforetak som går inn under lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak
- Om selskaper som likevel skal svare formuesskatt, se emnet «**Formue**».

A-7-7 **Inntekt/fradrag**

A-7-7.1 **Generelt**

Aksjeselskap er fritatt for å betale skatt til kommune og fylkeskommune, men skal betale skatt til staten av inntekten, jf. sktl. § 2-36 første og annet ledd og § 2-2. Ved inntektsfastsettingen gjelder i utgangspunktet de vanlige reglene i skatteloven. I dette emnet behandles bare de skattereglene som har spesiell betydning for aksjeselskap mv.

A-7-7.2 **Utbytte og gevinst/tap ved realisasjon av aksje i annet aksjeselskap**

Aksjeselskap har omfattende fritak fra skatteplikt på aksjeutbytte og gevinst ved realisasjon av aksjer (fritaksmetoden), jf. sktl. § 2-38. Om fritaksmetoden, se emnet «**Fritaksmetoden**». Om utbytte på «egne aksjer», se emnet «**Aksjer – utbytte**», pkt. 6.9. En ikke-arbeidende aksjonærs vederlagsfrie bruk av selskapets eiendeler regnes alltid som utbytte. Om lån fra selskap til personlig aksjonær som skal skattlegges som utbytte, se emnet «**Lån til aksjonær/deltaker**». Om verdsettingen av fordel ved fri bolig, se emnet «**Bolig – fri bolig**». Om når utbytte anses lovlig, se emnet «**Aksjer – utbytte**», pkt. 10.

Aksjeselskap/allmennaksjeselskap får ikke fradrag for utbytte. Utdeling av utbytte anses som anvendelse av overskudd. Nærmere om hva som er utbytte, se emnet «**Aksjer – utbytte**». Deler selskapet ut et formuesobjekt eller yter en tjeneste som utbytte, herunder fri bruk av sel-

skapets formuesobjekter, skal selskapet som hovedregel uttaksbeskattes, jf. sktl. § 5-2. Som eksempel, se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest). Om unntak fra uttaksbeskatning ved utdeling av aksje mv., se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 2.5.1.

A-7-7.3 Utdeling fra selskap med deltakerfastsetting

Aksjeselskap er ikke skattepliktig for utdeling selskapet mottar fra selskap med deltakerfastsetting, da skatteplikten for slik utdeling bare omfatter personlige skattytere og deres dødsbo eller konkursbo, jf. sktl. § 10-42 første ledd. Det er ikke fritaksmetoden som kommer til anvendelse i disse tilfellene. Se likevel [pkt. 7.6](#) om inntektsføring av 3 % ved utdeling fra selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap.

A-7-7.4 Gevinst/tap ved realisasjon og uttak av andel i selskap med deltakerfastsetting

Som utgangspunkt gjelder fritaksmetoden for gevinst og tap ved realisasjon eller uttak av andel i selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav b. Dette gjelder andeler i både norske og utenlandske selskaper med deltakerfastsetting. Fra dette utgangspunktet gjelder det unntaksregler, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav e og f. Om dette, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 3.5](#).

A-7-7.5 Fradragsrett for kostnader knyttet til aksjer mv.

A-7-7.5.1 Ervervs og realisasjonskostnader

Ervervs- og realisasjonskostnader som knytter seg til aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av om erverv eller realisasjon gjennomføres.

Kostnader forbundet med erverv tillegges inngangsverdien. For aksjer som faller utenfor fritaksmetoden kommer kostnadene til fradrag ved gevinst-/tapsberegningen ved realisasjon av aksjene mv., se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 6.2.7](#). Kostnader som knytter seg til realisasjon av slike aksjer mv., kommer til fradrag ved gevinst-/tapsberegningen i form av reduksjon av aksjenes utgangsverdi, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 1.3](#) og emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)», [pkt. 4.1.6](#).

A-7-7.5.2 Løpende kostnader

For andre kostnader enn ervervs- og realisasjonskostnader knyttet til aksjer mv., avgjøres fradragsretten av den alminnelige regelen i sktl. § 6-1 første ledd, som gir fradragsrett for kostnader som er pådratt for å erverve skattepliktige aksjeinntekter mv. En skattyter som driver aksjehandel, kan for eksempel ha kostnader til særskilte abonnementer, programvare, deltakelse på generalforsamlinger mv. For selskaper som faller inn under fritaksmetoden, følger fradragsretten av sktl. § 6-24 første ledd. Slike kostnader vil derfor være fradragsberettigede uavhengig av om aksjeinntektene omfattes av fritaksmetoden.

Fradragsrett kan bl.a. foreligge for et morselskap som har kostnader forbundet med den løpende driften av datterselskapene, se for eksempel LRD 2. mai 2002 i Utv. 2002/1006 (Aker Material Handling AS). Fradragsretten kan bl.a. gjelde kostnader til

- ledelse og administrasjon
- strategiarbeid
- finansiering, se emnet «[Renter av gjeld](#)», [pkt. 6.23.2](#)
- markedsføring
- endring av selskapsstrukturen mv., herunder fusjons- og fisjonskostnader

Tilsvarende gjelder for andre kostnader som pådras for å erverve skattefrie aksjeinntekter. Om et tilfelle hvor et holdingselskap fikk fradrag for tilskudd til oppføring av en offentlig skole i kombinasjon med et kulturhus i en kommune, se HRD i Utv. 2015/1794 (Rt. 2015/1068) (Kverva). Selskapets hovedformål med tilskuddet var å kunne tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet i kommunen. Det ble lagt til grunn at tilknytningskravet er det samme etter § 6-24 som etter § 6-1 og at uttrykket «eierkostnader» ikke er begrenset til kostnader med å administrere aksjeporteføljen, men omfatter også andre kostnader til å sikre og øke utbyttet fra datterselskaper.

Fradragsrett foreligger f.eks. også for kostnader til strategiarbeid for å kartlegge målselskaper før det innledes undersøkelser av konkrete kandidater til oppkjøp. Se Prop. 1 LS (2016–2017) pkt. 12.3. Se også emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)», pkt. 4.1.

Hvis en og samme kostnad har tilknytning til både aksjeerhvervet/realisasjonen og den løpende driften, vil hovedformålet være avgjørende for fradragsretten. Spørsmål om tilordning til rett skattesubjekt må vurderes særskilt, se også emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefelleskap](#)». Hvis deler av en kostnad har tilknytning til den løpende drift og andre deler knytter seg til ervervet eller realisasjonen, er det bare kostnader knyttet til den løpende drift som er fradragsberettiget. At det kan være praktisk vanskelig å ta stilling til hvor stor del av en kostnad som gjelder fradragsberettigede formål og hvor stor del som ikke gjør det, medfører ikke at hovedformåls læren får anvendelse. Det må da foretas en skjønnsmessig fordeling av kostnadene. Se HRD i Utv. 2018/619 (HR-2018-391-A) (Argentum) (Referert i emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)», pkt. 2.) I noen tilfeller kan aksjeinntekter både være fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-38 og unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale med annen stat. I slike tilfeller vil det være fradragsrett etter sktl. § 6-24, selv om de tilhørende aksjeinntekter er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtalen. Til gjengjeld skal 3 % av det aktuelle utbyttet føres til inntekt, som en reversering av kostnader som er fradragsberettiget etter skt. § 6-24, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 4.1.

A-7-7.6 Sjablongmessig inntektsføring av utbytte som omfattes av fritaksmetoden og utdeling fra selskap med deltakerfastsetting

Aksjonærer som omfattes av fritaksmetoden, skal som hovedregel inntektsføre 3 % av aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjettede ledd. Tilsvarende gjelder utdeling fra selskap med deltakerfastsetting. Om slik inntektsføring, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 4.

Når aksjonæren ikke har fradragsrett etter sktl. § 6-24 jf. § 6-3 femte ledd, skal det ikke foretas inntektsføring etter sktl. § 2-38 sjettede ledd.

A-7-7.7 Kostnader ved stiftelse av selskap, nytegning av aksjekapital og børsintroduksjon

Kostnader ved stiftelse av aksjeselskap/allmennaksjeselskap mv. er fradragsberettiget hos selskapet i den utstrekning kostnadene dekkes av selskapet selv, jf. asl./asal. § 2-5. Det samme gjelder kostnader ved utvidelse av aksjekapital ved nytegning (nyemisjon). Videre gjelder det for kostnader i forbindelse med børsintroduksjon.

Stiftelsesomkostninger vil typisk være kostnader forbundet med utarbeidelse av stiftelsesdokumenter, avholdelse av generalforsamling, utfylling og innsending av registreringsskjemaer, registreringsgebyrer til Foretaksregisteret, garantiprovisjoner til sikring av stiftelsens gjennomføring og advokat- og revisorhonorarer i denne sammenhengen, se HRD 9. mars 1926 i Utv. II/276 (Rt. 1926/179).

Inngår stiftelser og emisjoner som elementer i større transaksjoner, vil en rekke kostnader ikke gjelde stiftelsen/emisjonen som sådan, men andre deler av transaksjonen. Dette kan være utgifter til verdivurderinger, takster, utarbeidelse av prospekter, juridiske og finansielle bedriftsgjennomganger (due-diligence), utarbeidelse av rapporter, avklaring av skattemessige forhold, meglere, juridiske og økonomiske rådgivere mv. Den skattemessige klassifikasjonen av slike kostnader må foretas på grunnlag av en konkret vurdering av kostnadenes tilknytning. Nærmere om dette, se emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)». Om et tilfelle hvor kostnader ikke ble ansett som emisjonskostnader, se LRD (Borgarting) 10. april 2014 i Utv. 2014/1112

A-7-7.8 Overkurs ved nytegning av aksjekapital

Ved utvidelse av aksjekapital med nytegning er det vanlig at aksjonærene må innbetale mer enn den pålydende aksjekapitalen til selskapet. Slik overkurs er ikke skattepliktig inntekt for selskapet, jf. HRD 14. mars 1917 i Utv. II/125 (Rt. 1917/627).

A-7-7.9 Oppskrivning av aksjekapital

I utgangspunktet er oppskrivning av aksjekapital uten innbetaling (fondsemisjon) ikke skattepliktig inntekt for selskapet eller aksjonærene.

A-7-7.10 Konsern

Om overføring av eiendeler i virksomhet i konsern, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer». Om behandling av konsernbidrag, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag».

A-7-7.11 Mottatt utbytte

Om skattereglene for utbytte mottatt fra andre aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden) se emnet «Fritaksmetoden».

A-7-8 Fusjon

Om fusjon av selskaper hjemmehørende i Norge, se emnet «Fusjon – innenlands». Om fusjon over landegrensene, se emnet «Fusjon over landegrensene».

A-7-9 Fisjon

Om fisjon av selskap hjemmehørende i Norge, se emnet «Fisjon – innenlands». Om fisjon over landegrensene, se emnet «Fisjon over landegrensene».

A-7-10 Fastsetting av formuesverdi av aksjer

Om fastsetting av formuesverdien for aksjer i ikke-børsnoterte selskaper og beskatningen av aksjonærene, se emnet «Aksjer – formue», pkt. 5.

A-7-11 Utland

Om skatteplikt til Norge for aksjeselskaper hjemmehørende i Norge for inntekt i utlandet og for selskaper hjemmehørende i utlandet for inntekt i Norge, se emnene «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», «Utland – virksomhetsinntekter» og «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Om skatteplikt til Norge for aksjeselskaper hjemmehørende i Norge for inntekt i utlandet, se emnene «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», «Utland – virksomhetsinntekter» og «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Om skattlegging av deltakere i norskkontrollerte selskap i lavskatteland (NOKUS), se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

A-8 Aksjeselskap mv. – konsernbidrag

- Sktl. § 8-5 femte ledd, § 8-18 og § 10-2 til § 10-5
- Sktfvl. § 8-1.

A-8-1 Generelt

De enkelte selskapene innen et konsern skal i utgangspunktet skattlegges som separate skatte-subjekter.

Det er for selskap innen konsern åpnet adgang til på visse vilkår

- å overføre bidrag mellom selskapene med skattemessig virkning (konsernbidrag), se nedenfor, og
- å overføre eiendeler i virksomhet mot vederlag uten beskatning, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

A-8-2 Vilkår knyttet til selskapene

A-8-2.1 Norske selskaper

Reglene om konsernbidrag i sktl. § 10-2 til § 10-4 gjelder i utgangspunktet bare hvor både giverselskapet og mottakerselskapet er norske aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper eller selskaper og sammenslutninger som er likestilt med disse, jf. sktl. § 10-1. Om hvilke selskaper og sammenslutninger som er likestilt med aksjeselskaper, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 3.1. Det kan dermed også ytes konsernbidrag mellom to likestilte selskaper og mellom et aksjeselskap og et likestilt selskap som inngår i et konsern, se FIN i Utv.

1995/1071. F.eks. kan et aksjeselskap både gi konsernbidrag til et samvirkeforetak og motta konsernbidrag fra et samvirkeforetak. Konsernbidrag kan også ytes mellom et aksjeselskap og et borettslag/boligaksjeselskap, men ikke borettslag/boligaksjeselskap hvor andelshaverne får inntekten fastsatt etter sktl. § 7-3, jf. sktl. § 10-1 annet ledd. Det er ikke noe krav at det likestilte selskapet må være konsernspiss.

Som norske selskaper anses også utenlandsk registrerte selskaper som er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 første ledd, se nærmere emnet «**Utland – skattemessig bosted**», pkt. 3.1.

Stiftelse, herunder næringsstiftelse, er en foretaksform som ikke anses som aksjeselskap eller likestilt selskap og faller derfor utenfor konsernbidragsreglene, se FIN 18. desember 2000 i Utv. 2001/196. En pensjonskasse kan likestilles med et gjensidig livselskap og omfattes av konsernbidragsreglene, se FIN 26. mai 1999 i Utv. 1999/1320.

Det er ikke noe vilkår at selskapene som yter eller mottar konsernbidrag driver virksomhet. Et passivt holdingselskap kan yte konsernbidrag til et datterselskap eller omvendt.

Det gis ikke fradrag for konsernbidrag til selskap som er fritatt for skatteplikt, f.eks. etter sktl. § 2-32, se [BFU 8/2022](#).

Det gis ikke fradrag for konsernbidrag til selskap hjemmehørende på Svalbard.

A-8-2.2 Datterselskap hjemmehørende i et annet EØS-land

Etter sktl. § 10-5 første ledd kan et norsk morselskap kreve fradrag for konsernbidrag til datterselskap som er hjemmehørende, reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i en annen EØS-stat. Konsernbidraget er begrenset til å dekke et endelig underskudd i datterselskapet. Disse reglene er behandlet under [pkt. 6](#).

A-8-2.3 Norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende i EØS-land

Reglene om konsernbidrag gjelder også for norsk filial av utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS, når det utenlandske selskapet tilsvarende norsk selskap som omfattes av ordningen, jf. sktl. § 10-4 annet ledd. Konsernbidrag kan da ytes i følgende tilfeller

- fra et norsk selskap til en norsk filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS
- fra en norsk filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS til et norsk selskap
- mellom to norske filialer av selskaper hjemmehørende innenfor EØS

Med selskap hjemmehørende i EØS-land menes her selskap som ikke anses hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2, og som etter vedkommende lands internrett er skattemessig hjemmehørende i et EØS-land, se FIN 10. mai 2005 i Utv. 2006/485. Det er et vilkår at mottakerselskapet er skattepliktig til Norge for konsernbidraget.

A-8-2.4 Selskap hjemmehørende i et annet EØS-land som tidligere har hatt filial i Norge

Utenlandsk selskap som tidligere har hatt filial med begrenset skatteplikt i Norge, og som fortsatt har fremførbare underskudd i behold fra den nevnte filialen, kan motta konsernbidrag fra norske konsernselskaper, jf. sktl. § 10-4 tredje ledd. De ordinære vilkårene for å yte konsernbidrag i sktl. § 10-1 til 10-4 må være oppfylt. Konsernbidraget kan ikke overstige mottakerens fremførbare underskudd i Norge, jf. sktl. § 10-4 tredje ledd. Mottakerens underskudd til fremføring skal reduseres tilsvarende det mottatte konsernbidraget, jf. sktl. § 14-6 femte ledd.

A-8-2.5 Norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende utenfor EØS

Norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende utenfor EØS omfattes i utgangspunktet ikke av reglene om konsernbidrag. Norske filialer av selskaper i land som Norge har inngått skatteavtale med kan imidlertid yte konsernbidrag til selskaper hjemmehørende i Norge innenfor konsernet, se nærmere FIN 21. desember 1994 i Utv. 1995/105 og FIN 17. mars 2003 i Utv. 2003/794. Det forutsettes at skatteavtalens ikke-diskrimineringsbestemmelse har forbud mot diskriminering av filialer av utenlandske selskaper. Derimot kan et selskap hjemmehørende i Norge ikke yte konsernbidrag til en slik filial. Tilsvarende kan det heller ikke ytes konsernbidrag mellom to slike filialer.

A-8-2.6 Konserntilknytning

Reglene gjelder hvor giver- og mottakerselskapet tilhører samme konsern, jf. asl./asal. § 1-3 og § 1-4. Morselskapet kan være et aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller et likestilt selskap,

se FIN 19. mars 1992 i Utv. 1993/497. I tillegg må ett av selskapene (morselskapet) eie mer enn 90 % av aksjene i et eller flere andre selskaper (datterselskaper) og ha en tilsvarende del av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, jf. sktl. § 10-4 første ledd. Kravet om mer enn 90 % eierinteresse i selskap anses oppfylt også i tilfelle der morselskapet sammen med datterselskap A eier mer enn 90 % av aksjene i datterselskap B, se asl./asal. § 1-3 fjerde ledd. Det er da en forutsetning at morselskapet direkte eier mer enn 90 % i datterselskap A. Videre er vilkårene oppfylt ved eie i flere ledd hvor mer enn 90 % av eierinteressene er oppfylt i hvert ledd, forutsatt at morselskapets reelle eierinteresse i det underliggende selskap utgjør mer enn 50 %.

Ved beregningen av 90 %-kravet skal det ses bort fra aksjer som selskapet eier i seg selv, samt fra krysseide aksjer, se Utv. 2018/1309 (SKD).

Eksempel 1:

A eier og kontrollerer 80 % av aksjene i B, mens B selv eier de resterende 20 %. Ved beregningen av om 90 %-kravet er oppfylt, skal det ses bort fra de aksjene som B eier i seg selv. A eier og kontrollerer da 100 % av B (80/80).

Eksempel 2:

A eier og kontrollerer 88 % av aksjene i B. C eier og kontrollerer 5 % av aksjene, og B har de resterende 7 % selv. Ved å se bort fra Bs 7 % egne aksjer har A 94,6 % av aksjene i B ($(88 / (88 + 5)) = 94,6$).

Eksempel 3:

A eier og kontrollerer 70 % av aksjene i B. Bs datter C har 20 % i B, og B har de resterende 10 % selv. Ved å se bort fra Bs og Cs aksjer i B har A 100 % av aksjene i B.

Eksempel 4:

A eier og kontrollerer 65 % av aksjene i B og 20 % i C. B eier og kontrollerer 80 % i C, som igjen har 35 % i B. Det er ingen utenforstående aksjonærer i B eller C. Her vil A direkte og indirekte gjennom C eie og kontrollere 100 % av B, og tilsvarende direkte og indirekte gjennom B eie og kontrollere 100 % av C.

Kravet i sktl. § 10-4 om mer enn 90 % eierandel gjelder ikke når konsernbidrag ytes mellom samvirkeforetak innenfor samme føderative samvirke, jf. sktl. § 10-2 første ledd siste punktum jf. samvirkelova § 32. For konsernbidrag som ytes mellom samvirkeforetak og et aksjeselskap eller annet selskap eller sammenslutning som er likestilt med aksjeselskap, gjelder kravet i sktl. § 10-4 første ledd om mer enn 90 % eierandel. Nærmere om samvirkeforetak, se emnet «[Samvirkeforetak](#)».

Det er ikke nødvendig at morselskapet er hjemmehørende i Norge eller i EØS. Det kan overføres konsernbidrag mellom to datterselskap som oppfyller vilkårene, selv om morselskapet er hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 10-4 første ledd, fjerde punktum. I utgangspunktet kan det ikke ytes konsernbidrag til eller fra norsk filial av morselskap hjemmehørende i utlandet, med mindre morselskapet er hjemmehørende innenfor EØS, jf. ovenfor. Det kan likevel ytes konsernbidrag fra norsk filial av morselskap hjemmehørende utenfor EØS, hvis dette følger av skatteavtalens ikke-diskrimineringsbestemmelse, jf. [pkt. 2.5](#).

Vilkårene kan også være oppfylt hvis giver eller mottakerselskapet er eid av et kommandittselskap, forutsatt at morselskapet i konsernet er et aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller et likestilt selskap, se FIN 19. juni 1996 i Utv. 1996/1148. Konsernbidragsreglene kan imidlertid ikke anvendes mellom et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap og et selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-1. Konsernbidragsreglene kan derfor ikke anvendes for indre selskap, selv om konsernbidraget formelt sett går til/fra hovedmannen som er et aksjeselskap. Se nærmere i [BFU 12/2009](#).

A-8-2.7 Tidspunkt for når vilkårene må være oppfylt

Vilkårene må være oppfylt ved utgangen av det inntektsåret (kalenderår eller avvikende regnskapsår) da konsernbidraget kreves fradragsført. Vilårene vil f.eks. ikke være oppfylt om sel-

skapet yter konsernbidrag i det året hvor det skjer en endelig utdeling (likvidasjon) til aksjonærene i det mottakende selskap etter asl./asal. § 16-9 etter utløpet av kreditorfristen i asl./asal. § 16-3, se FIN 12. juni 1997 i Utv. 1997/894.

I tilfeller der mottaker og giver har forskjellig inntektsperiode, må vilkårene være oppfylt ved utgangen av både mottakers og givers inntektsperiode, se [BFU 1/2013](#).

Ved overgang fra ordinært til avvikende regnskapsår kan regnskapsperioden bli lenger enn 12 måneder, men inntektsperioden kan ikke være lenger enn 12 måneder, jf. sktl. § 14-1 femte ledd. Det kan besluttes konsernbidrag på grunnlag av årsoppgjøret for det forlengede regnskapsåret som fordeles til fradrag på de to inntektsperiodene som inngår i dette regnskapsåret, se [BFU 1/2013](#).

A-8-3 Konsernbidragsbegrepet

Som konsernbidrag anses overføring av penger, driftsmidler eller andre former for ytelser med økonomisk verdi uten vederlag. Det kreves ikke at det foretas en faktisk overføring av midler samme år. Det er tilstrekkelig at giverselskapet påtar seg en ubetinget forpliktelse til å yte bidraget.

Skattelovgivningen oppstiller ingen begrensninger for hvor mange konsernbidrag et selskap kan gi eller motta det enkelte år. Et selskap kan både gi og motta konsernbidrag i samme inntektsår, såkalt «sirkelkonsernbidrag», se nærmere [BFU 22/2005](#), hvor det fremkommer at transaksjonene skattemessig må anses som selvstendige transaksjoner, og må vurderes hver for seg.

Konsernbidrag regnes ikke som utbytte i relasjon til skatteloven, jf. sktl. § 10-3 annet ledd. I alminnelighet vil man kunne legge konsernets egen betegnelse til grunn ved skattefastsettingen.

A-8-4 Giverselskapet

A-8-4.1 Generelt

Konsernbidrag er fradragsberettiget for giverselskapet ved skattefastsettingen, jf. sktl. § 10-2 første ledd. Dette gjelder bare så langt bidraget ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt etter fradrag for fremførbart underskudd.

Alminnelig inntekt regnes inklusiv mottatt aksjeutbytte. Utbytte av «egne aksjer» regnes ikke som alminnelig inntekt. Økt inntekt som følge av rentefradragsbegrensning etter sktl. § 6-41 kan ikke medregnes i den inntekten som konsernbidraget kan fradras i, jf. sktl. § 6-41 tredje ledd tredje punktum. Nærmere om begrensning av rentefradrag mellom nærstående, se emnet «[Rentekostnader – fradragsbegrensning i konsern og mellom nærstående](#)».

Et konsernbidrag som overstiger alminnelig inntekt hos giverselskapet, kan ikke etablere et fremførbart underskudd etter sktl. § 14-6. Inntekten skal i slike tilfeller settes til 0.

Fradragsretten forutsetter at konsernbidraget er lovlig etter aksjelovens bestemmelser, herunder kravet til fri egenkapital i asl./asal § 8-5 annet ledd jf. § 8-1. Ved konsernbidrag fra morselskap til datterselskap, må differansen mellom konsernbidraget og den verdiøkningen på aksjene i datterselskapet som morselskapet kan føre opp i sin balanse, ligge innenfor fri egenkapital. Se [Justisdepartementets uttalelse av 6. mai 1999](#).

For selskap som er selskapsrettslig hjemmehørende i utlandet, men skatterettslig hjemmehørende i Norge, må konsernbidraget være lovlig iht. de selskapsrettslige reglene i det aktuelle utlandet.

Selskaper som er stiftet eller registrert i et land utenfor EU/EØS, og som er selskapsrettslig og skatterettslig hjemmehørende i Norge, må følge reglene i asl./asal. og skattelovens regler i Norge vedrørende konsernbidraget, se [BFU 67/2006](#). For selskaper som er selskapsrettslig hjemmehørende i et land innenfor EU/EØS, og som er skatterettslig hjemmehørende i Norge, må konsernbidraget ligge innenfor det som lovlig kan utdeles etter det aktuelle utlands selskapslovgivning.

Det er generalforsamlingen som må vedta konsernbidraget, eventuelt gi styret fullmakt til å yte konsernbidrag etter reglene i asl./asal. § 8-2 a annet ledd.

Ordinært konsernbidrag vedtas av generalforsamlingen i året etter inntektsåret, men gis virkning for inntektsåret for både giver og mottaker.

Spørsmålet om vilkårene for å yte konsernbidrag og om vilkårene for fradrag ellers er oppfylt, må vurderes ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget gis virkning for. Dette gjelder for eksempel vilkårene om konserntilknytning og at konsernbidraget må ligge innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt.

I tillegg til ordinært konsernbidrag kan det ytes tilleggskonsernbidrag etter reglene i asl./asal. § 8-5 jf. § 8-2, se [pkt. 4.5](#) og ekstraordinært konsernbidrag etter reglene i asl./asal. § 8-5 jf. § 8-2a, se [pkt. 4.6](#).

A-8-4.2 Særlig om norsk filial av utenlandsk selskap

For en norsk filial av utenlandsk selskap må konsernbidraget være lovlig etter de selskapsrettslige reglene i giverselskapets hjemstat, herunder krav til disponeringen av egenkapitalen mv. Se FIN 17. mars 2003 i Utv. 2003/794 og FIN 2. desember 2005 i Utv. 2005/1398. I tilfeller der selskapsretten i giverselskapets hjemstat ikke anerkjenner horisontale overføringer mellom selskap i samme konsern, kan lovlighetskravet i praksis likevel anses oppfylt for konsernbidrag fra norsk filial av utenlandsk selskap til et norsk søsterselskap selv om overføringen formelt skjer vertikalt. Dette kan f.eks. være i tilfeller der overføring skjer som et utbytte fra det utenlandske selskapet til felles norsk morselskap, som overfører midlene til et norsk datterselskap (søsterselskap til den norske filialen av det utenlandske selskapet). Det er også i disse tilfellene et vilkår at det mottagende norske selskapet i et slikt tilfelle reelt sett mottar en verdi-overføring for at konsernbidraget skal få skattemessig effekt, der den norske filialen av det utenlandske selskapet er giverselskap og det norske søsterselskapet anses som mottagende selskap.

A-8-4.3 Særlig om finansforetak

Når et selskap som plikter å svare finansskatt på lønn etter frtl. § 23-2 a yter konsernbidrag til et selskap som ikke er finansskattepliktig, gis det bare fradrag for den del av konsernbidraget som fremkommer etter nedjustering med en faktor som tilsvarende skattesatsen på alminnelig inntekt delt på skattesatsen på alminnelig inntekt for finansskattepliktige selskaper. Faktoren for 2023 er således 22/25-deler. Se sktl. § 10-2 første ledd annet punktum. Om hvilke selskap som er finansskattepliktige, se emnet «Finansskatt», [pkt. 2](#).

A-8-4.4 Særlig om livsforsikrings- og pensjonsforetak

Livsforsikringsforetak og pensjonsforetak har ikke fradragsrett for avgitt konsernbidrag til underliggende selskap når eierandelen i det mottakende selskapet forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivporteføljen, se sktl. § 8-5 femte ledd annet punktum. Slikt konsernbidrag er heller ikke skattepliktig for mottakeren, se [pkt. 5.3](#). Konsernbidrag fra livsforsikrings- og pensjonsforetak er fradragsberettiget på vanlig måte hvis eierandelen er knyttet til selskapsporteføljen.

A-8-4.5 Særlig om tilleggskonsernbidrag etter asl./asal. § 8-5 jf. § 8-2 annet ledd

Etter at generalforsamlingen har godkjent årsregnskapet for siste regnskapsår, kan den gi styret fullmakt til å beslutte utdeling av konsernbidrag på grunnlag av selskapets årsregnskap, se asl./asal. § 8-5, jf. § 8-2 annet ledd. Slik fullmakt kan bare gjelde frem til neste ordinære generalforsamling, og den kan ikke benyttes før den er registrert i Foretaksregisteret. Det kan i disse tilfellene ytes konsernbidrag på grunnlag av en balansedato som ligger mer enn 12 måneder tilbake i tid.

Tilleggskonsernbidrag som vedtas utdelt i perioden etter at generalforsamlingen har godkjent årsregnskapet for siste regnskapsår og frem til årsskiftet, gis skattemessig virkning for vedtaksåret. Kravet til konserntilknytning mv. må være oppfylt ved utgangen av dette året.

Tilleggskonsernbidrag som vedtas i perioden 1. januar og frem til neste ordinære generalforsamling, gis virkning for foregående år. Kravet til konserntilknytning mv. må også i dette tilfellet være oppfylt ved utgangen av foregående år.

Eksempel 1:

Styret i Mor AS beslutter i oktober 2023 å yte tilleggskonsernbidrag til Datter AS på grunnlag av årsregnskapet for 2022. Årsregnskapet for 2022 ble godkjent av generalforsamlingen i Mor

AS den 30. juni 2023. Mor AS gis fradrag for konsernbidraget med virkning for inntektsåret 2023, og kravet til konserntilknytning mv. må være oppfylt 31. desember 2023

Eksempel 2:

Styret i Mor AS beslutter i februar 2023 å yte tilleggskonsernbidrag til Datter AS på grunnlag av årsregnskapet for 2021. Årsregnskapet for 2021 ble godkjent av generalforsamlingen i Mor AS den 30. juni 2022. Mor AS gis fradrag for konsernbidraget med virkning for inntektsåret 2022, og kravet til konserntilknytning mv. må være oppfylt 31. desember 2022.

A-8-4.6 Særlig om ekstraordinært konsernbidrag som vedtas på grunnlag av en mellombalanse

Konsernbidrag kan også ytes på grunnlag av en mellombalanse som er utarbeidet og revidert etter reglene for årsregnskap og godkjent av generalforsamlingen, se asl./asal. § 8-5 jf. § 8-2a. Slikt ekstraordinært konsernbidrag kan ytes når som helst i året, men balansedagen kan ikke ligge lenger tilbake i tid enn 6 måneder før den dagen beslutningen om å yte konsernbidraget treffes. Ekstraordinært konsernbidrag som vedtas på grunnlag av en mellombalanse gis skattemessig virkning for det inntektsåret som mellombalansen gjelder. Dette gjelder uavhengig av hvilket år beslutningen om å yte konsernbidraget treffes. Kravet til konserntilknytning mv. må være oppfylt ved utgangen av det inntektsår konsernbidraget gis virkning for.

Eksempel 1:

Generalforsamlingen i Mor AS beslutter den 1. februar 2023 å yte ekstraordinært konsernbidrag til Datter AS på grunnlag av en mellombalanse 1. november 2022. Konsernbidraget gis skattemessig virkning for inntektsåret 2022, og kravet til konserntilknytning mv. må være oppfylt ved utgangen av 2022.

Eksempel 2:

Generalforsamlingen i Mor AS beslutter den 1. mai 2023 å yte ekstraordinært konsernbidrag til Datter AS på grunnlag av en mellombalanse pr. 1. februar 2023. Konsernbidraget gis skattemessig virkning for inntektsåret 2023, og kravet til konserntilknytning mv. må være oppfylt ved utløpet av 2023.

A-8-4.7 Petroleumsskatteloven

Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag i inntekt som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven, jf. sktl. § 10-2 annet ledd. Det kan heller ikke kreves fradrag for konsernbidrag til dekning av underskudd i virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 og § 5.

A-8-4.8 Underskudd ved utvinning av petroleum i utlandet etter sktl. § 2-39

Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag til dekning av underskudd oppstått i 2012 ved utvinning av petroleum i utlandet som etter sktl. § 14-6 fjerde ledd ikke kan fremføres til fradrag i senere år, se sktl. § 10-2 annet ledd siste punktum. For underskudd ved utvinning av petroleum i utlandet oppstått i 2011 eller tidligere, gjelder de vanlige reglene. Nærmere om fremføring av underskudd ved utvinning av petroleum i utlandet, se emnet «Underskudd», pkt. 5.7.

A-8-4.9 Skipsaksjeselskaper

Det er ikke fradragsrett for ytet konsernbidrag mellom to selskap der det ene får fastsatt skatten etter ordinære regler, og det andre etter den særskilte beskatningsordningen for skipsaksjeselskaper, se sktl. § 8-18.

Har det mottakende selskap trådt ut av ordningen, gis det ikke fradrag for konsernbidrag til dette selskapet for uttredeårsåret og de to påfølgende årene, jf. sktl. § 8-18 annet ledd. Slikt konsernbidrag er heller ikke skattepliktig for mottaker.

A-8-5 Det mottakende selskapet

A-8-5.1 Generelt

Konsernbidrag er som hovedregel skattepliktig inntekt for det mottakende selskapet, jf. sktl. § 10-3 første ledd første punktum.

Konsernbidraget er i utgangspunktet skattepliktig selv om giver ikke får fradrag. Konsernbidrag som giver ikke får fradrag for fordi det overstiger den ellers alminnelige inntekt, er imidlertid ikke skattepliktig for mottakeren (konsernbidrag uten skattemessig effekt). Det er heller ikke skatteplikt for konsernbidrag som er ytet fra inntekt som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven. Se sktl. § 10-3 første ledd tredje punktum. Forutsetningen er at bidraget er lovlig etter aksjelovene.

Bidraget skal regnes som inntekt i det samme inntektsåret som giveren får fradrag.

Mottatt konsernbidrag som er skattepliktig inngår i alminnelig inntekt.

Konsernbidraget kan avregnes mot årets og tidligere års underskudd som kan fremføres etter sktl. § 14-6. Konsernbidraget må først avregnes mot årets underskudd.

A-8-5.2 Særlig om finansforetak

Når et selskap som plikter å svare finansskatt på lønn etter ftrl. § 23-2 a mottar konsernbidrag fra et selskap som ikke er finansskattepliktig, er skatteplikten begrenset til den del av konsernbidraget som fremkommer etter nedjustering med en faktor som settes til skattesatsen på alminnelig inntekt delt på skattesatsen på alminnelig inntekt for finansskattepliktige selskaper, se sktl. § 10-3 første ledd annet punktum. Faktoren er således 22/25-deler. Konsernbidraget skattlegges dermed med ordinær sats på alminnelig inntekt. Se sktl. § 10-2 første ledd annet punktum. Om hvilke selskaper som er finansskattepliktige, se emnet «Finansskatt», pkt. 2.

A-8-5.3 Særlig om livsforsikrings- og pensjonsforetak

Konsernbidrag som mottas av livsforsikrings- eller pensjonsforetak, er ikke skattepliktig inntekt, hvis eierandelen i det givende selskap forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivporteføljen, jf. sktl. § 8-5 femte ledd første punktum. Konsernbidraget er skattepliktig på vanlig måte hvis eierandelen forvaltes i selskapsporteføljen.

Konsernbidrag som ikke er fradragsberettiget for giveren fordi eierandelen i det mottakende selskapet er knyttet til investeringsvalg- og kollektivporteføljen, se pkt. 4.4, er heller ikke skattepliktig for mottakeren, jf. sktl. § 8-5 femte ledd annet punktum.

A-8-6 Konsernbidrag til datterselskap hjemmehørende i en annen EØS-stat

A-8-6.1 Generelt

Etter sktl. § 10-5 har et norsk morselskap en begrenset rett til fradrag for konsernbidrag til datterselskap som er hjemmehørende, reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i en annen EØS-stat. Konsernbidraget må dekke et endelig underskudd i datterselskapet. Sktl. § 10-5 lovfester den begrensede retten til fradrag for konsernbidrag til utenlandsk datterselskap som følger av Yara-dommen (HR-2019-140-A), se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.1.

A-8-6.2 Krav til morselskapet

A-8-6.2.1 Selskapstyper

Kravet til selskapstype for morselskapet er det samme som gjelder for giverselskapet ved konsernbidrag mellom norske selskaper, se sktl. § 10-5 første ledd jf. § 10-2 og pkt. 2.1.

A-8-6.2.2 Konserntilknytning og eier- og stemmerettsandel

Kravet til konserntilknytning mellom morselskapet og mottakerselskapet gjelder på samme måte som ved konsernbidrag mellom norske selskaper, se pkt. 2.6. Kravene til morselskapets eier- og stemmeandel i datterselskapet, samt tidspunktet for når disse kravene må være oppfylt, er også de samme som for innenlandske konsernbidrag, se sktl. § 10-5 tredje ledd første punktum, se nærmere pkt. 2.7. I tillegg er det et vilkår at morselskapet må eie datterselskapet direkte eller gjennom mellomliggende selskap som er hjemmehørende i Norge eller i datterselskapets hjemstat, se sktl. § 10-5 tredje ledd annet punktum. Det gis ikke fradrag dersom datterselskapet eies indirekte gjennom et mellomliggende selskap som er hjemmehørende i en annen stat enn datterselskapets hjemstat.

A-8-6.2.3 Særlig om finansforetak

Når konsernbidrag ytes fra selskap som svarer finansskatt på lønn til selskap som ikke svarer finansskatt på lønn, skal det fradragsberettigete konsernbidraget nedjusteres, se sktl. § 10-5 første ledd jf. § 10-2 første ledd annet punktum. Se [pkt. 4.3](#).

A-8-6.2.4 Petroleumsskatteloven

Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag i inntekt som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven, se sktl. § 10-5 første ledd jf. 10-2 annet ledd.

A-8-6.2.5 Skipsaksjeselskaper

Begrensningen i fradragsretten for skipsaksjeselskaper som er nevnt i [pkt. 4.9](#), gjelder også ved konsernbidrag til utenlandsk datterselskap, jf. sktl. § 10-5 første ledd jf. § 10-4.

A-8-6.3 Krav til datterselskapet

Det utenlandske datterselskapet må tilsvare et selskap mv. som omfattes av sktl. § 10-1 første ledd, se sktl. § 10-5 annet ledd bokstav a. Tilsvarende vurderingen skal gjøres på samme måte som etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38, se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.4.3 s. 132. Nærmere om hvilke utenlandske selskaper som tilsvare selskap mv. som omfattes av sktl. § 10-1 første ledd, se nærmere emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 2.3.3](#).

Datterselskapet må være hjemmehørende, reelt etablert og ha drevet reell økonomisk aktivitet i en annen EØS-stat, se sktl. § 10-5 annet ledd bokstav b. Vurderingen av disse vilkårene skal også gjøres på samme måte som etter fritaksmetoden, se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.4.3 s. 132. Nærmere om hjemmehørende vilkåret, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 2.3.2](#). Om kravet til reell etablering og økonomisk aktivitet, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 2.3.4](#).

A-8-6.4 Konsernbidraget må dekke endelig underskudd**A-8-6.4.1 Generelt**

For at konsernbidraget skal være fradragsberettiget, må det dekke et endelig underskudd hos datterselskapet, se sktl. § 10-5 fjerde ledd første punktum. Vilkår som må være oppfylt for at et underskudd skal anses som endelig fremgår av sktl. § 10-5 fjerde ledd annet punktum bokstavene a til d, se nedenfor.

Morselskapet må kunne dokumentere at vilkårene i sktl. § 10-5 og § 10-2 er oppfylt.

A-8-6.4.2 Underskuddet må ikke kunne utnyttes i datterselskapets hjemland,

Det er et vilkår for fradragsrett at det verken er, har vært eller kan bli mulig, for datterselskapet eller noen annen, å få fradrag for underskuddet, verken i det inntektsåret konsernbidraget ytes, i tidligere inntektsår, eller bli mulig i fremtidige inntektsår, se sktl. § 10-5 fjerde ledd bokstav a. Vurderingen skal gjøres på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Muligheten til å utnytte underskuddet skal vurderes fra det tidspunktet underskuddet oppsto, se sktl. § 10-5 fjerde ledd annet avsnitt.

Alle utnyttelsesmuligheter skal tas i betraktning, f.eks. om det er mulig å fradra underskuddet i det inntektsåret konsernbidraget ytes for, om underskuddet kan tilbakeføres til tidligere inntektsår eller fremføres i fremtidige inntektsår, eller om underskuddet kan overføres til et annet konsernselskap i datterselskapets hjemstat. Videre må det vurderes om underskuddet kan utnyttes økonomisk ved salg av aksjene i datterselskapet til en tredjepart til en pris som reflekterer skatteverdien av underskuddet, se HRD i Utv. 2019/21 (HR-2019-140-A) (Yara). Dersom bare deler av underskuddet kan utnyttes, kan det resterende anses endelig når vilkårene er oppfylt. Se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.5.3 s. 136.

Muligheten til å utnytte underskuddet i datterselskapsstaten skal vurderes fra det tidspunktet underskuddet oppsto, se sktl. § 10-5 fjerde ledd annet avsnitt annet punktum. Det vil si at det også skal vurderes om det tidligere har vært mulig å utnytte underskuddet. Dersom selskapet ikke har benyttet tidligere tilgjengelige muligheter til å utnytte underskuddet, er ikke underskuddet endelig. Også handlingsalternativer som knytter seg til tredjepartsutnyttelse skal vurderes, se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.5.3 s. 136.

A-8-6.4.3 *Det må finnes en rettslig mulighet til å utnytte underskuddet*

Etter sktl. § 10-5 fjerde ledd første avsnitt annet punktum bokstav b anses ikke et underskudd som endelig dersom grunnen til at det ikke kan fradras av datterselskapet er at datterselskapet mangler rettslig mulighet til å fradragføre underskuddet, eller at denne muligheten er tidsmessig begrenset og tiden er utløpt.

Rettslige begrensninger knyttet til tredjepartsutnyttelse er ikke til hinder for at underskuddet er endelig. Et underskudd kan dermed være endelig selv om skattelovgivningen i datterselskapets hjemstat f.eks. nekter handel med underskuddsposisjoner eller underskuddsselskap. Slike begrensninger innebærer imidlertid ikke i seg selv at det foreligger et endelig underskudd, men vil inngå som et element ved vurderingen av om underskuddet er endelig. Se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.5.3 s. 137.

Om det finnes en rettslig mulighet til å utnytte underskuddet skal avgjøres på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for, se sktl. § 10-5 fjerde ledd annet avsnitt første punktum. Muligheten til å utnytte underskuddet i datterselskapsstaten skal vurderes fra det tidspunktet underskuddet oppsto, se sktl § 10-5 fjerde ledd annet avsnitt annet punktum.

A-8-6.4.4 *Opphør av datterselskapets virksomhet, igangsettelse av likvidasjonsprosess og likvidasjon,*

For at underskuddet skal anses endelig, må virksomheten i datterselskapet være opphørt og det må være satt i gang en likvidasjonsprosess umiddelbart etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for, se sktl. § 10-5 fjerde ledd første avsnitt bokstav c. Hvorvidt datterselskapets virksomhet er opphørt beror på en helhetsvurdering etter internretten i datterselskapets hjemstat. Også spørsmålet om hvorvidt likvidasjonsprosessen skal anses satt i gang skal vurderes etter internretten i datterselskapsstaten, og det forutsettes at de formelle krav for å sette i gang likvidasjonsprosessen som stilles etter datterselskapsstatens lovgivning er fulgt, se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.5.3 s. 138.

A-8-6.4.5 *Gjennomført likvidasjon*

Likvidasjonen må være fullført innen utgangen av året etter det inntektsåret konsernbidraget ytes for, se sktl. § 10-5 fjerde ledd første avsnitt bokstav d jf. § 10-5 niende ledd første punktum. Dersom offentligrettslig regulering eller andre tvingende hensyn tilsier at likvidasjonen tar lenger tid slik at likvidasjonen ikke kan fullføres innen utgangen av året etter det inntektsåret konsernbidraget ytes for, bortfaller likevel ikke retten til fradrag, dersom likvidasjonen gjennomføres uten unødige opphold, se sktl. § 10-5 niende ledd annet punktum.

A-8-6.5 *Avgrensning og beregning av det endelige underskuddet*

A-8-6.5.1 *Avgrensning og beregningen av størrelsen på det fradragsberettigete beløpet*

Frdraget kan ikke overstige det laveste beløpet av underskuddet beregnet etter hhv. norske skatteregler og skattereglene i datterselskapets hjemstat, se sktl. § 10-5 femte ledd første punktum. Underskuddet må derfor beregnes etter begge staters skatteregler, og det er det laveste av de to beløpene som kan kreves fradrett når vilkårene er oppfylt. Beregningen skal gjøres på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for, se sktl. § 10-5 femte ledd annet punktum.

Underskudd som er pådratt i inntektsåret, og underskudd fremført fra tidligere inntektsår og som kan anses endelige, kan tas med i beregningen, se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.6.3 s. 140. Underskudd oppstått etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for skal ikke regnes med, se sktl. § 10-5 femte ledd tredje punktum.

Det skal heller ikke regnes med underskudd, herunder latent tap, som er oppstått før kravene til eie- og stemmeandel (mer enn 90 %) ble oppfylt, se sktl. § 10-5 femte ledd fjerde punktum. Fradragsretten avskjæres også i tilfeller hvor tapet har oppstått i et foretak som senere har blitt fusjonert inn i et konsernselskap, se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.6.3 s. 140.

Frdraget er begrenset til morselskapets skattepliktige inntekt, se sktl. § 10-5 første ledd jf. § 10-2 og pkt. 4.1. Konsernbidraget kan dermed ikke skape et underskudd som morselskapet kan fremføre til senere år.

A-8-6.5.2 *Overføringer som reduserer det endelige underskuddet*

Etter sktl. § 10-5 sjette ledd bokstav a-c skal det endelige underskuddet reduseres når det i løpet av de siste fem inntektsårene, medregnet det inntektsåret konsernbidraget ytes for, har skjedd visse overføringer mellom datterselskapet og selskap mv. som det er i interessefellesskap med. Vurderingen av om det foreligger interessefellesskap skal gjøres etter de samme momenter som ved vurderingen etter sktl. § 13-1, se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.6.3 s.142 og nærmere emnet «**Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap**», pkt. 3.1.

Etter sktl. § 10-5 sjette ledd bokstav a skal det endelige underskuddet reduseres når datterselskapet har overført eiendel eller forpliktelse med latent gevinst, og den latente gevinsten ikke har vært skattlagt hos datterselskapet. Det endelige underskuddet skal da reduseres med et beløp tilsvarende den latente gevinsten på overføringstidspunktet. Dette kan f.eks. være tilfelle ved overføring uten vederlag eller til underpris, eller ved bruk av kontinuitetsregler, se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.6.3 s. 142.

Etter sktl. § 10-5 sjette ledd bokstav b skal reduksjon skje når datterselskapet har blitt tilført eiendel eller forpliktelse med latent tap, og det latente tapet er fradrett hos datterselskapet innen utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Dette kan f.eks. være tilfelle når eiendel eller forpliktelse overføres til overpris, eller ved bruk av kontinuitetsregler, og datterselskapet deretter realiserer det overførte objektet med tap som er fradragsberettiget i datterselskapets hjemstat, se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.6.3 s. 142. Det endelige underskuddet skal da reduseres med et beløp tilsvarende det latente tapet på overføringstidspunktet.

Etter sktl. § 10-5 sjette ledd bokstav c skal underskuddet reduseres når datterselskapet har overført eiendel eller forpliktelse til selskap det er i interessefellesskap med, og fått fradrag i forbindelse med overføringen innen utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Det endelige underskuddet skal da reduseres med et beløp tilsvarende det fradragsførte beløpet.

A-8-6.5.3 *Netto skattepliktig inntekt oppstått etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for*

Dersom det etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for oppstår netto skattepliktig inntekt i datterselskapet, skal denne inntekten ikke redusere det endelige tapet, men inntektsføres hos morselskapet i det inntektsåret inntekten oppsto, se sktl. § 10-5 åttende ledd første punktum jf. tredje punktum. Dette vil i hovedsak være inntekt som oppstår i forbindelse med likvidasjonen av datterselskapet, se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.6.3 s. 143. Inntektsføringen skal ikke overstige fradraget for konsernbidraget, se sktl. § 10-5 åttende ledd fjerde punktum.

Tilsvarende inntektsføring hos morselskapet skal skje dersom det etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for er foretatt overføring som nevnt ovenfor i pkt. 6.5.2, se sktl. § 10-5 åttende ledd annet punktum jf. sjette ledd. Denne inntektsføringen skal heller ikke overstige fradraget for konsernbidraget, se sktl. § 10-5 åttende ledd fjerde punktum.

A-8-6.5.4 *Senere endring av datterselskapets skattefastsetting*

Dersom det gjennomføres en endelig endring av datterselskapets skattefastsetting i hjemstaten, og dette medfører at hele eller deler av underskuddet ikke kan anses endelig, skal fradraget for konsernbidraget reduseres tilsvarende, se sktl. 10-5 tiende ledd. Slik endring må gjøres innenfor fristene i skatteforvaltningsloven, se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 6.6.3 s. 143.

A-8-7 **Endring av konsernbidrag****A-8-7.1** **Nytt konsernbidrag eller økning av konsernbidrag**

Et selskap kan ved endringsmelding etter sktfvl. § 9-4, uansett grunn, kreve fradrag for konsernbidrag eller øke et tidligere ytet konsernbidrag, når vilkårene i sktl. § 10-2 til § 10-4 er til stede.

For å øke konsernbidraget skattemessig, må økningen være gjennomført selskapsrettslig. Dette gjøres ved at generalforsamlingen i det ytende selskapet, eventuelt styret etter fullmakt, treffer en ny beslutning som gjelder differansen/økningen i beløpet man skatterettslig krever fradrag for. Vilråene om f.eks. fri egenkapital må være oppfylt det inntektsåret endringen gjelder. Treffes vedtaket i et senere år enn det første vedtaket, må vilkåret om fri egenkapital også være oppfylt dette siste året, se SKD 25. april 2013 i Utv. 2013/1179.

Dersom selskapet får økt inntekten i endringssak og fristen for å foreta endring av egenfastsettingen i sktfvl. § 9-4 er utløpt, plikter skattemyndighetene å gi fradrag for konsernbidrag eller øke et tidligere gitt konsernbidrag når selskapet krever det og bidraget benyttes til å dekke underskudd i andre konsernselskap. Dette kan også gjelde ved andre endringer som medfører økt skatt, f.eks. reduksjon av kreditfradrag. Det er en forutsetning at

- skattyter ikke har handlet illojalt mot skattemyndighetene, ved forsettlig eller grovt uaktsomt å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger
- kravet fremsettes i forbindelse med endringssaken eller innen fem år etter utgangen av skattleggingsperioden, jf. sktfvl. § 12-6 første ledd og
- endringen av inntekt mv. ikke er uvesentlig

Se HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA), LRD 8. mai 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1008 (Lodin), FIN 27. juni 1995 i Utv. 1995/1258, SKD 26. november 2004 i Utv. 2004/1188 og SKD 25. juni 2014 i Utv. 2014/1990. Så vidt mulig bør det (gjennom kontakt med skattyterne) tilstrebes at fradragsøkning og inntektstillegget skjer samtidig.

I denne sammenheng vil skattyter ikke anses å ha handlet illojalt dersom det ikke er ilagt skjerpet tilleggsatt/straff.

Det er adgang til å benytte såkalt sirkelkonsernbidrag som nevnt i [pkt. 3](#), også ved etterfølgende økning av konsernbidrag, forutsatt at reglene i asl./asal. er fulgt.

A-8-7.2 Reduksjon/reversering av konsernbidrag

Konsernet kan ved endringsmeldinger etter sktfvl. § 9-4 redusere bidragets størrelse med skattemessig virkning for giver- og mottakerselskap.

For inntektsåret 2015 og tidligere kan dette også gjøres i forbindelse med endringssak etter sktfvl. § 12-1, dersom giverselskapet ikke oppnår fullt inntektsfradrag for bidraget, se Ot.prp. 16 (1979–1980) side 11, SK 15/1980 i Utv. 1980/221 og SKD 25. juni 2014 i Utv. 2014/1990. Dette kan f.eks. være aktuelt fordi det viser seg at bidraget overstiger den skattepliktige inntekten eller fradraget nektes fordi det er ulovlig.

Oppstår spørsmålet om reduksjon/reversering av bidraget for 2015 eller tidligere, må endringen skje ved at skattekontoret etter sktfvl. § 12-1 tar opp skattefastsettingen for dette inntektsåret til endring, både for det ytende selskapet og det mottakende selskapet. Selskapsrettslig stilles ikke noen formkrav til reverseringen. Det er en forutsetning for reversering at begge selskapene i transaksjonen er enige om en tilbakebetaling. Se SKD 25. april 2013 i Utv. 2013/1179.

A-8-7.3 Endring av konsernbidrag for etterfølgende år

Endring av konsernbidrag for senere år enn det året endringssaken gjelder, må fra og med 2016 gjøres i endringsmelding, se sktfvl. § 9-4. For inntektsåret 2015 og tidligere år, må spørsmålet vurderes etter de vanlige kriteriene i sktfvl. § 12-1 annet ledd, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av § 12-1. Det vil i slike tilfeller normalt være en forutsetning at selskapene leverer korrigerede oppgaver eller annen dokumentasjon som gir skattemyndighetene tilstrekkelig grunnlag for å foreta endringene uten at det innebærer betydelig merarbeid, se SKD 25. juni 2014 i Utv. 2014/1990.

A-8-7.4 Betydningen av omorganiseringer

Det er et vilkår for endring av konsernbidrag at både det ytende og det mottakende selskapet eksisterer som separate selskaper i det året endringen besluttes. Selskapene kan således ikke være fusjonert med hverandre. Andre endringer i selskapsstrukturen må imidlertid godtas såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt. Det mottakende selskapet kan f.eks. være et selskap som det opprinnelig mottakende selskapet er innfusjonert i, såfremt fusjonen er gjennomført med full skattemessig kontinuitet. Vilråene for å avgi konsernbidrag kan også være oppfylt selv om det avgivende selskapet har gjennomført en fisjon eller er innfusjonert i et annet selskap, såfremt fisjonen eller fusjonen er gjennomført med full skattemessig kontinuitet. Se for øvrig SKD 25. juni 2014 i Utv. 2014/1990.

A-8-8 Ettergivelse av konsernbidrag

Det er en forutsetning for å benytte seg av konsernbidragsreglene at konsernbidraget gjennomføres. Ettergivelse av konsernbidrag anses som utgangspunkt som en omgjøring av den pådratte plikten til å dekke bidraget. Fradrag som tidligere er gitt hos det ytende selskapet og tillegg hos det mottakende selskapet tilbakeføres i ettergivelsesåret. Slik tilbakeføring kan bare gjennomføres dersom begge selskaper fortsatt eksisterer. Skyldes ettergivelsen manglende betalingsevne hos yteren skal det ikke skje noen tilbakeføring, se URD 27. november 2008 (Oslo tingrett) i Utv. 2009/67 (It-Venture AS). Ettergivelsen kan medføre at retten til å fremføre underskudd faller bort for det ytende selskapet, jf. sktl. § 14-6 annet ledd og emnet «Underskudd», pkt. 5.8.

Konvertering av fordringen til aksjekapital anses som en innfrielse av fordringen og medfører ingen omgjøring av plikten til å betale konsernbidraget.

A-8-9 Formue

Forpliktelse til å yte konsernbidrag er ikke gjeld for det ytende selskapet og ikke formue for det mottakende selskapet før det er vedtatt av generalforsamlingen. Normalt skjer dette i året etter inntektsåret.

Når vedtak om bidrag unntaksvis er endelig fattet, men bidrag ikke ytet før utgangen av inntektsåret, vil forpliktelsen være gjeld i det givende selskapet. Kravet på bidrag er da formue i det mottakende selskapet.

A-9 Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer

- Sktl. § 8-5, § 11-21
- FSFIN § 11-21

A-9-1 Generelt om konsernbeskatning

De enkelte selskapene innenfor et konsern skal i utgangspunktet skattlegges som separate skatteinntektsobjekter.

- Det er for selskap innenfor konsern åpnet adgang til på visse vilkår
- å overføre bidrag mellom selskapene med skattemessig virkning (konsernbidrag), se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», og
 - å overføre eiendeler i virksomhet mot vederlag uten beskatning (konserninterne overføringer), jf. sktl. § 11-21 første ledd og nedenfor.

I tillegg kan FIN i enkeltvedtak gi dispensasjon fra kravene for skattefritak for konserninterne overføringer, jf. sktl. § 11-21 tredje og fjerde ledd. Denne ordningen er ikke nærmere omtalt i Skatte-ABC, men omtales på Finansdepartementets hjemmeside www.fin.dep.no.

A-9-2 Generelt om konserninterne overføringer

Overføring av eiendeler mellom selskaper innenfor et konsern, hvor gevinst ellers vil være skattepliktig, kan foretas uten gevinstbeskatning når overføringen skjer i samsvar med reglene i FSFIN § 11-21, se nedenfor. Skatteposisjoner knyttet til vedkommende eiendel må følge denne. Reglene åpner som utgangspunkt ikke for overføring av skatteposisjoner som ikke knytter seg til en eiendel. Om unntak, se pkt. 6.6.

Reglene gjelder også overføringer mellom selskaper med deltakerfastsetting. Videre gjelder reglene på nærmere vilkår overføringer mellom norske og utenlandske selskaper og mellom utenlandske selskaper.

Reglene gjelder bare hvor en overdragelse ellers ville føre til en skattepliktig gevinst. Reglene gjelder ikke for eiendeler hvor det oppstår tap. Om overføring av eiendeler dels med gevinst dels med tap, se pkt. 5.

Reglene i FSFIN § 11-21 gjelder ikke for eiendeler som omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38.

A-9-3 Vilkår for skattefri overføring knyttet til selskapene

A-9-3.1 Aksjeselskaper og tilsvarende utenlandske selskaper

Reglene om skattefri overføring gjelder overføringer mellom følgende selskaper med begrenset ansvar, jf. sktl. § 11-21 første ledd bokstav a, c, d og e:

- fra et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et annet norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav a
- fra et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et tilsvarende selskap hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav c jf. bokstav a
- fra en filial i Norge av et utenlandsk selskap med begrenset ansvar til en filial i Norge av et annet utenlandsk selskap, når selskapene inngår i samme konsern og konsernselskapene er hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav e
- fra en filial i Norge av et utenlandsk selskap med begrenset ansvar til et tilsvarende selskap hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med, og Norge etter folkerettslig overenskomst med den andre staten kan kreve bistand til innfordring, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav c jf. bokstav e
- fra en filial i Norge av et utenlandsk selskap med begrenset ansvar til et selskap med begrenset ansvar i samme konsern hjemmehørende i Norge, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav d, når det utenlandske selskapet er hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med og som gir Norge rett til å kreve utlevert opplysninger om skattyterens inntekts- og formuesforhold samt få bistand til innfordring.

Reglene gjelder hvor overdragende og mottakende selskap tilhører samme konsern, jf. asl./asal. § 1-3 og § 1-4. I tillegg må ett av selskapene (morselskapet) eie mer enn 90 % av aksjene i et eller flere andre selskaper (datterselskaper) og ha en tilsvarende del av de stemmer som avgis på generalforsamlingen. Om disse vilkårene, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)», pkt. 2.6.

A-9-3.2 Likestilte selskaper

I utgangspunktet gjelder reglene ikke ved overføring av eiendeler mellom selskaper som er likestilt med aksjeselskaper og heller ikke ved overføringer mellom et aksjeselskap og et likestilt selskap. Et likestilt selskap kan imidlertid være morselskap i konsernet, jf. FSFIN § 11-21-1 første ledd siste punktum. I så fall kan det overføres eiendeler mv. mellom dette selskapet og et datterselskap, se FIN 13. juli 1998 i Utv. 1998/1058. Se også [BFU 4/2014](#) (Samvirkeforetaks overføring av eiendom til heleid aksjeselskap). Om hvilke selskaper og sammenslutninger som er likestilt med aksjeselskaper, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», pkt. 3.1.

A-9-3.3 Stiftelser

Stiftelse, herunder næringsstiftelse, er en foretaksform som ikke anses som aksjeselskap eller likestilt selskap og faller derfor utenfor reglene om skattefrie overføringer, se FIN 18. desember 2000 i Utv. 2001/196.

A-9-3.4 Selskap med deltakerfastsetting

Reglene om skattefri overføring gjelder, så langt de passer, hvor det overdragende og mottakende selskap er norske selskaper med deltakerfastsetting som omfattes av sktl. § 10-40 dersom selskapene i det vesentlige har samme eiere, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav b og FSFIN § 11-21-1 annet ledd. Reglene gjelder også ved overføring fra et selskap med deltakerfastsetting i Norge til et selskap med deltakerfastsetting i et land Norge har inngått skatteavtale med, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav c jf. bokstav b.

A-9-3.5 *Petroleumsskatteloven*

Reglene ovenfor gjelder ikke for overføring fra selskap som fastsettes etter petroleumsskatteloven § 5, se FSFIN § 11-21-1 femte ledd.

A-9-3.6 *Skipsaksjeselskaper*

Reglene om overføring av eiendeler i virksomhet gjelder også overføringer til eller fra skipsaksjeselskap som skattlegges etter reglene om skipsaksjeselskaper mv. i sktl. kap. 8, se Ot.prp. nr. 11 (1996–97) pkt. 6.10.6. Bestemmelsene gjelder likevel ikke finansaktiva som nevnt i sktl. § 8-11 første ledd bokstav c, som overføres til selskap innenfor den særskilte ordningen for skipsaksjeselskap mv. fra selskap utenfor ordningen, se FSFIN § 11-21-1 sjette ledd.

A-9-3.7 *Krav til virksomhet*

Det er et minstekrav at det drives virksomhet i konsernet. Dersom selskapene som er direkte involvert i den aktuelle transaksjonen ikke driver virksomhet, må eiendelene som overføres ha sammenheng med den virksomheten som drives i konsernet. Det er ikke noe krav at eiendelene som overføres må ha en særlig og nær tilknytning til virksomhet. Se FIN 11. mars 2003 i Utv. 2003/576. Eksempelvis gjelder reglene ved overføring fra eller til holdingselskaper som bare eller i det vesentlige eier finansaktiva, hvis konsernet samlet sett driver virksomhet.

A-9-3.8 *Tidspunkt for når vilkårene må være oppfylt*

Vilkårene for skattefrie overføringer må være oppfylt både på overføringstidspunktet og ved utgangen av det inntektsåret (kalenderår eller avvikende regnskapsår) da overføringen skjer, se FSFIN § 11-21-1 første ledd og § 11-21-2 annet ledd.

Skattefri fusjon mellom overdragende og overtakende selskap som skjer etter at den konserninterne overføringen er gjennomført anses ikke som brudd med konsernkravet i sktl. § 10-4 første ledd jf. FSFIN § 11-21-2 annet ledd, se Utv. 2001/1639.

A-9-3.9 *Forholdet til reglene om fusjon og fisjon mv.*

Fusjon og fisjon innebærer transaksjoner både på aksjonær- og selskapsnivå, og faller som utgangspunkt utenfor reglene om konserninterne overføringer som dekkes av FSFIN § 11-21, se FIN 29. mai 2002 i Utv. 2002/1106. Om reglene for fusjon og fisjon, se emnene «[Fisjon – innenlands](#)» og «[Fusjon – innenlands](#)».

Om fusjon og fisjon over landegrensene, se emnet «[Fusjon over landegrensene](#)» og emnet «[Fisjon over landegrensene](#)».

A-9-4 *Nærmere om konserninterne overføringer over landegrensene*

A-9-4.1 *Overføring fra norsk selskap til utenlandsk selskap*

Reglene om konserninterne overføringer gjelder når et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap overfører eiendeler og forpliktelser til et tilsvarende selskap hjemmehørende i utlandet som tilhører samme konsern, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav c første punktum jf. bokstav a. Det er et vilkår at Norge har inngått skatteavtale med vedkommende land.

Dersom mottakerselskapet ikke har begrenset skatteplikt til Norge, skal det foretas beskatning etter reglene i sktl. § 9-14 som om eiendelen hadde vært tatt ut av norsk beskatningsområde, se FSFIN § 11-21-1 fjerde ledd jf. § 11-21-11 første ledd. Det blir derfor ikke noen ordinær konserntransaksjon hvis eiendelen ved overføringen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde. Utgangsverdien skal da settes til vederlaget (markedsverdi). Skattyter skal imidlertid kunne benytte seg av reglene om utsettelse med skattebetalingen etter reglene i sktl. § 9-14 niende ledd mv., se nærmere emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)», pkt. 9.

Det overførende og det mottakende selskapet er solidarisk ansvarlige for betaling av den skatten som oppstår ved overføringen, og begge selskapene er ansvarlige for å oppfylle de øvrige pliktene som følger av sktl. § 9-14, se FSFIN § 11-21-11 første ledd tredje punktum.

Senest to uker etter overføringen skal det mottakende selskap sende en erklæring til skatteetaten om at det vedtar skattebetalingsplikt og øvrige plikter som følger av FSFIN § 11-21-11, se FSFIN § 11-21-11 første ledd fjerde punktum.

Retten til utsettelse med betaling av den fastsatte skatten opphører når det overførende eller det mottakende selskapet ikke lenger er en del av konsernet, se FSFIN § 11-21-11 annet ledd jf. § 11-21-1. Dette gjelder likevel ikke når et selskap hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 blir begrenset skattepliktig etter sktl. § 2-3 (blir norsk filial av utenlandsk selskap i samme konsern), og skatteplikten til Norge ikke opphører som følge av skatteavtale med annen stat, jf. FSFIN § 11-21-11 tredje ledd første punktum.

A-9-4.2 Overføring fra utenlandsk selskaps filial i Norge til norsk selskap

Et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat kan skattefritt overføre eien- deler og forpliktelser med tilknytning til virksomhet skattepliktig til Norge, til selskap med begrenset ansvar i samme konsern hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-21 første ledd bokstav d. Skattefritaket gjelder bare filialer av selskap hjemmehørende i skatteavtaleland og hvor skatteavtalen inneholder bestemmelser om informasjonsutveksling og bistand til innfordring.

Den fritatte inntekten tas til beskatning i det overførende, utenlandske selskapet i overfø- ringsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 første ledd annet punktum. Det gis imidlertid betalingsutset- telse frem til konsernoppørsåret. Det kan kreves sikkerhetsstillelse for skatt etter FSFIN § 11-21-7, se [pkt. 10](#).

Det mottakende selskapet hjemmehørende i Norge er solidarisk ansvarlig for det utenland- ske overdragende selskapets betalingsforpliktelse i overføringsåret og frem til konsernopp- hørsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 første ledd fjerde punktum. Det mottakende selskapet skal melde fra til skattekontoret om endringer i eierforholdene innen to uker etter overføringen. Slik underretning skal gis uavhengig av om endringene medfører konsernbrudd eller ikke.

Realiseres objektet før et ev. konsernoppør, gjelder ikke reglene om beskatning i overfø- ringsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 annet ledd. Dette medfører at den utsatte skatteforpliktelsen faller bort. Det foretas beskatning basert på den videreførte inngangsverdi, ervervstidspunkt mv., se [pkt. 6](#).

A-9-4.3 Overføring mellom utenlandske selskaper

A-9-4.3.1 Overføring fra filial i Norge av utenlandsk selskap til et annet konsernselskaps filial i Norge

Et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat, kan skattefritt overføre eien- deler og forpliktelser med tilknytning til virksomhet som er skattepliktig til Norge til et annet konsernselskaps virksomhet med tilsvarende skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 11-21 første ledd bokstav e. Skattefritaket gjelder bare overføringer mellom konsernselskaper hjemmehørende i stater Norge har skatteavtale med.

Den fritatte inntekten tas til beskatning i det overførende, utenlandske selskapet i overfø- ringsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 første ledd annet punktum. Det gis imidlertid betalingsutset- telse frem til konsernoppørsåret.

Det kan kreves sikkerhetsstillelse for skatt etter FSFIN § 11-21-7, se [pkt. 10](#).

Det mottakende utenlandske selskapet er solidarisk ansvarlig for det utenlandske overdra- gende selskapets betalingsforpliktelse i overføringsåret og frem til konsernoppørsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 første ledd fjerde punktum. Det mottakende selskapet skal melde fra til skatteetaten om endringer i eierforholdene innen to uker etter overføringen. Slik underretning skal gis uavhengig av om endringene medfører konsernbrudd eller ikke.

Realiseres objektet før et ev. konsernoppør, gjelder ikke reglene om beskatning i overfø- ringsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 annet ledd første punktum. Dette medfører at den utsatte skat- teforpliktelsen faller bort. Det foretas beskatning basert på den videreførte inngangsverdi, ervervstidspunkt mv., se [pkt. 6](#).

A-9-4.3.2 Overføring fra filial i Norge av et utenlandsk selskap til et utenlandsk konsernselskap

Reglene om konserninterne overføringer gjelder for overføringer fra filial i Norge av et uten- landsk selskap med begrenset ansvar til et utenlandsk konsernselskap hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med, jf. sktl. § 11-21 første ledd bokstav c jf. bokstav e. Skatte- avtalen må inneholde bestemmelser om bistand til innfordring, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav c annet punktum.

Slik overføring kan skje selv om mottakerselskapet ikke har begrenset skatteplikt til Norge. I slike tilfeller skal det foretas beskatning etter reglene i sktl. § 9-14 som om eiendelen hadde vært tatt ut av norsk beskatningsområde, se FSFIN § 11-21-1 fjerde ledd jf. § 11-21-11 første ledd. Det blir derfor ikke noen ordinær konserntransaksjon hvis eiendelen ved overføringen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde. Utgangsverdien skal da settes til vederlaget (markedsverdi). Hvis det overdragende selskap er hjemmehørende innenfor EØS, kan det benytte seg av reglene om utsettelse med skattebetalingen etter reglene i sktl. § 9-14 niende ledd mv., se nærmere emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)», pkt. 9.

Det overførende og det mottakende selskapet er solidarisk ansvarlige for betaling av den skatten som oppstår ved overføringen, og begge selskapene er ansvarlige for å oppfylle de øvrige pliktene som følger av sktl. § 9-14, se FSFIN § 11-21-11 første ledd tredje punktum.

Senest to uker etter overføringen skal det mottakende selskap sende en erklæring til skattekontoret om at det vedtar skattebetalingsplikt og øvrige plikter som følger av FSFIN § 11-21-11, se FSFIN § 11-21-11 første ledd fjerde punktum.

Retten til eventuell utsettelse med betaling av den fastsatte skatten opphører når det overførende eller det mottakende selskapet ikke lenger er en del av konsernet, se FSFIN § 11-21-11 annet ledd jf. § 11-21-1.

A-9-4.4 Nærmere om eiendeler som mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde

For eiendeler som ved overføringen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, skal det foretas beskatning som om det var foretatt uttak fra norsk beskatningsområde skattepliktig etter sktl. § 9-14. Eiendeler mv. som ved overføringen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, anses realisert siste dag før dette tidspunktet, jf. sktl. § 9-14 første ledd første punktum.

Skattytere hjemmehørende i Norge eller i en annen EØS-stat kan kreve utsettelse med innbetaling av skatten etter reglene i sktl. § 9-14 niende ledd flg. Hvor det gis utsettelse skal skatten likevel betales med en syvendedel av opprinnelig skattebeløp for hvert inntektsår fra og med uttaksåret. Se nærmere emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)», pkt. 9. Finansdepartementet varslet i Prop. 120 LS (2014–2015) pkt. 12.1 at det vil bli gitt forskrift om at skattyter også kan kreve utsettelse med beskatningen i tilfeller hvor det mottakende selskap er hjemmehørende utenfor EØS-området. Slike regler er ikke gitt.

Om hvilke objekter som omfattes av sktl. § 9-14, se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)», pkt. 3. Om hva som regnes som uttak fra norsk beskatningsområde, se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)», pkt. 4.

Reglene om skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde er forskjellige, avhengig av om uttaket fra norsk beskatningsområde skjedde før 15. mai 2012 eller senere. Ved uttak fra norsk beskatningsområde 15. mai 2012 eller senere, vil beskatningen være endelig, men det kan kreves utsettelse med innbetalingen av skatten, jf. emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)», pkt. 9. For uttak fra norsk beskatningsområde som skjedde før 15. mai 2012, kan den beregnede skatten falle bort hvis nærmere bestemte vilkår er oppfylt. Retten til utsettelse med beskatningen kan også falle bort på nærmere bestemte vilkår.

Skjedde uttaket fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, kan retten til utsettelse med innbetalingen av den fastsatte skatten opphøre dersom det overførende selskapet ikke lenger er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-2, jf. FSFIN § 11-21-11 annet ledd. Det samme gjelder hvis det overtakende selskapet opphører å være en del av konsernet, se FSFIN § 11-21-10 første ledd første punktum og pkt. 11.

Den tidligere bestemmelsen i sktl. § 9-14 ellefte ledd bokstav d om at skatteplikten ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 faller bort etter fem år hvis eiendelen ikke er realisert, gjelder ikke etter slik konsernintern overføring, jf. FSFIN § 11-21-11 første ledd første punktum.

Det overførende og mottakende selskap er solidarisk ansvarlige for betaling av skatten, og begge selskapene er ansvarlige for å oppfylle øvrige plikter som følger av sktl. § 9-14, jf. FSFIN § 11-21-11 første ledd tredje punktum.

Det mottakende selskapet skal innen to uker etter overføringen sende en erklæring til skattekontoret om at det vedtar skatteplikt og øvrige plikter etter FSFIN § 11-21-11 første ledd fjerde punktum.

A-9-5 Eiendeler som kan overføres

A-9-5.1 Generelt

Det er eiendeler i virksomhet som kan overføres etter reglene om konserninterne overføringer. Det kan overføres materielle og immaterielle formuesobjekter, herunder også finansaktiva, rettigheter mv. Det er imidlertid en forutsetning at overføringen kan skje med skattemessig kontinuitet. I [BFU 27/2012](#) ble det lagt til grunn at en evigvarende bruksrett til 50 % av fiberpar, kabler, rør og kummer ikke kunne overføres skattefritt til et nystiftet datterselskap. Morselskapet hadde eiendomsrett til driftsmidlene, og siden bruksretten ikke var skilt ut som et eget driftsmiddel kunne den ikke overføres til datterselskapet med skattemessig kontinuitet.

Reglene gjelder ikke overføringer som ikke er skattepliktige, for eksempel aksjer som faller inn under fritaksmetoden. Reglene gjelder heller ikke for overføring av eiendeler i virksomhet hvor omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien (tap). Om særregler ved overføring av hel virksomhet, se [pkt. 5.2](#).

Ved overføring av forskjellige eiendeler i virksomhet skal hver eiendel vurderes separat. Et selskap kan velge å få skattefritak for gevinster ved overføring av enkelte eiendeler i virksomheten selv om det får fradrag for tap ved overføring av eiendeler som ikke skjer etter reglene om konserninterne overføringer. Se FIN 13. januar 1997 i Utv. 1997/403.

A-9-5.2 Overføring mellom filial av utenlandsk selskap og norsk selskap og mellom filialer av utenlandske selskaper

En overføring fra en norsk filial av utenlandsk selskap til et selskap med begrenset ansvar i samme konsern hjemmehørende i Norge, se [pkt. 4.2](#), kan enten gjelde enkelte eiendeler eller virksomheten som sådan. Det samme gjelder ved overføring av hel virksomhet mellom filialer av utenlandske selskaper etter sktl. § 11-21 første ledd bokstav e, se FIN 4. mai 2016 i Utv. 2016/1458 og [pkt. 4.3](#). For at overføring av hele virksomheten skal kunne skje etter reglene om konserninterne overføringer, må det imidlertid foreligge en netto skattemessig gevinst ved overføring av hele virksomheten, se SKD 29. august 2016 i Utv. 2016/1662. Reglene om konserninterne overføringer gjelder da også for de eiendeler hvor omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien når disse inngår i overføring av hel virksomhet.

A-9-6 Skatteposisjoner

A-9-6.1 Generelt

Reglene i FSN § 11-21-2 til § 11-21-5, jf. § 11-21-1 om videreføring av inngangsverdier, skatteposisjoner mv. gjelder ved konserninterne overføringer som innebærer at eiendelene mv. fremdeles befinner seg innenfor norsk beskatningsområde. Det mottakende selskapet skal benytte det overdragende selskapets skattemessige verdier som skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag, jf. FSN § 11-21-3.

Disse bestemmelsene gjelder ikke ved overføring etter sktl. § 11-21 første ledd bokstav c, dvs. ved overføring fra norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til tilsvarende selskap hjemmehørende i et land Norge har inngått skatteavtale med, samt fra norsk filial av et utenlandsk selskap til et utenlandsk konsernselskap hjemmehørende i en stat Norge har inngått skatteavtale med. I slike tilfeller foretas det beskatning som om det var foretatt uttak fra norsk beskatningsområde, se FSN § 11-21-11 jf. § 11-21-1 fjerde ledd. Se [pkt. 4.1](#) og [pkt. 4.3.2](#).

A-9-6.2 Særlig om overføring til investeringsvalg- eller kollektivportefølje i livsforsikrings- og pensjonsforetak

Ved overføring av eiendeler til investeringsvalg- eller kollektivporteføljen i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak, skal de skattemessige verdier fastsettes i tråd med regnskapsreglene for det overtakende selskapet. Differansen mellom disse verdiene fastsatt etter regnskapsreglene og skattemessige verdier i det overdragende selskapet er skattepliktig/fradragberettiget for det overtakende selskapet i overdragelsesåret. Se sktl. § 8-5 syvende ledd.

A-9-6.3 Ervervstidspunkt

Overførte eiendeler anses ervervet av det mottakende selskapet på det ervervstidspunkt som vil gjelde på det overdragende selskapets hånd, jf. FSN § 11-21-3 annet punktum.

A-9-6.4 Deling av saldo og bokført verdi av varelager

Overføres avskrivbare driftsmidler som står på samlesaldo til annet selskap i konsernet, må en tilsvarende del av saldo overføres til det mottakende selskapet, jf. FSFIN § 11-21-4. Er det ført fullstendig skatteregnskap for det enkelte driftsmiddel, skal de nedskrevne verdiene slik de fremstår i skatteregnskapet, redusere gruppens saldo. Er det ikke ført særskilt skatteregnskap for det enkelte driftsmiddel og det er flere driftsmidler på saldo, skal saldoen reduseres med den forholdsmessige delen som faller på det overførte driftsmidlet fordelt i forhold til driftsmidlenes omsetningsverdi.

Tilsvarende gjelder ved deling av skattemessig fastsatt verdi av varelager, jf. FSFIN § 11-21-4.

Om gjennomføringen i regnskapet, se [pkt. 7](#).

A-9-6.5 Skattemessige forpliktelser

Det mottakende selskapet trer inn i det overdragende selskaps skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overførte, jf. FSFIN § 11-21-5.

A-9-6.6 Skatteposisjoner knyttet til virksomheten

A-9-6.6.1 Generelt

Skatteposisjoner knyttet til selve virksomheten, for eksempel fremførbart underskudd, gevinst- og tapskonto, negativ saldo og tom positiv saldo, skal som hovedregel videreføres i det overdragende selskapet og kan ikke overføres til det mottakende selskapet.

A-9-6.6.2 Overføring mellom filial av utenlandsk selskap og norsk selskap og mellom filialer av utenlandske selskaper

Ved overføring av hele virksomheten fra en norsk filial av utenlandsk selskap til et selskap med begrenset ansvar i samme konsern hjemmehørende i Norge skal det mottakende selskapet tre inn i skatteposisjoner knyttet til selve virksomheten, se sktl. § 11-21 første ledd bokstav d og FSFIN § 11-21-5 annet ledd. Det samme gjelder ved overføring av hel virksomhet mellom filialer av utenlandske selskaper, jf. sktl. § 11-21 første ledd bokstav e. Se FIN 4. mai 2016 i Utv. 2016/1458.

A-9-7 Vederlag

A-9-7.1 Generelt

Reglene i FSFIN § 11-21-6 om vederlag for overført eiendel gjelder ved konserninterne overføringer som innebærer at eiendelene mv. fremdeles befinner seg innenfor norsk beskatningsområde. Bestemmelsene gjelder ikke ved overføring etter sktl. § 11-21 første ledd bokstav c. I slike tilfeller foretas det beskatning som om det var foretatt uttak fra norsk beskatningsområde, jf. [pkt. 4.1](#) og [pkt. 4.3.2](#).

Samlet vederlag til det overdragende selskap må være lovlig etter de selskaps- og regnskapsrettslige regler som gjelder for overføringer innen konsernet, jf. FSFIN § 11-21-6 første ledd.

Det stilles ikke noen bestemte krav til vederlagets form. Vederlaget kan være aksjer i det mottakende selskapet, kontanter, gjeldsovertakelse, fordring eller annet, jf. forutsetningsvis FSFIN § 11-21-7.

Etter asl./asal. § 3-9 skal konserninterne overføringer skje til vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Vederlaget skal tilsvare virkelig verdi av det overførte. Ved kapitalforhøyelse skal eiendelen som utgangspunkt regnskapsmessig verdsettes til virkelig verdi, med mindre det følger av regnskapsloven at innskuddet skal videreføres til balanseførte verdier, jf. asl./asal. § 10-12 første ledd tredje punktum. Se nærmere FIN 12. desember 2006 i Utv. 2007/159.

Ved den skjønsmessige vurderingen av eiendelenes virkelige verdi må det etter omstendighetene tas hensyn til at overtakende selskap i henhold til forskriften må overta eiendelens skattemessige verdi fra det overdragende selskapet, og at en lav inngangsverdi/et lavt avskrivningsgrunnlag for det overtakende selskapet kan redusere prisen på eiendelen.

Overføring som ikke oppfyller regnskaps- eller selskapsreglernes krav til vederlag, faller utenfor forskriften. Slike overføringer kan eventuelt bedømmes som realisasjon, utbytte eller uttak og skal skatterettslig behandles etter de alminnelige regler som da gjelder.

A-9-7.2 Inngangsverdi, aksjer/andel i det mottakende selskap som vederlag

Ytes aksjer eller andeler i det mottakende selskapet som vederlag, skal skattemessig inngangsverdi på det overdragende selskapets hånd settes lik pålydende beløp og eventuell beregnet overkurs, jf. FSFIN § 11-21-6 annet ledd. Tilsvarende beløp vil utgjøre innbetalt aksjekapital i det mottakende selskap i forbindelse med overføringen i forhold til sktl. § 10-11 annet ledd.

I den utstrekning fordring som stiftes ved overføringen senere omgjøres til aksjekapital i det mottakende selskapet, skal disse aksjenes samlede pålydende verdi være lik pålydende av fordringen, jf. FSFIN § 11-21-6 annet ledd siste punktum.

A-9-8 Formelle krav

Skattefritak på grunnlag av konsernintern overføring gis bare dersom overdragende og mottakende selskap krever det, jf. FSFIN § 11-21-9. Kravet fremsettes i skattemeldingen. Er kravet ikke fremsatt i den opprinnelige skattemeldingen, kan det gjøres ved endring av skattemeldingen etter sktfvl. § 9-4. Etter utløpet av fristen for endringsmelding kan skattekontoret etter anmodning fra skattyter vurdere endring etter reglene i sktfvl. § 12-1.

Selskapene må i skattemeldingen legge ved en redegjørelse for overføringen som viser vederlag, inngangsverdi og de beregningene som er lagt til grunn for eventuell deling av saldo mv., jf. FSFIN § 11-21-8. Denne bestemmelsen får ikke anvendelse ved overføring etter sktl. § 11-21 første ledd bokstav c, jf. FSFIN § 11-21-2. I slike tilfeller foretas det beskatning som om det var foretatt uttak fra norsk beskatningsområde, jf. [pkt. 4.1](#) og emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)».

Er aksjekapitalen i det selskapet som har mottatt eiendeler i virksomhet utvidet som følge av overføringen, skal det dessuten legges ved oppgave over selskapets samlede innbetalte aksjekapital, herunder overkurs.

A-9-9 Påberopelse eller frafallelse av reglene om konserninterne overføringer som følge av endring

Selskapet kan ved endringsmelding etter sktfvl. § 9-4, uansett grunn, påberope seg eller frafalle reglene om konserninterne overføringer.

Dersom skattemyndighetene f.eks. endrer prisfastsettingen ved anvendelse av sktl. § 13-1, kan selskapet i forbindelse med endringsssaken påberope seg reglene om konserninterne overføringer.

Dersom selskapet påberoper seg eller frafaller bruk av reglene om konserninterne overføringer etter utløpet av treårsfristen for skattyters innlevering av endringsmelding etter sktfvl. § 9-4, må skattekontoret vurdere om det skal endre fastsettingen etter reglene i sktfvl. kapittel 12. Det er en forutsetning at skattyter ikke har handlet illojalt, se LRD 24. januar 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/603 (Christiania Forsikring AS). I denne sammenheng anses skattyter ikke å ha handlet illojalt dersom det ikke er ilagt skjerpet tilleggsskatt/straff. Om endringsadgang for øvrig, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. § 9-4 og § 12-1.

A-9-10 Sikkerhetsstillelse for skatt

Ved skattefri overføring av eiendeler i konsern må det mottakende selskapet stille sikkerhet for skatt som vil kunne fastsettes på gevinst ved senere realisasjon av eiendelene, jf. FSFIN § 11-21-7. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av skattekontoret i den enkelte sak.

Sikkerhet kan stilles i form av f.eks. pantsettelse, bankgaranti eller konserngaranti (garanti fra morselskap eller annet søkegodt selskap i konsernet i form av selvskyldnerkausjon). Sikkerhetsstillelsen bør normalt ha en varighet på mellom tre og fem år.

A-9-11 Opphør av konserntilknytning

Skattefritak etter reglene i forskriften forutsetter at det mottakende og det overdragende selskapet opprettholder sin konserntilknytning så lenge det overførte formuesobjektet er i behold

hos det mottakende selskapet. Opphører vilkårene for konserntilknytning ved aksjesalg, kapitalutvidelse eller annen transaksjon i år etter overdragelsesåret, skal den fritatte inntekten tas til beskatning i det overdragende selskapet i konsernopphevsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 første ledd første punktum. Ved tidfestingen kan det skattepliktige beløpet hos det overdragende selskapet behandles etter de reglene som gjelder for den overførte eiendelen på tidspunktet for konsernopphevet. Dette innebærer f.eks. at hvis en gevinst på konsernopphevsdagspunktet kunne vært overført til gevinst- og tapskonto, kan beløpet overføres gevinst- og tapskonto hos det overdragende selskapet, se også [BFU 4/2014](#).

Det skattepliktige beløpet settes til den fritatte gevinsten ved overføringen. Det skattepliktige beløpet begrenses imidlertid til differansen mellom dokumentert virkelig verdi på tidspunktet for opphør av vilkårene for konserntilknytning og den skattemessige inngangsverdien på det tidligere overføringstidspunktet, jf. FSFIN § 11-21-10 annet ledd annet punktum. Ved skattegging etter disse reglene kan det mottakende selskapet skrive opp skattemessig verdi på den tidligere overførte eiendelen med det skattlagte beløpet som gjelder for denne eiendelen, jf. FSFIN § 11-21-10 annet ledd tredje punktum.

Ved innføringen av fritaksmetoden opphørte latent skatteforpliktelse på forutgående overføring av aksjer mv. som er omfattet av fritaksmetoden, jf. FIN 7. februar 2005 i Utv. 2005/373.

A-10 Aksjesparekonto

- *Sktl. § 10-21*
- *FSFIN § 10-21*
- *Lov 20. desember 2016 nr. 111 om endring i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt på formue og inntekt (skatteloven) VIII (overgangsregler til sktl. § 10-21.)*

A-10-1 Generelt

Sktl. § 10-21 har regler om at personlig skattyter som er bosatt i EØS-området kan opprette en aksjesparekonto (ASK) hos en tilbyder av en slik konto. Spørsmålet om en person er bosatt innenfor EØS må avgjøres etter vedkommende lands internrett. En person som er bosatt i et EØS-land etter dette landets internrett, kan opprette aksjesparekonto selv om han etter skatteavtale er bosatt utenfor EØS. Før 1. januar 2019 kunne også personer bosatt utenfor EØS-området opprette aksjesparekonto. Personer bosatt utenfor EØS som før 1. januar 2019 opprettet aksjesparekonto kan videreføre denne. En aksjesparekonto kan også videreføres om skattyter ved opprettelsen bodde i Norge eller i et annet EØS-land, men senere flytter ut av EØS-området.

Midler på kontoen kan benyttes til å investere i børsnoterte aksjer, egenkapitalbevis og andeler i aksjefond. Gevinst ved realisasjon av aksjer, egenkapitalbevis og fondsandeler på kontoen er ikke skattepliktig og tap er ikke fradragsberettiget. Utbytte på aksjer, egenkapitalbevis og andeler som står inne på kontoen, er skattefritt på samme måte som gevinster ved realisasjon. Ved uttak fra kontoen, anses innskudd på kontoen for å være tatt ut først. Uttak som overstiger innskudd og eventuell ubenyttet skjerming, er skattepliktig inntekt. Fradrag for eventuelt tap kan først kreves ved opphør av kontoen.

Det er i FSFIN § 10-21 gitt nærmere regler om

- hvem som kan tilby aksjesparekonto, se [pkt. 2](#)
- tilbyders informasjonsplikt overfor kontohaver, se [pkt. 11.1](#) og [pkt. 11.3](#)
- innholdet i avtalen mellom tilbyder og kontohaver, se [pkt. 11.2](#)
- kontoføringen, se [pkt. 11.4](#)
- overføring og oppsigelse av konto, se [pkt. 6.5](#) og [pkt. 7](#)

A-10-2 Hvem som kan tilby aksjesparekonto

Aksjesparekonto kan tilbys av institusjoner som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive virksomhet i Norge som bank, verdipapirforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond, jf. FSFIN § 10-21-1 første ledd. Det samme gjelder bank, verdipapirforetak eller forvalt-

ningsselskap for verdipapirfond hjemmehørende innenfor EØS, og som har adgang til å drive tilsvarende virksomhet i Norge, jf. FSFIN § 10-21-1 annet ledd.

A-10-3 Aksjer og andeler som omfattes av ordningen

A-10-3.1 Generelt

Aksjesparekonto kan opprettes for investering i børsnoterte aksjer og egenkapitalbevis i selskaper hjemmehørende i land innenfor EØS og andeler i aksjefond hjemmehørende i land innenfor EØS, jf. sktl. § 10-21 annet ledd første punktum.

A-10-3.2 Børsnoterte aksjer og egenkapitalbevis

Aksjene og egenkapitalbevisene må være notert på norsk eller utenlandsk børs når de tas inn på kontoen. Aksjer notert på Euronext Expand regnes som børsnoterte aksjer. Som børsnoterte aksjer regnes ikke aksjer notert på OTC-listen (utarbeidet av Verdipapirforetakenes Forbund) og aksjer notert på Euronext Growth (egen markeds plass på Oslo Børs). Det samme gjelder aksjer som er notert på tilsvarende lister i utlandet. Tegningsretter omfattes ikke av ordningen.

Aksjer og egenkapitalbevis hvor børsnoteringen er suspendert kan ikke tas inn på kontoen så lenge suspensjonen varer.

Aksjer og egenkapitalbevis kan bli værende på kontoen selv om aksjene eller egenkapitalbevisene senere endrer status fra å være børsnoterte til å bli ikke-børsnoterte, eller selskapet flytter ut av EØS. Eventuell senere overføring av slike aksjer mv. mellom skattyters egne aksjesparekontoer, utløser heller ikke beskatning, da overføring av aksjer mv. mellom aksjesparekontoer hos samme skattyter skjer skattefritt, jf. sktl. § 10-21 sjuende ledd. Nærmere om slik overføring, se [pkt. 6.4](#).

Ved fisjon av børsnotert aksjeselskap, kan aksjonærer i det overdragende selskap som har aksjene på aksjesparekonto og mottar vederlagsaksjer i det utfisjonerte selskapet, plassere vederlagsaksjene på aksjesparekonto. Dette gjelder selv om vederlagsaksjene ikke børsnoteres.

Hvis aksjer, tegningsrettigheter eller andre eiendeler som ikke omfattes av ordningen blir overført til kontoen, må de umiddelbart tas ut igjen. Ved den skattemessige behandlingen ses det bort fra at eiendelene har vært inne på aksjesparekontoen. Om tilfeller hvor slike eiendeler blir tilført aksjesparekontoen i form av utbytte, se [pkt. 5.4.2](#). Overføring mellom kontoer av aksjer mv. som allerede står på skattyters aksjesparekonto, se [pkt. 6.4](#), anses ikke som overføring fra kontohaver til aksjesparekonto etter sktl. § 10-21 sjette ledd første punktum.

A-10-3.3 Andeler i aksjefond (verdipapirfond med mer enn 80 % aksjeandel)

Ordningen gjelder for andeler i verdipapirfond som i det året de skytes inn på kontoen har mer enn 80 prosent aksjeandel ved inntektsårets begynnelse, jf. sktl. § 10-21 annet ledd annet punktum. Dette er verdipapirfond hvor all utdeling fra fondet skal skatlegges som aksjeutbytte, jf. sktl. § 10-20 tredje ledd bokstav a. Aksjeandelen beregnes på samme måte som ved fastsettingen av hvor stor andel av utdelingen fra fondet som skal anses som aksjeutbytte vs. rente, jf. sktl. § 10-20 og emnet «[Verdipapirfond](#)», [pkt. 3.2](#).

For fond som er etablert i inntektsåret, beregnes andelen ut fra forholdet ved inntektsårets utgang, jf. sktl. § 10-20 fjerde ledd annet punktum. Viser det seg ved inntektsårets utgang at kravet til aksjeandel ikke er oppfylt for et fond som er etablert i året, må fondsandelene tas ut av kontoen. Om skattlegging ved uttak, se [pkt. 6](#).

Hvis kravene til aksjeandel var tilfredsstillt på måletidspunktet som angitt ovenfor, (ved inntektsårets begynnelse/ved inntektsåret utgang for fond etablert i inntektsåret), kan andelene bli stående på kontoen selv om aksjeandelen i fondet senere endrer seg.

A-10-4 Innskudd på kontoen

A-10-4.1 Generelt

Innbetaling av kontanter på kontoen anses som innskudd og øker skjermingsgrunnlaget. Overføring av aksje, egenkapitalbevis eller andel i aksjefond fra kontohaver til aksjesparekontoen anses som innskudd på kontoen, jf. sktl. § 10-21 sjette ledd. Innskuddet settes til aksjens, egenkapitalbevisets eller aksjefondsandelens verdi på overføringstidspunktet. Overføringen skatlegges som realisasjon hos kontohaveren, se sktl. § 10-21 sjette ledd tredje punktum, jf. sktl. § 10-31 og emnet «[Aksjer – realisasjon](#)». Ved beregningen av gevinst eller tap utgjør

vederlaget aksjens, egenkapitalbevisets eller aksjefondsandelens verdi på overføringstidspunktet, jf. sktl. § 10-21 sjette ledd annet punktum.

A-10-4.2 Overgangsregler

Om inngangsverdien på aksjer og andeler som ble overført til aksjesparekontoen i medhold av overgangsreglene som gjaldt fram til utgangen av 2019, se Skatte-ABC 2019/2020.

A-10-5 Midler på kontoen

A-10-5.1 Generelt

Midler på kontoen kan bare benyttes til å investere i aksjer i børsnoterte selskaper, egenkapitalbevis og andeler i aksjefond hjemmehørende i land innenfor EØS, jf. sktl. § 10-21 annet ledd. Se nærmere [pkt. 3](#). Kontoen kan også inneholde kontanter, men det kan ikke beregnes rente på kontoen, jf. sktl. § 10-21 annet ledd siste punktum. Vederlag ved realisasjon av aksjer, egenkapitalbevis og andeler som inngår på kontoen, skal tilføres kontoen.

A-10-5.2 Spesielt om utenlandsk valuta

Innestående på kontoen kan ikke benyttes til å erverve utenlandsk valuta, men kontoen kan bli tilført utenlandsk valuta ved innskudd eller som oppgjør ved realisasjon av aksjer mv. Eventuell valutagevinst eller -tap knyttet til beholdning av utenlandsk valuta innestående på kontoen omfattes ikke av sktl. § 10-21 tredje ledd om skattefritak for gevinst på aksjer mv. knyttet til aksjesparekontoen. En ev. valutagevinst eller -tap anses realisert hvis beløpet veksles om til NOK, beløpet tas ut av kontoen eller ved at beløpet benyttes til å erverve aksjer mv. Valutagevinsten/-tapet er skattepliktig/fradragsberettiget i det året den realiseres.

A-10-5.3 Behandling av gevinst og tap ved realisasjon av aksjer mv. på kontoen

Gevinst ved realisasjon av aksjer, egenkapitalbevis og andeler på kontoen, er fritatt for skatt. Tap ved realisasjon er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 10-21 tredje ledd. Om gevinst og tap for kontohaver bosatt i utlandet, se [pkt. 5.5](#).

A-10-5.4 Skattefritak for utbytte

A-10-5.4.1 Generelt

Utbytte på aksjer, egenkapitalbevis og andeler i aksjefond som står inne på aksjesparekonto er skattefritt, på samme måte som realisasjonsgevinster, se sktl. § 10-21 tredje ledd annet punktum. Dette innebærer at skattlegging først skjer ved uttak fra kontoen, se [pkt. 6](#). Utbytte skal ikke regnes som innskutt kapital. Reglene om kreditfradrag for kildeskatt betalt i utlandet på mottatt utbytte kan komme til anvendelse ved skattepliktig uttak fra kontoen. Om kreditfradrag for kildeskatt betalt i utlandet, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

Innestående beløp på kontoen knyttet til utbytte utdelt i 2018 eller tidligere, og som etter dagjeldende regler er skattlagt, regnes som innskutt kapital.

A-10-5.4.2 Utbytte i form av eiendeler som ikke kan inngå på aksjesparekontoen

For aksjer som lovlig står på aksjesparekontoen kan det forekomme at det utdeles utbytte i form av eiendeler som ikke kan inngå på aksjesparekontoen. Dette kan f.eks. være utbytte i form av aksjer i selskaper hjemmehørende utenfor EØS. Slike eiendeler må umiddelbart tas ut av aksjesparekontoen. Om den skattemessige behandlingen ved uttak fra aksjesparekontoen, se [pkt. 6](#).

A-10-5.5 Kontohaver bosatt i utlandet, behandling av gevinst og tap ved realisasjon av aksjer mv.

Skattytere som er bosatt i utlandet er ikke skattepliktige til Norge for aksjegevinster og har ikke fradragsrett for tap. For kontohaver som er bosatt i utlandet skal gevinst ved realisasjon av aksjer, egenkapitalbevis eller fondsandeler på kontoen, behandles som innskudd på kontoen. Tap skal på tilsvarende måte redusere innskuddet. Se sktl. § 10-21 sjette ledd siste punktum.

A-10-5.6 Skjermning

Det beregnes skjermning på grunnlag av kontohaverens innskudd av kontanter, aksjer, egenkapitalbevis og andeler på kontoen. Skjermingsgrunnlaget fastsettes til den laveste innskuddssaldoen på kontoen i løpet av inntektsåret, tillagt ubenyttet skjermning fra tidligere år, jf. sktl. § 10-21 femte ledd femte punktum. Skjermingen knytter seg ikke til de enkelte aksjene mv. på kontoen. Skjermingen tilordnes kontohaver den 31. desember i inntektsåret, jf. sktl. § 10-21 femte ledd siste punktum.

Skjermingsfradraget fastsettes ved å multiplisere skjermingsgrunnlaget med skjermingsrenten, se sktl. § 10-21 femte ledd fjerde punktum.

Det er Skattedirektoratet som fastsetter skjermingsrenten etter kriterier som nevnt i FSFIN § 10-12-1 første ledd. Direktoratet beregner og kunngjør renten for det enkelte inntektsår i januar i året etter inntektsåret, jf. FSFIN § 10-12-1 annet ledd. Skjermingsrenten kunngjøres på www.skatteetaten.no/aksjer.

Skjermingsfradraget kan ikke overstige skattepliktig uttak fra kontoen og utdeling av skattepliktig utbytte fra aksjer og fondsandeler på kontoen, jf. sktl. § 10-21 femte ledd første og annet punktum.

Ubenyttet skjermning legges til skjermingsgrunnlaget og kan fremføres til fradrag i senere års uttak og utbytter, jf. sktl. § 10-21 femte ledd tredje punktum.

Eksempel på beregning av laveste innskuddssaldo:

<i>Dato</i>	<i>Innskudd</i>	<i>Uttak</i>	<i>Saldo etter innskudd/uttak</i>
<i>1. januar</i>			<i>10 000</i>
<i>5. februar</i>	<i>10 000</i>		<i>20 000</i>
<i>1. april</i>		<i>15 000</i>	<i>5 000</i>
<i>10. juni</i>	<i>10 000</i>		<i>15 000</i>
<i>8. august</i>	<i>10 000</i>		<i>25 000</i>
<i>20. desember</i>		<i>10 000</i>	<i>15 000</i>

Saldoen per 1. januar er saldoen ved utgangen av forrige år, tillagt eventuell skjermning for dette året. Laveste innskuddssaldo, og dermed skjermingsgrunnlaget for kontoen er i dette eksempelet kr 5 000 (saldoen i tidsrommet 1. april til 10. juni).

Tilpasninger som foretas for å øke skjermingsgrunnlaget kan bli omfattet av den lovfestede omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 dersom hovedformålet med disposisjonen er å oppnå en skattefordel og disposisjonen etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen, se emnet «*Tilsidesettelse – omgåelse*».

A-10-6 Uttak fra kontoen**A-10-6.1 Generelt**

Overføring fra aksjesparekontoen til kontohaver anses som uttak fra kontoen, jf. sktl. § 10-21 sjette ledd femte punktum. Om overføring i forbindelse med separasjon/skilsmiss, se [pkt. 9](#). Om overføring av hele kontoen til en annen tilbyder, se [pkt. 6.5](#). Aksjer, egenkapitalbevis og fondsandeler som tas ut av kontoen verdsettes til markedsverdien på overføringstidspunktet. Overføringen av aksjer mv. fra kontoen anses ikke som realisasjon.

Ved uttak fra kontoen, anses innskudd på kontoen å være tatt ut først, jf. sktl. § 10-21 fjerde ledd første punktum. Uttak som overstiger innskuddet tillagt skjermning, regnes som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 10-21 fjerde ledd annet punktum. Det har ingen betydning om det er aksjer, andre verdipapirer eller kontanter som tas ut. Fradrag for eventuelt tap kan først kreves ved opphør av kontoen, se [pkt. 7](#). Uttaksverdien for aksjen, egenkapitalbeviset eller andelen utgjør ny inngangsverdi for samme objekt utenfor ordningen.

Skattepliktig uttak etter fradrag for skjermning blir ved skatteberegningen oppjustert (multiplisert) med en oppjusteringsfaktor på 1,72, jf. sktl. § 10-21 fjerde ledd tredje punktum. Dette gjelder også for uttak som foretas av dødsbo.

A-10-6.2 Særlig om overføring av eiendeler som ikke kan stå på aksjesparekontoen

Eiendeler som ikke kan stå på kontoen, men som har kommet inn på kontoen i form av utbytte, må tas ut av kontoen, se [pkt. 5.4.2](#). Ved uttaket av eiendelene fra kontoen, benyttes verdien av eiendelen på utbyttetidspunktet. Uttaket reduserer innskutt kapital, og skattlegges i den utstrekning det overstiger innskutt kapital tillagt skjerming.

A-10-6.3 Uttak fra kontoen for kontohaver bosatt i utlandet

For kontohaver bosatt i utlandet, skal uttak fra kontoen som overstiger tilbakebetaling av innskudd, anses som utbytte, jf. sktl. § 10-21 fjerde ledd siste punktum.

A-10-6.4 Overføring mellom egne aksjesparekontoer

Kontohaver kan overføre aksjer, egenkapitalbevis og aksjefondsandeler mellom egne aksjesparekontoer uten beskatning, se sktl. § 10-21 syvende ledd første punktum. Dette gjelder uavhengig av om kontoene det overføres mellom er hos ulike tilbydere. Ved overføring av aksjer, egenkapitalbevis, aksjefondsandeler og kontanter mellom aksjesparekontoer, overføres innskudd og ubenyttet skjerming fra tidligere år i samme forhold som overføring av verdier mellom kontoene, jf. sktl. § 10-21 syvende ledd annet og tredje punktum.

Om tilsvarende regler for overføring til arvingers aksjesparekontoer, se [pkt. 8](#).

A-10-6.5 Tilbyders plikter i forbindelse med overføring av konto mellom tilbydere

Det er i FSFIN § 10-21-5 første ledd gitt regler for overføring av konto mellom tilbydere. Hvis en annen tilbyder på oppdrag for kontohaver begjærer kontoen overført til seg, skal den tilbyderen som har hatt kontoen overføre alle finansielle instrumenter og kontanter på kontoen til den nye tilbyderen innen 10 virkedager. Eventuelle oppgjør for salg av verdipapirer med oppgjørstid ut over 10 dager, og som tilbyderen ikke har mottatt tidsnok til å kunne overholde 10-dagersfristen, må overføres til den nye tilbyderen senest fem dager etter oppgjørstidspunktet. Informasjon som nevnt i [pkt. 11.4](#), jf. FSFIN § 10-21-4, må også overføres til den nye tilbyderen. Dette gjelder også annen informasjon som er nødvendig for at den nye tilbyderen skal kunne foreta korrekt innrapportering til skattemyndighetene ved utgangen av inntektsåret. Tilbydernes krav overfor kontohaver knyttet til dekning av kostnader ved overføringen kan ikke overstige faktiske kostnader.

A-10-7 Opphør av aksjesparekontoen

Ved opphør av aksjesparekontoen, skattlegges innestående på kontoen fratrukket innskudd og gjenstående skjermingsfradrag som uttak fra kontoen, jf. sktl. § 10-21 åttende ledd, se [pkt. 6](#). Er innestående på kontoen lavere enn innskudd på kontoen, anses differansen som tap ved realisasjon av aksjer. Tapet multipliseres automatisk med en oppjusteringsfaktor på 1,72 ved skatteberegningen og kan føres til fradrag i kontohaverens inntekt. Bestemmelsen om oppjustering av gevinst/tap gjelder også om det er et dødsbo som foretar opphøret av aksjesparekontoen.

Frister og regler for dekning av kostnader ved opphør av aksjesparekontoen er de samme som gjelder ved overføring av slik konto, jf. FSFIN § 10-21-5 annet ledd, se [pkt. 6.5](#).

A-10-8 Videreføring av aksjesparekonto etter reglene om skattemessig kontinuitet ved arv eller gave

Overføring av aksjesparekonto fra dødsbo kan gjøres uten skattlegging. Overføringen må skje med skattemessig kontinuitet etter reglene i sktl. § 10-33, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

Ved utlodning fra dødsbo kan det også overføres aksjer, egenkapitalbevis og aksjefondsandeler fra avdødes aksjesparekontoer til arvingers aksjesparekontoer uten beskatning, se sktl. § 10-21 syvende ledd fjerde punktum. Innskudd og ubenyttet skjerming må overføres i samme forhold som overføring av verdier mellom kontoene, se sktl. § 10-21 sjuende ledd fjerde punktum, jf. tredje punktum.

En aksjesparekonto kan gis som gave dersom dette gjøres med skattemessig kontinuitet. Hele aksjesparekontoen må overføres.

En aksjesparekonto kan ikke eies i sameie mellom flere arvinger eller gavemottakere.

Skattyter som ønsker å dele ut midler på aksjesparekonto som gave til en eller flere gagemottakere, kan opprette flere aksjesparekontoer og overføre aksjer mv. mellom kontoene, for deretter å overføre den enkelte konto i sin helhet. Om overføring mellom egne aksjesparekontoer uten beskatning, se [pkt. 6.4](#).

Ved gavesalg skal ev. oppjustert gevinst etter sktl. § 10-33 tredje ledd legges til innskuddet og skjermingsgrunnlaget som gavemottaker viderefører.

A-10-9 Overføring av konto ved separasjon/skilsnisse

I forbindelse med separasjon og skilsnisse kan aksjer, egenkapitalbevis og aksjefondsandeler overføres mellom ektefellenes aksjesparekontoer uten skattlegging på samme måte og på samme vilkår som mellom aksjesparekontoer tilhørende samme innehaver, se sktl. § 10-21 syvende ledd fjerde punktum. Slik deling kan gjennomføres etter at det er gitt bevilling til eller avsagt dom for separasjon eller skilsnisse, jf. ekteskapsloven § 57 første ledd bokstav a. Innskudd og ubenyttet skjerming overføres i samme forhold som overføring av verdier mellom kontoene, jf. sktl. § 10-21 sjuende ledd tredje punktum.

A-10-10 Aksjesparekonto som inngår i investeringsvirksomhet som omdannes til aksjeselskap

Skattedirektoratet har i [BFU 7/2021](#) lagt til grunn at investeringer stående på aksjesparekonto som inngår i investeringsvirksomhet drevet som enkeltpersonsforetak, kan omfattes av omdanning til aksjeselskap med skattemessig kontinuitet.

A-10-11 Tilbyders plikter knyttet til avtaleinngåelse, løpende informasjon og kontoføring

A-10-11.1 Informasjon før avtale inngås

Tilbyder skal før avtalen inngås, informere den som skal opprette konto om

- hvilke midler som kan inngå på kontoen
- skattereglene som gjelder for konto innehaver
- kostnader knyttet til en slik konto
- at innstående kontanter på kontoen ikke gir renteavkastning

Se FSFIN § 10-21-2 første ledd.

A-10-11.2 Innholdet i avtalen mellom tilbyder og kontohaver

Det må inngås skriftlig avtale om aksjesparekonto, se FSFIN § 10-21-3. Avtalen skal

- angi hva som skal inngå på kontoen
- regulere føring og avvikling av kontoen
- angi hvilke tilleggstjenester tilbyderen skal yte
- opplyse om hvilke kostnader som vil påløpe ved kontoføringen, samt opplyse om hvilke kostnader kontohaver må dekke ved flytting eller avvikling av konto

A-10-11.3 Periodisk informasjon til kontohaver

Tilbyder skal minimum to ganger i året gi kontohaver periodisk informasjon om beholdningen av finansielle instrumenter og kontanter på kontoen. Kontoutskriften skal også gi informasjon om samlet innskudd på kontoen. Er det kontanter på kontoen, skal kontohaver gjøres særskilt oppmerksom på at det ikke gis renteavkastning på kontantbeholdningen. Se FSFIN § 10-21-2 annet ledd.

A-10-11.4 Krav til føring av aksjesparekonto

FSFIN § 10-21-4 inneholder regler om føring av aksjesparekontoen og hvilke opplysninger som skal framgå. Opplysninger som til enhver tid skal framgå er

- innskudd på kontoen
- oversikt over finansielle instrumenter på kontoen
- kontantbeholdning
- ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år
- skjermingsgrunnlag
- beregnet skjermingsfradrag for inntektsåret
- skattepliktig uttak på kontoen i løpet av inntektsåret

- kontoens markedsverdi ved siste årsskifte
- mottatt utbytte

Tilbyderen kan inngå samarbeid med andre aktører om utførelse av oppgaver knyttet til kontoføringen, se FSFIN § 10-21-4 annet punktum.

A-10-12 Formue

Innstående på kontoen formuesbeskattes på vanlig måte, se emnet «Aksjer – formue», pkt. 3.3 og emnet «Verdipapirfond», pkt. 2.

A-11 Akvakultur (havbruk)

- Sktl. § 8-1 første ledd bokstav a og fjerde ledd, § 19-1, § 19-2, § 19-3, § 19-4, § 19-5, § 19-6, § 19,7, § 19-8, § 19-9, § 19-10, § 19-11
- SSV 2023 3-4 A
- Takseringsreglene § 2-1-4 og § 3-1-4 bokstav g

A-11-1 Generelt om akvakultur

Akvakultur reguleres av lov 17. juni 2005 nr. 79 om akvakultur (akvakulturloven).

Akvakulturnæringen omfatter produksjon av akvatiske organismer, dvs. fisk, dyr og planter som lever i vann. Som produksjon regnes ethvert tiltak for å påvirke levende akvatiske organismers vekt, størrelse, antall, egenskaper eller kvalitet, se akvakulturloven § 2. Akvakultur drives i alle faser av organismenes sykluser; fra produksjon av rogn, klekking av yngel til utsett av organismer i sjøen for videre foredling. Det er vanlig å betegne de ulike delene av bransjen etter hvor aktørene befinner seg i organismenes produksjonssyklus; fra stamfiskproduksjon, klekkeri- og settefiskproduksjon til matfiskproduksjon. Tilsvarende gjelder for produksjon av andre organismer enn fisk. Akvakultur omfatter både produksjon av organismer for konsum og produksjon som brukes som innsatsfaktorer i andre produkter, herunder i kosmetikk- og farmasøytisk industri.

For å drive virksomhet innenfor akvakultur kreves det akvakulturtillatelse, jf. Akvakulturloven § 4.

Omsetning av akvatiske organismer til konsum er ikke underlagt regulert førstehåndsomsetning.

A-11-2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

A-11-3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

A-11-4 Samdrift og samlokalisering av akvakulturaktivitet

Innenfor akvakultur (f.eks. fiskeoppdrett) kan virksomhetene (innehaverne av akvakulturtillatsene) velge mellom to typer samarbeid; samdrift eller samlokalisering, jf. Forskrift 17. juni 2008 nr. 822 om drift av akvakulturanlegg (Akvakulturdriftsforskriften) § 4 bokstavene v og w.

Samdrift innebærer at to eller flere innehavere av akvakulturtillatselser har akvatiske organismer i sameie på samme lokalitet. De enkelte partene vil inneha akvakulturtillatselsen hvor fisken settes ut. Etter akvakulturdriftsforskriften § 49 er det ved samdrift kun tillatt med produksjon av matfisk av samme art og av samme type tillatelse. Driftsmidlene i en samdrift kan eies av deltakerne i sameie, eller av de enkelte deltakerne. Samdriftsbrøken som er avtalt mellom partene, er egnet til å regulere hvilken andel den enkelte innehaver av matfisktillatelse skal skattlegges for.

Hvorvidt aktørene i en samdrift driver en virksomhet for felles regning og risiko (selskap med deltakerfastsetting), må vurderes etter de generelle retningslinjene, se emnet «Selskap

med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting», pkt. 1. Tilfredsstiller ikke samdriften vilkårene for å utgjøre en egen virksomhet som drives for felles regning og risiko, anses aktørene å drive hvert sitt foretak, mens den felles aktiviteten behandles som et sameie med bruttofastsetting, se emnet «Sameie – skattlegging etter bruttometoden».

Samlokalisering innebærer at to eller flere innehavere av akvakulturtillatelse har akvakulturrorganismene på samme lokalitet, uten at de er i sameie. I praksis innebærer denne driftsformen at aktørene må skille fisken på merdnivå. Fisken i de ulike merdene (produksjonsenhetene) vil avgjøre hva den enkelte er eier av, og følgelig skattepliktig for, samt hvilke tilhørende kostnader den enkelte har fradragsrett for. Aktørene kan ha regulert kostnadsfordelingen nærmere i avtale. Avtalen legges til grunn ved skattleggingen, så fremt den er i samsvar med arm-lengdeprinsippet.

A-11-5 Skattestedet

Om skattestedet, se emnet «Skattestedet».

A-11-6 Formue

A-11-6.1 Akvakulturtillatelse

Formuesverdien av ikke tidsbegrenset akvakulturtillatelse innen havbruk som gir rett til oppdrett i sjø av laks, ørret og regnbueørret er skattepliktig formue som skal verdsettes til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 4-1 og takseringsforskriften § 3-1-5. Dette gjelder uavhengig av når tillatelsen ble ervervet, se sktl. § 4-54. Formuesverdien skal settes til 25 % av omsetningsverdien, jf. sktl. § 4-17 tredje ledd. Omsetningsverdien fastsettes normalt med utgangspunkt i prisen oppnådd på siste auksjon i det aktuelle produksjonsområdet.

Foreligger det kjente overdragelser som viser oppnådd omsetningsverdi pr. tonn MTB (maksimal tillatt biomasse) ved salg av akvakulturtillatelser, aksjer eller virksomhet i vedkommende produksjonsområde, vil dette også kunne danne et naturlig utgangspunkt for formuesfastsettingen, eventuelt komme inn som et moment i vurderingen. Slike opplysninger kan for eksempel fremkomme av medieomtale eller børsmeldinger.

I produksjonsområde uten auksjon kan vektet gjennomsnittlig auksjonspris for alle områder anses som et godt utgangspunkt for fastsettingen.

I enkelte tilfeller kan det være momenter som tilsier at tillatelsens reelle omsetningsverdi avviker fra oppnådd auksjonspris eller gjennomsnittlig auksjonspris i produksjonsområder uten auksjon. Dersom selskapet mener at omsetningsverdien avviker fra oppnådd auksjonspris mv., må selskapet på samme måte som ellers ved skattefastsettingen, kunne begrunne fastsatt omsetningsverdi.

A-11-6.2 Maskiner og redskaper

Formuesverdien på driftsmidler i saldogruppene a, c og d fastsettes med utgangspunkt i sum utgående positiv saldo. Nærmere om formuesfastsettingen, se emnet «Formue», pkt. 10.4.

A-11-6.3 Føringbåter

Formuesverdiene av føringbåter fastsettes i samsvar med takseringsreglene § 2-1-4 «verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer, mv.».

A-11-6.4 Akvatiske organismer i akvakultur (levende fisk, skjell mv.)

Beholdning av akvatiske organismer i akvakultur anses som omløpsmidler, jf. sktl. § 8-1 fjerde ledd, og verdsettes etter reglene om varelager, se sktl. § 4-17 første ledd jf. § 14-5 annet ledd.

Verdien av levende oppdrettsfisk, skjell mv. fastsettes i samsvar med takseringsreglene § 3-1-4, bokstav g) til 65 prosent av tilvirkningsverdien. I tilvirkningsverdien inngår kostnader til innkjøp av yngel/smolt/ til før og til leid arbeidskraft. Beholdning av levende blåskjell og lignende stående i sjøen, verdsettes ikke.

A-11-6.5 Beholdning av slaktet fisk eller høstet skjell mv.

Beholdning av slaktet fisk, høstet skjell mv. verdsettes som varebeholdning, jf. sktl. § 4-17 første ledd jf. § 14-5 annet ledd. Verdien settes til tilvirkningsverdien, se emnet «[Varebeholdning](#)», pkt. 3.3.3.

A-11-7 Realisasjon av driftsmidler**A-11-7.1 Generelt**

De alminnelige reglene om gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler gjelder også for driftsmidler knyttet til akvakulturvirksomhet, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

A-11-7.2 Samlet realisasjon av driftsmidler og akvakulturtillatelse for grunnrenteskattepliktig havbruksvirksomhet

Etter sktl. § 9-3 syvende ledd annet punktum er det unntak fra skatteplikt for gevinst ved samlet realisasjon av akvakulturtillatelse som er omfattet av grunnrenteskatteplikten, jf. sktl. § 19-1, og driftsmidler knyttet til slik virksomhet som etter sin art kan fradragsføres umiddelbart i grunnrenteinntekten etter sktl. § 19-6 første ledd bokstav c. Om hvilke akvakulturtilatelser som er omfattet av grunnrenteskatteplikten, se [pkt. 9.2](#). Det er et vilkår for skattefritak at overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktet for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres, jf. sktl. § 9-3 syvende ledd annet punktum.

Overdragelsen anses å skje samlet når tillatelse og driftsmidler som nevnt overføres sammen til én kjøper. Også fremførbar negativ grunnrenteinntekt må videreføres i det overtakende selskapet. Andre skatteposisjoner som ikke har tilknytning til bestemte eiendeler i havbruksvirksomheten, vil være i behold i det overdragende selskapet.

Om tilsvarende skattefrihet for grunnrenteinntekt, se [pkt. 9.6.6](#).

A-11-8 Tidfesting av inntekter og kostnader**A-11-8.1 Generelt**

Tidfesting av inntekter og kostnader i akvakulturnæring følger som hovedregel realisasjonsprinsippet, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

A-11-8.2 Varebeholdning mv.

Fisk og andre akvatiske organismer i akvakultur anses som omløpsmidler i virksomhet, jf. sktl. § 8-1 fjerde ledd. Beholdning av slaktet fisk, høstet skjell mv. tas med som varebeholdning, se emnet «[Varebeholdning](#)».

Lager av innkjøpt fôr, emballasje mv. verdsettes etter de vanlige reglene for varebeholdning, se emnet «[Varebeholdning](#)».

Tilvekst i beholdning av fisk og andre akvatiske organismer i akvakultur regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav a. Se også Sk. Nr. 29/1984 i Utv. 1985/84. Fisk og andre akvatiske organismer av egen klekking skal derfor ikke tas med som varebeholdning ved fastsettingen av skattepliktig inntekt.

Kjøpesummen for levende fisk og andre akvatiske organismer som er innkjøpt i året, kan fradragsføres direkte. Skattyter kan likevel velge å aktivere kjøpesummen for all fisk og andre akvatiske organismer innkjøpt i året. Valget kan foretas for hvert innkjøp.

Innkjøpt fisk og andre akvatiske organismer som er tatt med i inngående beholdning og som er i behold ved årets utgang, skal alltid tas med som utgående beholdning og med samme verdi som er benyttet som inngående verdi.

A-11-9 Grunnrenteinntekt**A-11-9.1 Generelt**

Innehaver av akvakulturtillatelse til matfiskoppdrett av laks, ørret og regnbueørret, skal fra og med inntektsåret 2023 skatlegges for grunnrenteinntekt etter reglene i sktl. kap. 19. Grunnrenteskatten er utformet som en kontantstrømskatt, hvor investeringene i sjøfasen fradragsføres umiddelbart i bruttoinntekten. Gevinst ved realisasjon av driftsmidler hvor investeringen er fradragsført direkte, skatlegges i realisasjonsåret. For øvrige inntekter og kostnader hvor det ikke er særregler, gjelder skattelovens vanlige tidfestingsregler. Ev. negativ grunnrenteinntekt

kan fremføres med rente til fradrag mot senere års positive grunnrenteinntekt. Negativ og positiv grunnrenteinntekt kan samordnes innenfor konsern. Ved opphør av virksomheten, kan skatteinntekten av ev. ubenyttet negativ grunnrenteinntekt utbetales. Grunnrenteskatten er en statskatt, og den formelle grunnrentesatsen er 32,1 %.

A-11-9.2 Virksomhet som omfattes av grunnrenteskatteplikten

Etter sktl. § 19-1 gjelder grunnrenteskatteplikten for virksomhet som er basert på akvakultur-tillatelse som nevnt i akvakulturloven §§ 6 og 7, jf. § 4, jf. laksetildelingsforskriften kapittel 3. Dette omfatter antallsbegrenset akvakulturtilatelse til matfiskoppdrett i sjø av laks, ørret og regnbueørret.

Forsknings-, visnings- og undervisningstillatelser omfattes ikke av grunnrenteskatteplikten. Det samme gjelder stamfisketillatelser, tillatelser til fiskepark og slaktermerd samt utviklings-tillatelser. Utviklingstillatelser kan konverteres til ordinære, tidsbegrensede matfisketillatelser, jf. laksetildelingsforskriften § 6-7, og blir da omfattet av grunnrenteskatteplikten.

Reglene om grunnrenteinntekt gjelder ikke for havbasert oppdrett (jf. laksetildelingsfor-skriften kapittel 4). Reglene gjelder heller ikke for oppdrett på land (jf. laksetildelingsforskriften kapittel 7).

A-11-9.3 Geografisk virkeområde

Personer og selskaper som er bosatt/hjemmehørende i Norge, vil som utgangspunkt være grunnrenteskattepliktig for virksomhet som nevnt i [pkt. 9.2](#). Personer og selskaper bosatt/hjemmehørende i utlandet, er også grunnrenteskattepliktig når den grunnrenteskattepliktige virksomheten drives «i riket», dvs. innenfor den norske territorialgrensen, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Foruten indre farvann, omfatter sjøterritoriet havområdene fra grunnlinjene ut til 12 nautiske mil fra disse, jf. territorialfarvannsloven 27. juni 2003 nr. 57 § 2. Produksjons-områdene for akvakultur av matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret strekker seg på det meste 8 nautiske mil utenfor grunnlinjen, slik at virksomheten normalt drives «i riket», jf. vedlegg til forskrift 16. januar 2017 nr. 61 om produksjonsområder for laks, ørret og regnbueørret (produksjonsområdeforskriften).

A-11-9.4 Skattesubjekt

A-11-9.4.1 Generelt

Grunnrenteskatteplikten gjelder for innehaver av akvakulturtilatelse som nevnt i [pkt. 9.2](#), jf. sktl. § 19-2. Innehaveren er skattepliktig for grunnrenteinntekten uavhengig av hvordan virksomheten er organisert. Dette gjelder også ved samdrift og samlokalisering, se [pkt. 4](#). Anses det ved samdrift å foreligge et selskap med deltakerfastsetting, fastsettes grunnrenteinntekten hos selskapet, mens nettoresultatet fordeles på deltakerne etter nettometoden og skatlegges på vanlig måte, jf. sktl. § 10-41, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

A-11-9.4.2 Utleie av akvakulturtilatelse

Utleie av akvakulturtilatelse er i utgangspunktet ikke tillatt, jf. akvakulturloven § 19 tredje ledd, men det kan i særlige tilfeller gis dispensasjon. Ved ev. utleie av akvakulturtilatelser er utleieren og ikke leietakeren, skattepliktig for grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 19-2 annet punktum.

A-11-9.4.3 Grunnrenteinntekt ved overdragelse/ervert av havbruksvirksomhet i løpet av inntektsåret

Ved overdragelse av havbruksvirksomhet til ny eier i løpet av inntektsåret, skal grunnrenteinntekten fastsettes forholdsmessig for overdrager og erverver etter den enkeltes forhold og eier-tid, se. sktl. § 19-11 bokstav b.

A-11-9.5 Fastsetting av grunnrenteskatt

Grunnrenteskatten fastsettes som følger, jf. sktl. § 19-4:

Samlet årlig brutto inntekt fastsatt etter sktl. § 19-5

÷ Fradragsberettigede kostnader etter sktl. § 19-6

÷ Fremførbar negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år, jf. sktl. § 19-7 annet ledd

= Nettoinntekt før samordning
 ÷ Negativ grunnrenteinntekt fra annet selskap i samme konsern, jf. sktl. 19-7 første ledd
 ÷ Bunnfradrag, jf. sktl. § 19-8
 = Skattepliktig grunnrenteinntekt
 x 32,1 %
 = Fastsatt grunnrenteskatt
 ÷ Produksjonsavgift, jf. sktl. § 19-9
 = Grunnrenteskatt

A-11-9.6 Samlet årlig brutto inntekt

A-11-9.6.1 Generelt

I samlet årlig brutto inntekt inngår følgende, jf. sktl. § 19-5:

- Årlige brutto salgsinntekter av laks, ørret og regnbueørret
- Inntekt fra salg av levende fisk i sjøfasen
- Gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmiddel som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten

A-11-9.6.2 Årlig brutto salgsinntekter av laks, ørret og regnbueørret

Årlig brutto salgsinntekt settes til markedsverdien ved merdkanten av solgt laks, ørret og regnbueørret, multiplisert med slaktevolum, jf. sktl. § 19-5 første ledd bokstav a annet punktum. Grunnrenteinntekten anses innvunnet når fisken passerer merdkanten, dvs. når den forlater sjøfasen. Verdiøkning som oppstår etter merdkanten, inngår ikke i grunnrenteinntekten.

For fisk som er solgt ved merdkanten til uavhengig kjøper, legges faktisk pris til grunn som salgsinntekt. Er salgsinntekten redusert som følge av interessefellesskap med en annen part, jf. sktl. § 13-1, fastsettes salgsinntekten til det den ville vært mellom uavhengige parter. Om inntektsfastsetting hvor det foreligger interessefellesskap, se emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap](#)».

Foreligger det ikke en observerbar markedsverdi ved merdkanten, f.eks. fordi fisken først selges til en ekstern part etter slaktning, transport eller bearbeidelse, må skattyter selv fastsette markedsverdien ved merdkanten. Økt salgsværdi, f.eks. som følge av bearbeidning og videreforedling, salgs- og markedsføringsaktivitet og transport, skal ikke inngå i skatteavregningsprisen ved merdkanten. Ved beregningen av markedsverdien, skal det tas hensyn til alle forhold som kan ha påvirket verdien ved merdkanten. Vurderingen tilsvarende den som gjelder ved fastsettingen av armlengdeprisen etter sktl. § 13-1 mellom uavhengige foretak, se emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap](#)».

Sktl. § 19-5 tredje ledd har regler om at brutto salgsinntekt kan fastsettes med bindende virkning av et prisråd for havbruk, men denne bestemmelsen har ikke trådt i kraft ved avslutningen av redaksjonsarbeidet.

A-11-9.6.3 Inntekt av salg av levende fisk i sjøfasen

Salg av levende fisk i sjøfasen, dvs. før den har passert merdkanten, kan bl.a. være aktuelt hvor det foreligger samdrift eller samlokalisering, se [pkt. 4](#). Ved samlokalisering, kan f.eks. den ene parten selge all fisk i den enkelte produksjonseenhet til den andre deltakeren. Ved samdrift, kan salg f.eks. gjennomføres ved at sameiebrøken endres, eller ved at det tas opp en ny sameier.

Bruttoinntekten ved salg av levende fisk i sjøfasen, skal fastsettes til markedsverdien av fisken på salgstidspunktet. Ved salg til uavhengig kjøper, legges denne prisen til grunn som salgsinntekt. Er salgsinntekten redusert som følge av interessefellesskap med en annen part, jf. sktl. § 13-1, fastsettes salgsinntekten til det den ville vært mellom uavhengige parter. Om inntektsfastsetting hvor det foreligger interessefellesskap, se emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap](#)».

A-11-9.6.4 Gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmiddel

Gevinst ved realisasjon og uttak av driftsmiddel som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten, inngår i grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 19-5 første ledd bokstav c første punktum. Dette gjelder uavhengig av om driftsmidlet er avskrivbart. Gevinst ved realisasjon av

enkelstående akvakulturtillatelser som er opphavet til grunnrenten, se [pkt. 9.2](#), inngår ikke i grunnrenteinntekten, se sktl. § 19-11 første ledd bokstav a annet punktum.

Ved realisasjon eller uttak av driftsmiddel som ellers er aktiveringspliktig, men som fradragsføres umiddelbart i grunnrenteinntekten, se [pkt. 9.7.4](#), settes inngangsverdien til 0. Vederlaget inngår i grunnrenteinntekten for realisasjons-/uttaksåret, jf. sktl. § 19-5 første ledd bokstav c annet punktum.

Ved realisasjon og uttak av øvrige driftsmidler som ikke fradragsføres direkte i grunnrenteinntekten, skal inntektsført beløp etter de alminnelige reglene om tidfesting i sktl. kapittel 14 inngå i grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 19-5 første ledd bokstav c tredje punktum. Om slik inntektsføring, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

Ved realisasjon av avskrivbare driftsmidler som benyttes delvis i egen grunnrenteskattepliktig virksomhet og delvis i annen virksomhet, må gevinsten fordeles mellom grunnlaget for grunnrenteskatt og alminnelig inntekt i henhold til nytte. Ved fordelingen skal det tas utgangspunkt i bruken av driftsmidlet det foregående innteksåret, jf. sktl. § 19-5 første ledd bokstav c, tredje punktum, jf. annet ledd.

A-11-9.6.5 Samlet realisasjon og opphør av havbruksvirksomhet – generelt

Ved samlet realisasjon og opphør av havbruksvirksomhet, skal overdrager for realisasjonsåret beregne grunnrenteinntekt svarende til vederlaget fratrukket skattemessig verdi av driftsmidler som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten, jf. sktl. § 19-11 bokstav a. Vederlag som kan henføres til akvakulturtillatelser skal likevel ikke inngå i grunnrenteinntekten.

Om unntak fra grunnrenteskatteplikt ved samlet realisasjon av havbruksvirksomhet, se [pkt. 9.2](#).

A-11-9.6.6 Samlet realisasjon av havbruksvirksomhet – kontinuitetsoverdragelse

Gevinst ved samlet realisasjon av driftsmidler som etter sin art kan fradragsføres umiddelbart etter sktl. § 19-6 første ledd bokstav c og akvakulturtillatelse som nevnt i sktl. § 19-1 er unntatt fra skatteplikt dersom overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktet for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres, jf. sktl. § 19-5 første ledd bokstav c fjerde punktum jf. § 9-3 syvende ledd annet punktum. For driftsmidler hvor kostprisen er fradragsført direkte, se [pkt. 9.6.5](#), er skattemessig verdi kr 0. Også fremførbar negativ grunnrenteinntekt må videreføres i det overtakende selskap. Andre skatteposisjoner som ikke har tilknytning til bestemte eiendeler i havbruksvirksomheten, vil være i behold i det overdragende selskapet.

Overdragelsen anses å skje samlet når tillatelse og driftsmidler som nevnt overføres sammen til én kjøper.

A-11-9.6.7 Fordeling av inntekt ved ulike typer tillatelser

Produserer skattyter matfisk under ulike typer tillatelser på samme lokalitet, kan det oppstå spørsmål om fordeling av inntekt mellom grunnrenteskattepliktig matfiskproduksjon og produksjon som følge av andre typer tillatelser som ikke omfattes av grunnrenteskatteplikten. Fordelingen av inntekten skal da skje på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom inntektsandel og nytte for hver virksomhet, jf. sktl. § 19-5 annet ledd. På bakgrunn av den omfattende journalføringen som gjelder etter akvakulturdriftsforskriften, vil skattyter ha mulighet til å angi produksjon av slaktet fisk som kan knyttes til grunnrenteskattepliktig matfisktillatelse og øvrige tillatelser.

A-11-9.6.8 Overdragelse av havbruksvirksomhet til ny eier i løpet av året

Ved overdragelse av havbruksvirksomhet til ny eier i løpet av innteksåret, skal grunnrenteinntekt fastsettes forholdsmessig for overdrager og erverver, etter den enkeltes forhold og eiertid, jf. sktl. § 19-11 første ledd bokstav b. Overdrager og erverver tar med i grunnlaget salgsinntekter og realisasjonsgevinster som er innvunnet i hver deres eiertid.

A-11-9.7 Fradragsberettigede kostnader**A-11-9.7.1 Generelt**

I grunnlaget for grunnrenteinntekten gis det fradrag for kostnader som har tilknytning til den grunnrenteskattepliktige virksomheten, jf. sktl. § 19-6. Fradragsretten gjelder for kostnader som pådras før skatteavregningstidspunktet, dvs. merdkanten. Kostnader som pådras etter merdkanten, kan ikke fradragsføres som en kostnad i grunnlaget for grunnrenteskatt.

Grunnrenteskatten for havbruksvirksomhet er en kontantstrømskatt, slik at investeringer fradras i sin helhet på det tidspunkt et driftsmiddel ville blitt aktivert ved fastsetting av alminnelig inntekt. For driftsmidler som benyttes både i grunnrenteskattepliktig virksomhet og annen virksomhet, skal grunnrenteinntekten reduseres med avskrivninger etter skattelovens alminnelige regler.

For interne transaksjoner må det vurderes om interessefellesskapet har påvirket internprisen, jf. sktl. § 13-1, se emnet «Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap».

I bruttoinntekt, som er fastsatt som beskrevet i pkt. 9.6, kommer følgende kostnader til fradrag:

- pådratte driftskostnader som regulært følger havbruksproduksjonen
- vederlag for kjøp av levende fisk i sjøfasen
- inntektsårets kostnader knyttet til flytende oppdrettsanlegg i sjø som ellers er aktiveringspliktige
- inntektsårets kostnader til andre fysiske innretninger knyttet til anlegget som utelukkende er til bruk i grunnrenteskattepliktig virksomhet
- årets avskrivninger på andre driftsmidler som helt eller delvis brukes som innsatsfaktor i grunnrentevirksomheten
- årets avskrivning av skattemessig gjenstående verdi på driftsmidler anskaffet før 1. januar 2023
- årets avskrivning på driftsmiddel som er overtatt fra et annet konsernselskap
- tap ved realisasjon og uttak av driftsmiddel som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten
- 40 % av betalt vederlag for kjøp av tillatelser og kapasitet på auksjonene i 2018 og 2020 og fastpristildelingen i 2020, fordelt over årene 2023-2027
- eiendomsskatt på flytende oppdrettsanlegg i sjø og øvrig eiendomsskatt på havbruksanlegg
- forskningsavgift fastsatt etter lov 7. juli 2000 nr. 68
- beregnet selskapskatt for den delen av virksomheten som er grunnrenteskattepliktig

Det gis ikke fradrag for følgende kostnader, jf. sktl. § 19-6 fjerde ledd:

- salgs- og markedsføringskostnader
- finanskostnader
- vederlag ved erverv av akvakultur tillatelser, unntatt for tillatelser kjøpt på auksjonene i 2018 og 2020 og fastpristildelingen i 2020
- vederlag ved konvertering av utviklingstillatelser
- kostnader i tilknytning til erverv av akvakultur tillatelser
- kostnader til leie av akvakultur tillatelser der det er gitt dispensasjon til leie etter akvakulturloven § 19 tredje ledd
- vederlag ved erverv av driftsmidler som er utviklet på grunnlag av skattyterens utviklingstillatelse
- ytelser til kommuner, lokalsamfunn mv.

A-11-9.7.2 Pådratte driftskostnader som regulært følger havbruksproduksjonen

Pådratte driftskostnader som er knyttet til den grunnrenteskattepliktige virksomheten i sjøfasen er fradragsberettiget i grunnlaget for grunnrenteskatt, jf. sktl. § 19-6 første ledd bokstav a. Om tilknytningskravet er oppfylt, må vurderes med utgangspunkt i det alminnelige skatterettslige tilknytningskravet i sktl. § 6-1, se emnet «Kostnader – allment om fradrag». Fradragsretten omfatter bl.a.

- kostnader til innkjøp eller produksjon av settefisk
- kostnader til før
- kostnader til røktning
- kostnader til forebygging og behandling av lus/sykdommer o.l.

- arbeidskostnader og andre personalkostnader
- energikostnader
- vedlikeholdskostnader
- forsikringskostnader
- administrasjonskostnader
- forsknings- og utviklingskostnader
- kostnader til miljøtiltak
- kostnader til gjenfangst av rømt fisk

A-11-9.7.3 *Vederlag for kjøp av levende fisk i sjøfasen*

Kjøp av levende fisk i sjøfasen, kan bl.a. være aktuelt for aktører i samdrift og samlokalisering, se nærmere [pkt. 9.6.3](#) som gjelder selger.

Kostnaden ved kjøp av levende fisk i sjøfasen, skal fastsettes til markedsverdien av fisken på salgstidspunktet. Ved kjøp fra uavhengig kjøper, legges denne prisen til grunn som salgsinntekt. Har selger fått fastsatt salgsinntekten etter sktl. § 13-1, kan det være aktuelt med tilsvarende justering for kjøper (korresponderende retting), se emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap](#)», [pkt. 5.1](#).

A-11-9.7.4 *Inntektsårets kostnader knyttet til flytende oppdrettsanlegg i sjø og andre fysiske driftsmidler*

Inntektsårets kostnader knyttet til flytende oppdrettsanlegg i sjø, som ellers er aktiveringspliktige, kan fradragsføres umiddelbart i grunnlaget for grunnrenteskatten, i stedet for å aktiveres, jf. sktl. § 19-6 første ledd bokstav c. Dette omfatter fysiske installasjoner som f.eks.

- merder
- flytemodul
- føringsmaskin
- føringslager
- oppholdsrom
- sanitæranlegg og lignende
- anker
- lodd og lignende til forankring

Den direkte fradragsretten gjelder også andre fysiske innretninger knyttet til anlegget som utelukkende er til bruk i den grunnrenteskattepliktiges virksomhet. Dette gjelder f.eks.

- anlegg og innretning for energiforsyning for drift av oppdrettsanlegget
- arbeidsbåter
- dødfisksystemer
- vannbehandlingssystemer
- biomassemåler
- andre elektroniske driftsmidler som overvåker fisken

Den direkte fradragsretten gjelder driftsmidler som utelukkende er til bruk i den grunnrenteskattepliktige virksomheten, se [pkt. 9.2](#). Om driftsmidler som også virker utenfor grunnrenteskattepliktig virksomhet, se [pkt. 9.7.5](#).

Driftsmidler som er overtatt fra andre selskap i konsernet, se [pkt. 9.7.7](#), omfattes ikke av den umiddelbare fradragsretten, jf. sktl. § 19-6 første ledd bokstav c, tredje punktum.

Om driftsmidler som er anskaffet før 2023, se [pkt. 9.7.6](#).

A-11-9.7.5 *Årets avskrivninger på andre driftsmidler som helt eller delvis brukes som innsatsfaktor i grunnrentevirksomheten*

Driftsmidler som ikke er nevnt i [pkt. 9.7.4](#), og som helt eller delvis brukes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten i sjøfasen, kan ikke fradragsføres direkte etter sktl. § 19-6 første ledd bokstav c, se [pkt. 9.7.4](#). For slike driftsmidler kan årets avskrivninger etter de alminnelige avskrivningsreglene i sktl. kap. 14, fradras forholdsmessig i grunnrenteinntekten. Dette kan f.eks. gjelde brønnbåter som brukes til å levere brønnbåttjenester, og hvor brønnbåtene også brukes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten. Det samme gjelder settefiskanlegg og forproduksjonsanlegg, hvor skattyter produserer settefisk eller fôr både for egen bruk og for salg.

Avskrivningene for driftsmidlene må fordeles mellom den grunnrenteskattepliktige virksomheten og den øvrige virksomheten på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom kostnadsandel og nytte for hver virksomhet, jf. sktl. § 19-6 annet ledd og [pkt. 9.7.12](#).

A-11-9.7.6 Årets avskrivning av skattemessig gjenstående verdi på driftsmidler anskaffet før 1. januar 2023

For avskrivbare driftsmidler som er nevnt i sktl. § 19-6 første ledd bokstav c, se [pkt. 9.7.4](#), og som er anskaffet før 1. januar 2023, kan årets avskrivninger av skattemessig gjenstående verdi på driftsmidlene, fradras i grunnrenteinntekten etter reglene i sktl. kap. 14, se sktl. § 19-6 første ledd bokstav e. Det gis ikke fradrag for avskrivninger som er foretatt før 1. januar 2023.

Det gis ikke fradrag for tidsubegrenset akvakulturtillatelse, jf. sktl. § 19-6 første ledd bokstav e annet punktum.

A-11-9.7.7 Årets avskrivning på driftsmiddel som er overtatt fra et annet konsernselskap

Kostprisen for driftsmidler som er nevnt i sktl. § 19-6 første ledd bokstav c, se [pkt. 9.7.4](#), som er overtatt fra et annet foretak i samme konsern, kan ikke fradragføres direkte i grunnrenteinntekten. Om hva som regnes som foretak i samme konsern, se [skatteloven § 19-3]. I stedet kan årets avskrivninger trekkes fra i grunnlaget for grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 19-6 første ledd bokstav f. Årets avskrivning fastsettes med utgangspunkt i det overdragende selskapets skattemessige verdier på de overførte driftsmidlene på overdragelsestidspunktet, jf. sktl. § 19-6 første ledd bokstav f, annet punktum. Avskrivningene gjennomføres etter reglene i sktl. kap. 14. Det gis ikke fradrag for avskrivning på tidsubegrenset akvakulturtillatelse.

A-11-9.7.8 Tap ved realisasjon og uttak av driftsmiddel som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten

Tap ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i den grunnrenteskattepliktige virksomheten, er fradragberettiget i grunnlaget for grunnrenteinntekten. Dette gjelder som utgangspunkt alle driftsmidler tilknyttet den grunnrenteskattepliktige virksomheten, uavhengig av om driftsmidlet er avskrivbart. Tap ved enkeltstående akvakulturtilatelser, kommer ikke til fradrag i grunnrenteinntekten.

Tap beregnes på vanlig måte som differansen mellom utgangsverdien og inngangsverdien. For driftsmidler hvor inngangsverdien er fradragført umiddelbart i grunnrenteinntekten, se [pkt. 9.7.4](#), er inngangsverdien 0. Ved realisasjon av driftsmidler som skal avskrives i grunnrenteinntekten, gjelder reglene om fradragføring ved fastsettingen av alminnelig inntekt i sktl. kap. 14, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

For driftsmidler som benyttes delvis i egen grunnrenteskattepliktig virksomhet og delvis i annen virksomhet, må tapet fordeles mellom grunnrenteskattepliktig virksomhet og annen virksomhet i henhold til nytte, jf. sktl. § 19-6 annet ledd. Fordelingen tar utgangspunkt i bruken i foregående inntektsår. Se også [pkt. 9.7.12](#).

A-11-9.7.9 40 % av betalt vederlag for kjøp av tillatelser og kapasitet på auksjonene i 2018 og 2020 og fastpristildelingen i 2020, fordelt over årene 2023-2027

Som utgangspunkt gis det ikke fradrag for kostnader til erverv av akvakulturtilatelser, jf. sktl. § 19-6 fjerde ledd bokstav c. Det gis likevel et sjablongmessig fradrag for 40 % av betalt vederlag for kjøp på auksjonene i 2018 og 2020 og fastpristildelingen i 2020, jf. sktl. § 19-6 første ledd bokstav h. Fradraget fordeles over inntektsårene 2023 til 2027 med like beløp. Siden det ikke er fradragrett i alminnelig inntekt, skal beløpet nedjusteres med skattesatsen for alminnelig inntekt, som utgjør 22 %.

A-11-9.7.10 Eiendomsskatt på flytende oppdrettsanlegg i sjø

Eiendomsskatt på oppdrettsanlegg i sjø, jf. eiendomsskatteleva § 4 tredje ledd, kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatten, jf. sktl. § 19-6 første ledd bokstav i. Dette gjelder fysiske installasjoner som merder, flytemodul, fôringsmaskin, fôringslager, oppholdsrom, sanitær-anlegg o.l. Eiendomsskatt på øvrig havbruksanlegg som anvendes til matfiskoppdrett av laks, ørret og regnbueørret i sjøfasen, kommer også til fradrag, i den grad anlegget har tilknytning til slik virksomhet. Dette gjelder f.eks. lagerbygg på land som har delvis tilknytning til den

grunnrenteskattepliktige havbruksvirksomheten, og skattyters øvrige virksomhet. For slike anlegg som delvis brukes til grunnrenteskattepliktig virksomhet, skal det gis delvis fradrag. Fordelingen skal foretas på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom kostnadsandel og nytte hvor hver virksomhet, jf. sktl. § 19-6 annet ledd og [pkt. 9.7.12](#).

A-11-9.7.11 Forskningsavgift

Forskningsavgift som fastsettes etter lov 7. juli 2000 nr. 68 om avgift til forskning og utvikling i fiskeri- og havbruksnæringen er fradragsberettiget i grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 19-6 første ledd bokstav j. Markedsavgift kommer ikke til fradrag.

A-11-9.7.12 Kostnader som også er til nytte i virksomhet som ikke er grunnrenteskattepliktig

Når skattyter driver annen virksomhet i tillegg til virksomhet som er grunnrenteskattepliktig, skal kostnadene fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom kostnadsandel og nytte for hver virksomhet, jf. sktl. § 19-6 annet ledd. Drives f.eks. settefiskproduksjon i tillegg til oppdrettsvirksomhet, kan f.eks. mengde eksternt solgt smolt sammenlignet med mengde smolt brukt i egen virksomhet, være en hensiktsmessig fordelingsnøkkel. For integrert brønnbåtvirksomhet kan f.eks. tidsbruk i egen virksomhet og til eksternt ytede tjenester gi en egnet fordeling. Avskrivninger og tap ved realisasjon av driftsmidler må også fordeles i forhold til bruken hhv. innenfor og utenfor den grunnrenteskattepliktige virksomheten.

A-11-9.7.13 Beregnet selskapsskatt for den delen av virksomheten som er grunnrenteskattepliktig

I grunnrenteinntekten skal det gis fradrag for en beregnet selskapsskatt for den delen av virksomheten som er grunnrenteskattepliktig, jf. sktl. § 19-6 tredje ledd. I beregningen inngår de samme inntekts- og kostnadsstørrelsene som inngår i grunnrenteinntekten. Investeringer som fradragsføres umiddelbart i grunnrenteinntekten, se [pkt. 9.7.4](#), skal imidlertid avskrives etter skattelovens alminnelige regler ved beregningen av selskapsskatten. Gevinst og tap ved realisasjon av slike investeringer, skal følge skattelovens alminnelige realisasjons- og tidfestingsregler.

Blir den beregnede selskapsskatten negativ, kan den fremføres til fradrag i beregnet selskapsskatt for senere inntektsår, jf. sktl. § 19-6 tredje ledd sjette punktum.

A-11-9.7.14 Salgs- og markedsføringskostnader

Salgs- og markedsføringskostnader anses som verdiøkende aktivitet som oppstår etter skatteavregningstidspunktet, dvs. merdkanten. Slike kostnader er ikke fradragsberettiget i grunnlaget for grunnrenteskatten, jf. sktl. § 19-6 fjerde ledd bokstav a.

A-11-9.7.15 Finanskostnader – generelt

Finanskostnader kommer ikke til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatten, jf. sktl. § 19-6 fjerde ledd bokstav b. Dette omfatter bl.a. kostnader til gjeldsfinansiering og rentekostnader ved utsatt betaling. Ved kjøp eller leie av en innsatsfaktor, kan betalingsvilkår for drifts- og investeringskostnader inneholde et element av utsatt betaling/kreditt, selv om det ikke er fastsatt noe renteelement. Ved betalingsutsettelse gitt i samsvar med ordinære forretningsvilkår mellom uavhengige parter hvor kreditlelementet er moderat, skal det ikke skilles ut noe kreditlement i fradragsberettigede kostnader i grunnrenteinntekten. Er betalingsutsettelsen/kreditten vesentlig, f.eks. ved lang betalingsutsettelse eller kjøp på avbetaling, må det skilles ut et kreditlement, slik at fradraget i grunnrenteinntekten tilsvarer kjøps-/leieprisen ved ordinære betalingsvilkår. Det samme gjelder ved leie- eller leasingavtaler, hvor betalingen utsettes til et tidspunkt vesentlig senere enn fradraget tidfestes skattemessig.

A-11-9.7.16 Finanskostnader – leasing

I noen tilfeller kan en leie- eller en leasingavtale, etter en konkret vurdering, innebære en så stor overføring av rettigheter, plikter og risiko at leaseren anses som skattemessig eier. Se nærmere emnet «[Leasing](#)», [pkt. 2](#). I slike tilfeller må leaseren også anses som eier ved fastsettingen av grunnrenteinntekten. Det må da fastsettes en kostpris/markedsverdi for driftsmidlet ved ervervet, eksklusive rentekostnader, som kommer til fradrag ved fastsettingen av grunnrente-

inntekten. Den delen av leiebeløpene som reflekterer rente-/kredittkostnader, kan ikke fradragsføres i grunnlaget for grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 19-6 fjerde ledd bokstav b.

A-11-9.7.17 Vederlag ved erverv og konvertering av akvakulturtillatelser

Det gis som utgangspunkt ikke fradrag for vederlag ved erverv av akvakulturtillatelser, jf. sktl. § 19-6 fjerde ledd bokstav c. Om unntak, se [pkt. 9.7.9](#). Det gis heller ikke fradrag for vederlag som betales for å konvertere en utviklingstillatelse til en ordinær matfisktillatelse.

A-11-9.7.18 Kostnader i tilknytning til erverv av akvakulturtillatelser

Kostnader i tilknytning til erverv av akvakulturtillatelser er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 19-6 fjerde ledd bokstav d. Dette gjelder uavhengig av om det gis begrenset fradrag for ervervet av selve akvakulturtillatelsen, se [pkt. 9.7.9](#).

A-11-9.7.19 Kostnader til leie av akvakulturtillatelser

Gis det dispensasjon for utleie av en akvakulturtillatelse etter akvakulturloven § 19 tredje ledd, vil utleieren og ikke leietakeren være grunnrenteskattepliktig, se [pkt. 9.4.2](#). Utleier av tillatelsen må i leieavtalen sikre seg at leietaker fremskaffer nødvendige opplysninger slik at utleier kan rapportere riktige opplysninger i skattemeldingen. Det gis i slike tilfeller ikke fradrag for kostnader til leie av akvakulturtillatelsen, jf. sktl. § 19-6 fjerde ledd bokstav e.

A-11-9.7.20 Vederlag ved erverv av driftsmidler som er utviklet på grunnlag av skattyteutviklingstillatelse

I noen tilfeller hvor skattyter har fått en utviklingstillatelse, påtar skattyteren seg å gjennomføre et prosjekt, og påtar seg kostnadene til dette, mot å slippe å betale for konvertering av utviklingstillatelsen til en kommersiell tillatelse. Dette anses som en form for offentlig støtte, og kostnadene til erverv av driftsmidler som er et resultat av en utviklingstillatelse, er ikke fradragsberettiget i grunnlaget for grunnrenteskatten, jf. sktl. § 19-6 fjerde ledd bokstav f.

A-11-9.7.21 Ytelser til kommuner, lokalsamfunn mv.

Ytelser til kommuner, lokalsamfunn mv., f.eks. til bygging av kulturhus, idrettsanlegg mv., kan ikke fradragsføres i grunnlaget for grunnrenteskatten, jf. sktl. § 19-6 fjerde ledd bokstav g. Dette gjelder uavhengig av om slike kostnader er fradragsberettiget ved fastsettingen av alminnelig inntekt.

A-11-9.8 Negativ grunnrenteinntekt

A-11-9.8.1 Samordning av positiv grunnrenteinntekt med negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år

Har skattyter positiv netto inntekt etter at bruttoinntekten er redusert med fradragsberettigede kostnader, reduseres nettoinntekten med ev. fremførbar negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år, jf. sktl. § 19-4 første ledd bokstav a. Hvis skattyter tilhører et konsern etter konserndefinisjonen i sktl. § 10-4, kan nettoinntekten samordnes med positiv eller negativ grunnrenteinntekt fra et annet konsernselskap, se [pkt. 9.8.2](#), før det foretas samordning med negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år, jf. sktl. § 19-4 første ledd bokstav b, jf. § 19-7 første ledd.

Negativ grunnrenteinntekt i et tidligere år, skal trekkes fra i sin helhet før det gis fradrag for negativ grunnrenteinntekt i et senere år. Slik samordning kan også foretas ved realisasjon eller opphør av hele havbruksvirksomheten, jf. sktl. § 19-11 bokstav a tredje punktum.

Samordning med negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år vil først være aktuelt fra og med inntektsåret 2024.

A-11-9.8.2 Samordning av positiv grunnrenteinntekt med negativ grunnrenteinntekt fra et annet konsernselskap

For aksjeselskap og likestilt selskap og sammenslutning, jf. sktl. § 10-1, kan positiv grunnrenteinntekt samordnes med negativ grunnrenteinntekt fra et selskap som tilhører samme konsern etter konserndefinisjonen i sktl. § 10-4 om konsernbidrag, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)», [pkt. 2](#). Vilkårene må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret. Positiv grunnren-

teinntekt kan ikke samordnes med underskudd eller tap i andre inntekter, jf. sktl. § 19-10. Om likestilte selskaper, se emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**», pkt. 3.

A-11-9.8.3 Samordning av negativ grunnrenteinntekt med positiv grunnrenteinntekt fra et annet konsernselskap

Er netto grunnrenteinntekt for et aksjeselskap eller likestilt selskap eller sammenslutning negativ, kan inntil hele den negative grunnrenteinntekten trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt hos et annet selskap, hvis selskapene tilhører samme konsern etter konserndefinisjonen i sktl. § 10-4 om konsernbidrag, jf. sktl. § 19-7 første ledd første punktum. Selskapet med negativ grunnrenteinntekt kan ikke få positiv grunnrenteinntekt som følge av slik samordning.

A-11-9.8.4 Fremføring av negativ grunnrenteinntekt til senere år

Er grunnrenteinntekten negativ etter en ev. samordning med positiv inntekt fra selskap i samme konsern, kan den negative grunnrenteinntekten fremføres til fradrag i senere års positive grunnrenteinntekt beregnet for det grunnrenteskattepliktige foretaket, jf. sktl. § 19-7 annet ledd. Negativ grunnrenteinntekt fremføres med en rentesats som vil bli fastsatt i forskrift. Negativ grunnrenteinntekt kan ikke trekkes fra i den grunnrenteskattepliktiges øvrige inntekter.

A-11-9.8.5 Opphør av grunnrenteskattepliktig virksomhet

Ved opphør av grunnrenteskattepliktig virksomhet, kan den grunnrenteskattepliktige kreve skatteverdien av ev. negativ grunnrenteinntekt ved opphøret som ikke er avregnet som nevnt ovenfor, utbetalt fra staten, jf. sktl. § 19-11 bokstav c. Det er ikke noe vilkår for slik utbetaling at negativ grunnrenteinntekt er avregnet mot positiv grunnrenteinntekt fra andre konsernselskaper. Slik utbetaling kan ikke kreves i andre tilfeller hvor det oppstår negativ grunnrenteinntekt.

A-11-9.9 Bunnfradrag

A-11-9.9.1 Generelt

Positiv grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret, reduseres med et bunnfradrag, jf. sktl. § 19-8. Reduksjonen skjer etter at ev. fremført negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år er utnyttet, og negativ og positiv grunnrenteinntekt for konsernselskap ev. er samordnet. Bunnfradraget fastsettes hvert år av Stortinget, og er for inntektsåret 2023 fastsatt til kr. 70 mill., jf. SSV § 3-4 A annet punktum. Ved beregningen av grunnrenteinntekten nedjusteres bunnfradraget med skattesatsen for alminnelig inntekt på 22 %, slik at det ved beregningen utgjør kr 55 mill.

Bunnfradraget kan bare komme til fradrag en gang på konsernnivå, jf. sktl. § 19-8 tredje punktum. Om konsern, se pkt. 9.9.2.

Er det flere selskaper i samme konsern som har matfisktillatelse, må bunnfradraget fordeles forholdsmessig mellom disse selskapene, ut fra maksimalt tillatt biomasse som innehas av hvert av selskapene. Ubenyttet bunnfradrag kan ikke fremføres til senere år, jf. sktl. § 19-8 fjerde punktum. Ubenyttet bunnfradrag i ett selskap kan heller ikke overføres eller samordnes med grunnrenteinntekt i et annet selskap i konsernet.

A-11-9.9.2 Konsern

Et morselskap sammen med ett eller flere datterselskap, utgjør et konsern. Et foretak er morselskap hvis det har bestemmende innflytelse over et annet foretak. Det andre foretaket anses da som datterselskap.

Et selskap anses også som datterselskap hvor ett eller flere konsernselskap sammen har bestemmende innflytelse over det andre foretaket, jf. sktl. § 19-3 bokstav a og b.

Eksempel

Foretak A eier 70 % av foretak B og 55 % av foretak C. Foretak B og Foretak C eier igjen 60 % av foretak D.

Hvis en personlig eier, alene eller sammen med nærstående, har bestemmende innflytelse over to eller flere foretak eller morselskap, skal også disse foretakene og deres datterselskaper anses som et konsern, jf. sktl. § 19-3 bokstav c.

Bestemmende innflytelse anses alltid å foreligge hvor en personlig eier eller et foretak

- eier så mange aksjer eller andeler i et foretak, at de representerer flertallet av stemmene i dette foretaket eller
- personen eller foretaket har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i det andre selskapets styre

Ved beregningen av stemmerettigheter og rettigheter til å velge eller avsette styremedlemmer, skal rettigheter som morselskapet og morselskapets datterselskap har, regnes med. Det samme gjelder rettigheter som innehas av noen som handler i eget navn, men for morselskapets eller datterselskapets regning.

Selv om det ikke foreligger bestemmende innflytelse på grunnlag av eierskap, kan bestemmende innflytelse foreligge hvor morselskapet på grunnlag av avtale har bestemmende innflytelse over et annet foretak. Det stilles ikke krav til avtalens form. Muntlige avtaler kan også hensyntas. Om det foreligger bestemmende innflytelse på et slikt grunnlag, må vurderes konkret.

Som noens nærstående menes, jf. sktl. § 19-3 bokstav e:

1. ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapsliknende forhold;
2. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken;
3. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt i nr. 1 og nr. 2;
4. ektefelle til, og en person som bor sammen i ekteskapsliknende forhold med noen som er nevnt i nr. 2 og 3;
5. foretak der vedkommende selv eller noen som er nevnt i nr. 1 til 4, har slik bestemmende innflytelse som nevnt i bokstav d.

A-11-9.10 Fastsetting av grunnrenteskatt

A-11-9.10.1 Generelt

Fastsatt grunnrenteskatt utgjør 32,1 % av det grunnlaget som fremkommer etter at bruttoinntekten er redusert med fradragberettigede kostnader, fremførbar negativ grunnrenteinntekt fra tidligere år, ev. og negativ grunnrenteinntekt fra andre konsernselskaper og bunnfradraget, jf. beskrivelsen ovenfor.

A-11-9.10.2 Fradrag for produksjonsavgift

Produksjonsavgift på produksjon av fisk fastsatt etter særavgiftsloven, kan kreves fratrukket i fastsatt grunnrenteskatt, jf. sktl. § 19-9. Aksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning, jf. sktl. § 10-1, kan trekke ubenyttet produksjonsavgift fra i fastsatt grunnrenteskatt i et annet selskap som tilhører samme konsern etter konserndefinisjonen i sktl. § 10-4 om konsernbidrag, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)», pkt. 2. Vilårene om konserntilknytning må være oppfylt ved utløpet av inntektsåret. Grunnrenteskatten kan ikke bli negativ som følge av produksjonsavgiften. Produksjonsavgift som ikke har kommet til fradrag, kan ikke kreves fratrukket i grunnrenteskatten i et fremtidig inntektsår. Produksjonsavgiften kan trekkes fra i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 6-15. Produksjonsavgiften er i 2023 kr 0,56 øre frem til utløpet av juni 2023, og kr 0,90 fra 1. juli 2023.

A-11-10 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)

A-11-10.1 Akvakulturtillatelser/Konsesjoner

Akvakulturtilatelse er normalt å anse som rettighet som ikke er tidsbegrenset. Se for øvrig emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)». Den delen av vederlaget som ved eierskifte av akvakulturanlegg kan tilordnes verdien av akvakulturtilatelse, skal aktiveres som et immaterielt driftsmiddel som bare kan avskrives ved åpenbart verdifall i forhold til inngangsverdien, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd første punktum. Tilsvarende gjelder for oppdrettskonsesjoner som er gitt før 1. januar 2006 og som er videreført ved ikrafttreddelsen av akvakulturloven.

A-11-10.2 Arbeidstøy

Om arbeidstøy, se emnet «Arbeidstøy mv.».

A-11-10.3 Avskrivninger

A-11-10.3.1 Anlegg på land

Anlegg på land, som lagerbygg, landfaste kaianlegg mv. som er tilknyttet akvakulturvirksomhet, avskrives i saldogruppe h. I alminnelighet nyttes lav sats.

A-11-10.3.2 Faste damanlegg

Faste damanlegg på land avskrives i saldogruppe h.

A-11-10.3.3 Flytebrygger mv.

Flytebrygger o.l. avskrives i saldogruppe h, normalt forhøyet sats.

A-11-10.3.4 Føeringsanlegg

Automatisk føeringsanlegg avskrives i saldogruppe d.

A-11-10.3.5 Føeringsbåt mv.

Skip, fartøyer mv. som nyttes til føring i tilknytning til akvakulturvirksomhet, avskrives i saldogruppe e.

A-11-10.3.6 Ismaskin

Maskin for fremstilling av is, avskrives i saldogruppe d.

A-11-10.3.7 Kjøle- og fryseanlegg

Kjøle- og fryseanlegg som er fast installert i bygning, avskrives som «fast teknisk installasjon i bygning» på egen saldogruppe j.

Andre kjøle- og fryseanlegg avskrives i saldogruppe d.

A-11-10.3.8 Klekkekar

Klekkekar til bruk i klekkeri/settefiskanlegg avskrives i saldogruppe d.

A-11-10.3.9 Merder mv.

Oppdrettsmerder som består av flytende innhegninger, ofte konstruert med gangveier rundt, avskrives i saldogruppe d.

Større flytende konstruksjoner beregnet på mobilitet, hvor merdene er integrert i et system med gangveier mellom merdene, avskrives i saldogruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.) se SKD i Utv.1991 side 696. Slike enheter består ofte også av en arbeidsplattform med påstående bygning.

Utskifting av notposer i oppdrettsmerder anses som vedlikehold.

A-11-10.3.10 Produksjonsavgift på laks, ørret og regnbueørret

Det er i Stortingsvedtak om særavgifter for 2023 fastsatt at produksjonsavgiften per kilo ferdig produsert laks, ørret og regnbueørret i norsk territorialfarvann i 2023 skal være kr. 0,56 frem til og med 30. juni 2023, og kr. 0,90 fra 1. juli 2023. Produksjonsavgiften skal beregnes når fisken er ferdig slaktet. Avgiften er fradragsberettiget kostnad i virksomheten, jf. sktl. § 6-1 og § 6-15, og i fastsatt grunnrenteskatt, se [pkt. 9.10.2](#).

A-11-10.3.11 Vannforsyningsanlegg

Vannforsyningsanlegg avskrives i saldogruppe h. Dersom bolig som ikke er avskrivbart driftsmiddel er tilknyttet anlegget, kan stikkledning til boligen ikke tas med i avskrivningsgrunnlaget.

Knyttes akvakulturanlegget til offentlig vannverk, må engangsvgiften for tilknytningen behandles som vederlag ved stiftelse av en varig rettighet. Slik engangsvgift kan normalt verken avskrives eller fradragsføres direkte.

A-11-10.4 Eget arbeid

Verdi av eierens eget arbeid med tilvirkning av/påkostning på driftsmiddel skal inntektsføres og aktiveres som en del av inngangsverdien på driftsmidlet, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 2.3.3. Det samme gjelder lønnskostnader knyttet til ansattes arbeid med slik tilvirkning/påkostning. Se FIN 13. februar 2013 i Utv. 2013/224. Se også emnet «[Virksomhet – arbeid under utførelse](#)», pkt. 2.3.4.

A-11-10.5 Ektefeller

Om fordeling av inntekt mellom ektefeller (felles bedrift), se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 13.

A-11-10.6 Forsikringspremie

Forsikringspremie vedrørende forsikring av anlegg, utstyr, beholdning av fisk mv. er fradragsberettiget som driftskostnad.

A-11-10.7 Kontingent

Kontingent til Fiskeri- og Havbruksnæringens servicekontor er fradragsberettiget. Nærmere om fradragsretten, se emnet «[Kontingenter](#)».

A-11-10.8 Lønn

Det må skilles mellom lønn til den alminnelige driften som skal fradragsføres i året, og lønn for arbeid på nyanlegg som skal aktiveres på vedkommende anlegg.

Om lønn til egne barn, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

A-11-10.9 Røkerbolig

Dersom ansatt disponerer bolig som eies eller leies av arbeidsgiveren, må arbeidsgiveren kreve at skattekontoret verdsetter ytelsen, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-21, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)». Fordel ved helt eller delvis fri bolig skal behandles som lønn. Om innrapporteringen, se Skatteforvaltingshåndboken.

Bygning hovedsakelig brukt til bolig for ansatte kan normalt ikke avskrives, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)» og emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.8.5.

A-11-10.10 Skadeserstatning

Om erstatning for tap, herunder hel ødeleggelse, av avskrivbare driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

Om erstatning for delvis skade mv., se emnet «[Skadeserstatning](#)».

Erstatning for tap av eller skade på fisk, skjell mv. og annen varebeholdning er skattepliktig virksomhetsinntekt.

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av visse driftsmidler eller av akvatiske organismer i akvakulturanlegg, se [pkt. 10.13](#) og emnet «[Betinget skattefritak](#)».

A-11-10.11 Studiereiser

Om studiereiser og kurs, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

A-11-10.12 Tilskudd

Akvakulturnæringen mottar ingen øremerkede tilskudd. Om kommunale etableringstilskudd og tilskudd som forvaltes av Innovasjon Norge og av fylkeskommunene, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)».

A-11-10.13 Ufrivillig realisasjon, betinget skattefritak

Reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon omfatter også akvatiske organismer i akvakultur når realisasjonen omfatter minst 25 % av beholdningen av det enkelte fiskeslag, se sktl. § 14-70 sjetten ledd bokstav d. Eksempel på slik ufrivillig realisasjon er tap av fisk ved rømming og nedslakting etter pålegg fra offentlig myndighet.

Spesielt om gjenanskaffelse av ufrivillig realisert fisk, se emnet «[Betinget skattefritak](#)», [pkt. 2.4.4](#) og [pkt. 2.4.5](#).

A-11-10.14 Uttak av fisk og andre akvatiske organismer mv.

Uttak av fisk og andre akvatiske organismer til skattyters private forbruk skal inntektsføres til omsetningsverdi etter hvert som uttaket skjer, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Om personalrabatt, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

A-11-10.15 Veier

Veianlegg skal aktiveres uten senere avskrivning. Om asfaltering, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», [pkt. 16.1](#).

A-12 Alminnelig inntekt

- *Sktl. kap. 5 og 6*
- *Sktfvl. § 9-1*

A-12-1 Generelt

Med alminnelig inntekt menes den nettoinntekt som fremkommer på grunnlag av skattelovgivningens regler om skattepliktige inntekter, fradragsberettigede kostnader og tap. Om kostnader og tap, se emnene «[Kostnader – allment om fradrag](#)» og «[Tap](#)».

Grunnlaget for alminnelig inntekt skal i hovedsak fastsettes av den skattepliktige ved levering av skattemeldingen etter sktfvl. § 9-1. Om unntak, se [pkt. 2](#) og [pkt. 3](#).

Alminnelig inntekt fremkommer ved skatteberegningen før personfradrag, særfradrag og særskilt fradrag for skattytere som er skattemessig bosatt i Troms og Finnmark (tiltakssonen) trekkes fra.

Om personinntekt, se emnet «[Personinntekt – allment](#)» og de øvrige emnene om personinntekt.

A-12-2 Aksjeinntekt

Skattepliktig aksjeutbytte inngår i alminnelig inntekt. For personlige aksjonærer vil dette være utbytte som etter fradrag for skjerming er multiplisert med 1,72, jf. sktl. § 10-11 første ledd annet punktum.

Skattepliktig gevinst ved realisasjon av aksjer inngår i alminnelig inntekt. For personlige aksjonærer vil dette være gevinst som etter fradrag for ubenyttet skjerming er multiplisert med 1,72, jf. sktl. § 10-31 første ledd fjerde punktum.

Aksjetap som er oppjustert med 1,72 går til fradrag i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 10-31 annet ledd annet punktum.

Oppjusteringen med 1,72 skjer ved skatteberegningen før alminnelig inntekt fremkommer, og inngår ikke i det grunnlaget som den skattepliktige skal fastsette etter sktfvl. § 9-1.

A-12-3 Inntekt fra selskap med deltakerfastsetting

Andel av overskudd fra selskap med deltakerfastsetting etter sktl. § 10-41 anses som alminnelig inntekt for deltakeren.

Skattepliktig del av utdeling fra selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-42 tredje ledd, inngår også i alminnelig inntekt. Dette vil være utdelt beløp etter at det er gjort fradrag for skatt på overskuddsandel og etter at nettobeløpet er multiplisert med 1,72.

Skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting inngår i alminnelig inntekt. For personlig deltaker samt personlig deltakers dødsbo og konkursbo vil dette være gevinst og tap som etter fradrag for ubenyttet skjerming er multiplisert med 1,72, jf. sktl. § 10-44 første ledd tredje og fjerde punktum.

Oppjusteringen med 1,72 skjer ved skatteberegningen før alminnelig inntekt fremkommer, og inngår ikke i det grunnlaget som den skattepliktige skal fastsette etter sktfvl. § 9-1.

Beregnet inntekt av renter etter sktl. § 5-22 inngår også i alminnelig inntekt.

A-12-4 Reindrift

Ved gjennomsnittsfastsetting av inntekt fra reindrift er det årets gjennomsnittsinntekt som inngår i alminnelig inntekt.

A-12-5 Skatter

På alminnelig inntekt beregnes som hovedregel:

- inntektsskatt til kommune og fylkeskommune, jf. SSV § 3-8
- fellekkatt til staten, jf. SSV § 3-2

Norske og utenlandske selskaper og innretninger som er selvstendige skattesubjekter jf. sktl. § 2-2 første ledd, er fritatt for skatt til kommune og fylkeskommune jf. sktl. § 2-36 annet ledd og SSV § 3-3. Fritaket gjelder ikke for dødsbo.

A-12-6 Hvilke skattytere skal ha alminnelig inntekt

Det skal fastsettes alminnelig inntekt for alle fysiske personer, selskaper, dødsbo, konkursbo mv. som er skattepliktige til Norge etter norsk internrett og som ikke er unntatt etter skatteavtale.

A-13 Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag

- Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (sktflv.) kap. 9
- Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd, kap. 23
- Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) (sktbl.)
- FSSD § 12-2
- Forskrift 19. november 1997 nr. 1173 om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv.
- Forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden
- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) kap. 5
- Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2200 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2023
- Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2203 om produktavgift til folketrygden for fiskeri, hval- og selfangstnæringene for 2023
- Forskrift 22. desember 2022 nr. 2478 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2023
- Forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) § 7-2-7 og § 7-2-8
- Forskrift 11. desember 1998 nr. 1390 om beregning og innbetaling av produktavgift
- Forskrift 22. november 2022 nr. 2002 om satser mv. til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2023 (satsforskriften 2023)

A-13-1 Avgifter til folketrygden

Til finansiering av folketrygden betales blant annet følgende avgifter

- trygdeavgift, se emnet [«Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng»](#)
- arbeidsgiveravgift
 - om plikt til å betale arbeidsgiveravgift og beregningsgrunnlaget, se nedenfor
 - om satser for arbeidsgiveravgift, se emnet [«Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser»](#)

- om innrapportering av arbeidsgiveravgift, se Skatteforvaltningshåndboken
- om innbetaling av arbeidsgiveravgift, se Skattebetalingshåndboken

A-13-2 Hvem som plikter å betale arbeidsgiveravgift

A-13-2.1 Generelt

Et rettssubjekt, personlig eller upersonlig, som selv eller gjennom andre yter/utbetaler ytelser som inngår i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift (se nedenfor) er pliktig til å betale arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2. Dette gjelder selv om yteren ikke driver virksomhet og selv om det ikke er fradragrett for utbetalingen.

A-13-2.2 Spesielt om indre selskaper

I et indre selskap er det deltaker, og ikke selskapet, som kan opptre som arbeidsgiver, da selskapet som sådant ikke kan opptre overfor tredjemann, se selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav c og § 2-1 annet ledd. Et indre selskap kan derfor heller ikke være subjekt for betaling av arbeidsgiveravgift. Se for øvrig emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 2.5. Se også LB-2017-39512 i Utv. 2017/1463.

A-13-2.3 Ytelser gjennom andre

Arbeidsgiveren har plikt til å betale arbeidsgiveravgift også hvor andre yter en fordel på vegne av arbeidsgiveren, jf. ftrl. § 23-2 første ledd første punktum og sktfvl. § 7-2 første ledd. Dette gjelder for eksempel hvor ansatte, styremedlemmer mv. mottar fordeler som aksjonær yter på vegne av selskapet. Fordelen skal da tas med i selskapets grunnlag for arbeidsgiveravgift, som om selskapet selv hadde ytet fordelen. Det har ikke noen betydning for avgiftsplikten om det skjer et etteroppgjør mellom arbeidsgiveren og den som foretar utbetalingen.

A-13-2.4 Andre ytelser fra tredjeparter

Arbeidsgiver plikter også å innrapportere, og dermed betale arbeidsgiveravgift for ytelser som mottas fra tredjeparter, jf. sktfvl. § 7-2 annet ledd og ftrl. § 23-2 første ledd første punktum. Dette gjelder f.eks. verdien av flybonuspoeng og hotellbonuspoeng som er opptjent på tjenestereiser/-opphold, og som i løpet av inntektsåret er benyttet privat. Arbeidsgivers innrapporteringsplikt, og derved plikten til å betale arbeidsgiveravgift gjelder også for skattepliktig del av rabatter mv. oppnådd hos arbeidsgivers forretningsforbindelser og samarbeidspartnere. Nærmere om skatteplikten for rabatter mv. se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

A-13-2.5 Arbeidsutleie

Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, har både oppdragsgiver og oppdragstaker ansvaret for innrapportering, innbetaling av arbeidsgiveravgift mv. Skatteoppkreveren kan imidlertid bestemme at den ene av de ansvarlige skal være fritatt fra ansvaret når partene i avtale uttrykkelig har regulert hvem av dem som skal utføre de nevnte pliktene, jf. sktbl. § 4-1 annet ledd. Nærmere retningslinjer er gitt av FIN, referert i Sk. nr. 12/1992 i Utv. 1992/1008, pkt. 2.

A-13-2.6 Eierskifte

Ved overføring av virksomhet eller del av virksomhet til en annen innehaver, vil ny eier som hovedregel overta rettigheter og plikter som følger av arbeidsavtale mv. som foreligger på tidspunktet for virksomhetsoverdragelsen, jf. arbeidsmiljøloven § 16-2. Det medfører f.eks. at den nye eieren må betale arbeidsgiveravgift av ytelser som den ansatte har ervervet rett til før virksomhetsoverdragelsen, men som ytes av den nye eieren.

A-13-2.7 Konkursbo

Konkursbo er å anse som enhver annen arbeidsgiver med plikt til å betale arbeidsgiveravgift, f.eks. ved fortsatt drift av virksomheten. Se FIN 12. februar 1970 i Utv. 1970/263.

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av utbetalinger fra konkursbo til hel eller delvis dekning av lønn mv. når lønnen er opptjent før konkursens åpning. Krav på udekket arbeidsgiveravgift kan derimot reises mot boet når lønnen er utbetalt før konkursen.

A-13-2.8 Dødsbo

Dødsbo er å anse som enhver annen arbeidsgiver med plikt til å betale arbeidsgiveravgift, f.eks. ved fortsatt drift av virksomheten. Dette gjelder også arbeidsgiveravgift for lønn til ansatte som er opptjent før arbeidsgivers dødsfall, men som tidfestes etter dødsfallet.

A-13-2.9 Veldedige og allmenntilgjort institusjoner og organisasjoner

Arbeidsgiveravgiftsplikt gjelder også for skattefrie institusjoner, men for veldedige og allmenntilgjort institusjoner og organisasjoner er det fastsatt betydelige begrensninger i avgiftsplikten, se [pkt. 3.14](#).

A-13-3 Beregningsgrunnlaget

A-13-3.1 Generelt

Plikten til å betale arbeidsgiveravgift gjelder som utgangspunkt for ytelser i og utenfor tjenesteforhold som arbeidsgiveren plikter å innrapportere for vedkommende år, jf. ftrl. § 23-2 første ledd første punktum. Lønnsopplysningsplikten følger av sktflv. § 7-2. Etter sktflv. § 7-2 annet ledd omfatter arbeidsgiverens lønnsopplysningsplikt også ytelser som arbeidstakeren i tjenesteforholdet mottar fra andre enn arbeidsgiveren, se [pkt. 2.4](#). Dette innebærer at arbeidsgiveren også må betale arbeidsgiveravgift av disse ytelsene.

Om unntak og presiseringer knyttet til lønnsopplysningsplikten, se nedenfor.

Avgiftsplikten gjelder uavhengig av mottakers alder.

I tillegg til ordinær lønn, herunder feriepenger, omfatter avgiftsplikten blant annet

- honorar
- tips
- tantieme
- provisjon
- ventelønn som utbetales i forbindelse med nedbemanning mv.
- dagpenge under arbeidsledighet som forskutteres av arbeidsgiver
- sykepenge
- foreldrepenger

I tillegg omfattes følgende ytelser hvor avgiftsplikten etter folketrykklagen ikke er knyttet til innrapporteringsplikten

- tilskudd til tjenestepensjonsordninger
- pensjon fra tidligere arbeidsgiver
- trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser
- trekkpliktige utgiftsrefusjoner
- trekkpliktige naturalytelser

Om presiseringer, unntak fra og begrensninger i avgiftsplikten, se nedenfor.

A-13-3.2 Skattefrie ytelser

Beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift omfatter normalt ikke ytelser i arbeidsforhold dersom ytelsen er skattefri for mottakeren. For eksempel vil skattefrie naturalytelser ikke inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

A-13-3.3 Ytelser under minstegrensen for innrapportering

Ytelser under minstegrensen for innrapportering, se emnet «[Skattefrie arbeidsinntekt](#)», skal inngå i grunnlaget selv om de ikke innrapporteres, jf. ftrl. § 23-2 første ledd tredje punktum.

A-13-3.4 Utbetalinger til selvstendig næringsdrivende

Det skal som hovedregel ikke betales arbeidsgiveravgift når mottakeren av godtgjørelsen har utført arbeidet eller oppdraget som ledd i egen virksomhet, jf. ftrl. § 23-2 annet ledd. Dette gjelder selv om ytelsen er innrapporteringspliktig. Unntak gjelder likevel for bl.a. styrehonorar, honorar til forfattere og oversettere samt godtgjørelse til idrettsutøver. Se nærmere [pkt. 7](#). Om skillet i eller utenfor virksomhet (næring), se emnet «[Virksomhet – allment](#)». Om plikt til å betale arbeidsgiveravgift av godtgjørelse utbetalt til legevirksomhet for tapt virksomhetsinntekt (benevnt som praksiskompensasjon) knyttet til legens fravær ved utøvelse av verv for

legeforeningen, se SKD 27. august 2015 i Utv. 2015/1778 og LRD (LB-2018-62460) i Utv. 2020/228.

A-13-3.5 Pensjon

A-13-3.5.1 Generelt

Løpende pensjon direkte betalt over driften fra arbeidsgiver i tidligere arbeidsforhold, inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, forutsatt at pensjonen begynte å løpe etter 1. januar 1988, jf. ftrl. § 23-2 fjerde ledd annet punktum. Dette gjelder også for barnepensjon selv om det ikke betales trygdeavgift lav sats av den.

A-13-3.5.2 Avløsning av pensjon

Engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon i arbeidsforhold inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. ftrl. § 23-2 fjerde ledd tredje punktum. Dette gjelder når pensjonen ikke er sikret ved innbetaling av premie og tilskudd til forsikringsselskap, pensjonskasse o.l. (pensjoner over driften). Avgiftsplikten gjelder uavhengig av om avløsning foretas før eller etter at pensjonen er begynt å løpe. Begynte pensjonen å løpe før 1. januar 1988, skal det likevel ikke betales arbeidsgiveravgift av avløsningsbeløpet.

A-13-3.6 Tilskudd til pensjonsordninger

A-13-3.6.1 Generelt

Arbeidsgivers tilskudd til individuelle og kollektive tjenstepensjonsordninger og visse pensjoner inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. ftrl. § 23-2 fjerde ledd første punktum.

A-13-3.6.2 Administrasjonskostnader, gebyrer mv.

Som avgiftspliktig tilskudd anses også betaling som skal dekke administrasjonskostnader vedrørende slike pensjoner. Forsikringsmeglerhonorar eller øvrige kostnader knyttet til formidling av tjenstepensjonsordning inngår ikke i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift. Kostnader som oppstår ved å flytte en pensjonsavtale fra et forsikringsselskap til et annet anses som en driftskostnad som arbeidsgiveren har ved å tilby pensjonsordningen til de ansatte, og inngår ikke i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift.

A-13-3.6.3 Inn- og utbetalinger fra premiefond og innskuddsfond

Tilskudd til pensjonsordningens premiefond og innskuddsfond omfattes også av arbeidsgiveravgiftsplikten. Derimot skal det ikke betales arbeidsgiveravgift når midler fra premiefondet/innskuddsfondet, herunder renter, benyttes til å betale årets premie. Ved tilbakeføring til arbeidsgiveren av midler fra premiefond etter foretakspensjonsloven § 10-4 eller tjenstepensjonsloven § 5-12, eller fra innskuddsfond etter innskuddspensjonsloven § 9-4, skal det ikke foretas noen tilbakeføring av arbeidsgiveravgiften. Det samme gjelder ved tilbakeføring av midler fra premiefond eller innskuddsfond i forbindelse med avvikling av pensjonsordning etter foretakspensjonsloven § 15-3, tjenstepensjonsloven § 7-6 eller innskuddspensjonsloven § 13-3.

A-13-3.6.4 Pensjonsrettigheter for eier

Tilskudd til en kollektiv pensjonsordning i enkeltpersonforetak som skal dekke pensjonsrettigheter for eieren anses ikke avgiftspliktig, i den grad eierens andel av premien kan individualiseres. For selskap med deltakerfastsetting gjelder det samme for en ansvarlig deltakers andel av den samlede premien, se FIN 25. november 1998 i Utv. 1999/1548.

A-13-3.6.5 Innbetaling av ansvarskapital

Arbeidsgivers finansiering av en pensjonskasses ansvarlige kapital i henhold til forskrift om beregning av ansvarlig kapital for finansinstitusjoner er ikke av en slik art at det utløser plikt til å betale arbeidsgiveravgift. Dette gjelder både når tilskuddet er gitt som ansvarlig lån og når det er gitt som egenkapitaltilskudd, jf. FIN 2. mai 1994 i Utv. 1994/548.

A-13-3.7 **Utgiftsgodtgjørelser**

A-13-3.7.1 *Generelt*

For utgiftsgodtgjørelser som skal dekke kostnader i forbindelse med utførelse av arbeidet, og hvor nettometoden derfor brukes ved skatleggingen, skal det betales arbeidsgiveravgift bare i den utstrekning utgiftsgodtgjørelsen er trekkpliktig, jf. ftrl. § 23-2 tredje ledd. Om når det skal benyttes nettometode, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse». Om hvilke ytelser som er trekkpliktige, se nedenfor. Hvis en slik ytelse ikke er trekkpliktig, skal det ikke betales arbeidsgiveravgift av noen del av ytelsen, heller ikke av eventuelt overskudd ved inntektsfastsettingen hos mottakeren. Hvis ytelsen ikke oppfyller vilkårene for fritak for forskuddstrekk, er hele ytelsen trekkpliktig. Dette gjelder selv om den skal dekke fradragsberettigede kostnader.

Godtgjørelser som ikke dekker kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid og hvor nettometoden derfor ikke kan benyttes ved skatleggingen, anses ikke som utgiftsgodtgjørelser i denne sammenheng. Avgiftsplikten for slike ytelser avgjøres etter de vanlige reglene for lønn og annen godtgjørelse, se ovenfor. Det er ikke et vilkår at disse ytelsene er trekkpliktige.

A-13-3.7.2 *Generelt om trekkplikt i utgiftsgodtgjørelser*

Som hovedregel skal det gjennomføres forskuddstrekk i brutto godtgjørelser til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, oppdrag eller verv, jf. sktbl. § 5-6 annet ledd. Skattebetalingsforskriften inneholder en del unntak fra trekkplikten og dermed også arbeidsgiveravgiftsplikten, se nedenfor. Unntakene forutsetter at skattyter har dekket alle kostnadene selv og at arbeidsgiver/oppdragsgiver ikke på annen måte har subsidiert de kostnadene som godtgjørelsen er ment å dekke.

Skattebetalingsforskriften § 5-6-11 har regler om trekkfritak for utgiftsrefusjoner, herunder refusjon av reisekostnader og refusjon av kostnader til elektronisk kommunikasjon. Skattebetalingsforskriften § 5-6-12 har særlige regler om trekkfritak for kostgodtgjørelser, bilgodtgjørelser, og andre godtgjørelser som utbetales i samsvar med bestemmelser i tariffavtale, statlig regulativ (særavtale) og/eller satsene i satsforskriften, se nedenfor.

Andre utgiftsgodtgjørelser kan i sin helhet holdes utenfor ved forskuddstrekket dersom mottakeren utarbeider og underskriver en oppgave over størrelsen og arten av de pådratte kostnadene og arbeidsgiveren ikke har grunn til å anta at utbetalingen gir overskudd, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 første ledd.

Av skattebetalingsforskriften § 5-6-12 åttende ledd og § 5-6-13 åttende ledd framgår at for arbeidsgivers dekning av tillitsvalgtes utgifter til fagforeningsarbeid skal de øvrige bestemmelsene i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 og § 5-6-13 anvendes så langt de passer.

A-13-3.7.3 *Utbetaling skjer før kostnadene pådras*

Utbetales godtgjørelsen før kostnadene pådras, f.eks. ved reiseforskudd, kan forskuddstrekk bare unnlates dersom mottakeren før utbetalingen har levert et anslag over størrelsen og arten av de forventede kostnadene, se skattebetalingsforskriften § 5-6-13 annet ledd. Etter at kostnadene er pådratt, og senest innen en måned, må mottakeren levere endelig oppgave til arbeidsgiveren slik som nevnt ovenfor. Kvitteringer eller andre originalbilag skal følge som vedlegg til oppgaven.

Alle anslag og oppgaver etter disse reglene skal oppbevares som bilag til arbeidsgivers regnskap eller notater, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 syvende ledd. Viser oppgaven et mindre beløp enn det utbetalte, skal forskuddstrekk gjennomføres i hele godtgjørelsen med mindre mottaker tilbakebetaler det overskytende til arbeidsgiveren.

Disse reglene gjelder også for godtgjørelse til dekning av løpende kostnader, men slik at det er tilstrekkelig at mottaker tilbakebetaler det overskytende til arbeidsgiver før årets utgang, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 tredje ledd.

Som alternativ til tilbakebetaling ovenfor, kan arbeidsgiveren splitte opp utgiftsgodtgjørelsen i en trekkpliktig og en trekkfri del, se [pkt. 3.7.18](#).

A-13-3.7.4 *Utgiftsgodtgjørelse som dekker merkostnader for pendler som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere*

Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader til kost, losji og besøksreise for pendlere vil alltid være trekkpliktig og dermed inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift dersom skattyteren

benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 annet ledd og emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)». For merkostnader til kost får dette bare selvstendig betydning når pendleren ikke har kokemuligheter på oppholdsstedet, siden dekning av slike kostnader er trekkpliktig også for andre skattytere som har kokemuligheter på oppholdsstedet.

For utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader på yrkesreise/yrkesopphold gjelder de vanlige reglene i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 og § 5-6-12, også om arbeidstakeren benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere. Om skillet mellom yrkesreise/-opphold og pendlerreise/-opphold, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

A-13-3.7.5 Utgiftsgodtgjørelse som dekker merkostnader under arbeidsopphold og kostnader til besøksreiser for utenlandske sokkelarbeidere som får standardfradrag etter sktl. § 6-70

Utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til kost og losji under arbeidsopphold og kostnader til besøksreiser for utenlandske sokkelarbeidere (bosatt innenfor eller utenfor EØS) som utelukkende er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, vil alltid være trekkpliktig og inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift når mottaker velger standardfradrag for utenlandske arbeidstakere jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 annet ledd. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.4.

For utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader på yrkesreise/yrkesopphold gjelder de vanlige reglene i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 og § 5-6-12, også for utenlandsk sokkelarbeider som velger standardfradrag.

A-13-3.7.6 Utgiftsgodtgjørelse som dekker merkostnader under arbeidsopphold og kostnader til besøksreiser for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag

Utenlandske sjøfolk som bare er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, skal ha standardfradrag, jf. sktl. § 6-70 første ledd. Eventuell utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til kost og losji om bord og til dekning av kostnader til besøksreiser er i slike tilfeller trekkpliktig og inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 annet ledd. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)».

For utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader på yrkesreise/yrkesopphold gjelder de vanlige reglene i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 og § 5-6-12, også for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag.

A-13-3.7.7 Arbeidsgivers dekning av overtidsmat

Hvis arbeidstaker arbeider utenfor hjemmet minst 10 timer sammenhengende, kan arbeidsgiver trekkfritt dekke faktiske kostnader til overtidsmat inntil en fastsatt beløpsgrense på kr 200, jf. FSFIN § 5-15-5 andre ledd. Beløpsgrensen er den samme uavhengig av om arbeidsgiver kjøper inn måltidet og tilbyr det som en naturytelse, eller om den ansatte selv kjøper inn måltidet og får det refundert av arbeidsgiver mot dokumentasjon. Trekkfritaket gjelder også om arbeidstaker benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere.

A-13-3.7.8 Kostgodtgjørelse ved besøksreiser uten overnatting

Godtgjørelse til kost på besøksreiser uten overnatting som varer seks timer eller mer for skattytere som har fri kost på arbeidsstedet, kan utbetales trekkfritt inntil en sats på kr 106, se satsforskriften § 8. Et høyere beløp enn den fastsatte satsen kan utbetales trekkfritt mot originalbilag (kvitting eller lignende).

Trekkfritaket omfatter også arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig i utlandet.

Om trekkplikt ved dekning av merkostnader til kost, losji og besøksreise for pendlere som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se [pkt. 3.7.4](#). Trekkplikt gjelder også når slik godtgjørelse ytes til sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-70 og til sokkelarbeidere som velger standardfradrag, jf. petroleumsskatteloven § 2 første ledd annet punktum.

A-13-3.7.9 Kostgodtgjørelse på reise med overnatting

Godtgjørelser til dekning av kost til arbeidstaker som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor sitt hjem, er ifølge skattebetalingsforskriften § 5-6-12 første ledd trekkfrie på nærmere bestemte vilkår, avhengig av overnattingsstedets art.

Har arbeidstakeren bodd på hotell, er det trekkfritak når

- kostgodtgjørelsen ikke overstiger satsene i satsforskriften § 2 på
 - kr 634 uten frokost inkludert i romprisen
 - kr 507 med frokost inkludert i romprisen, og
- legitimasjonskravene nedenfor er oppfylt

Har arbeidstakeren bodd på hybel uten kokemuligheter, på pensjonat eller brakke, er det trekkfritak når

- kostgodtgjørelsen ikke overstiger satsen i satsforskriften § 2 på kr 177 for hybel uten kokemuligheter, for pensjonat og brakke, og
- legitimasjonskravene nedenfor er oppfylt

Reglene ovenfor gjelder både for pendlere og for arbeidstakere på tjenestereise/yrkesreise.

For arbeidstaker som på yrkesreise/tjenestereise har bodd på hybel med kokemuligheter eller overnattet privat, er det trekkfritak når

- kostgodtgjørelsen ikke overstiger satsen i satsforskriften § 2 annet ledd på kr 98 per døgn for hybel med kokemuligheter og privat overnatting, og
- legitimasjonskravene nedenfor er oppfylt

Trekkfritaket for kostgodtgjørelse ved opphold på hybel med kokemuligheter eller privat overnatting gjelder ikke ved pendleropphold.

Når vilkårene for øvrig er oppfylt, omfatter reglene om trekkfritak også godtgjørelse til dekning av kost til arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig i utlandet når vedkommende ikke benytter kildeskattordningen for utenlandske arbeidstakere.

Om trekkplikt ved dekning av merkostnader til kost for pendlere som benytter kildeskattordningen for utenlandske arbeidstakere, se [pkt. 3.7.4](#). Om tilsvarende trekkplikt for utgiftsgodtgjørelse til dekning av kost for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-71 og for utenlandske sokkelarbeidere som velger standardfradrag, se [pkt. 3.7.6](#) og [pkt. 3.7.5](#).

Trekkfritaket for kostgodtgjørelse på reise med overnatting forutsetter at arbeidstakeren leverer en fortløpende oppstilling (reiseregning) over hvordan han har innrettet seg under arbeidsoppholdet, se skattebetalingsforskriften § 5-6-12 tredje ledd. Oppstillingen (reiseregningen) skal inneholde følgende opplysninger

- arbeidstakers navn og adresse og underskrift (ev. elektronisk signatur)
- dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes-/tjenestereise eller pendlers reise ved besøk i hjemmet
- formålet med reisen
- hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på
- navn og adresse på overnattingssted/utleier, og ved flere overnattingssteder også dato for overnattingene, og
- type losji, fordelt på hotell, pensjonat, brakke eller annet nærmere angitt losji. Ved overnatting på hybel må det oppgis om hybelen har kokemulighet

Elektronisk signatur på reiseregning godtas dersom det foreligger en kvalifisert elektronisk signatur, jf. Forskrift 25. juni 2004 nr. 988 om elektronisk kommunikasjon med og i forvaltningen (eForvaltningsforskriften) (lov 15. juni 2018 nr. 44 om gjennomføring av EUs forordning om elektronisk identifikasjon og tillitstjenester for elektroniske transaksjoner i det indre marked (lov om elektroniske tillitstjenester) § 10 (overgangsregler). Elektroniske signaturer som ikke er kvalifiserte kan også godtas, men det må bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle av hvorvidt den elektroniske løsningen gir tilfredsstillende sikkerhet, herunder at utsteder er korrekt angitt.

Er et overnattingssted på en yrkes-/tjenestereise benevnt som hotell, kvalifiserer dette til trekkfri utbetaling etter satsen i satsforskriften § 2 for kost på hotell, uavhengig av standard for øvrig. Dersom overnattingsstedet ikke har slik benevnelse, må overnattingsstedets karakter vurderes konkret. For at overnattingsstedet i slike tilfeller skal kunne anses som hotell, må det

stilles krav om at skattyter må ha mulighet for å få servert alle hovedmåltider i overnattingsstedets spisesal/restaurant, og at maten holder restaurant-/hotellstandard både med hensyn til kvalitet og pris.

Overnatting på hurtigruten og ferger, f.eks. danskebåt og Kiel-ferge, kvalifiserer til trekkfri utbetaling av kostgodtgjørelse i samsvar med sats for hotellovernatting. Overnatting på tog, buss, bil, båt for øvrig, fly e.l. kvalifiserer til trekkfri utbetaling i samsvar med sats for pensjonatovernatting. På reise hvor arbeidstaker f.eks. har overnattet både på tog og på hotell hvor det er ulike satser for trekkfri kostgodtgjørelse, må arbeidsgiver av hensyn til trekkplikten skille mellom hvilke overnattinger som har skjedd på tog og hvilke som har skjedd på hotell.

A-13-3.7.10 Godtgjørelse for losji

Losjigodtgjørelse er som utgangspunkt bare trekkfri når den dekker faktiske losjiutgifter som dokumenteres. Unntak fra dette gjelder ulegitimert godtgjørelse for overnatting på tjenestereiser innenlands på kr 435 per døgn (natt tillegg), som utbetales i samsvar med statlig regulativ (særavtale), jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 syvende ledd. Slik godtgjørelse anses ikke å ha gitt overskudd, jf. satsforskriften § 2 syvende ledd. Trekkfritaket for ulegitimert natt tillegg gjelder også ved rutinemessige faste tjenesteoppdrag når slikt oppdrag medfører at skattyter må overnatte.

Utbetaling av ulegitimert natt tillegg skal oppfylle legitimasjonskravene ovenfor unntatt opplysning om navn og adresse på overnattingssted eller utleier. I alle andre tilfeller skal det trekkes skatt og betales arbeidsgiveravgift av den delen av godtgjørelsen for overnatting som overstiger dokumenterte utgifter.

A-13-3.7.11 Yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som følger satsene i satsforskriften

Bilgodtgjørelse for yrkes- eller tjenestekjøring, er ifølge skattebetalingsforskriften § 5-6-12 åttende ledd trekkfri når godtgjørelsen er

- utbetalt som kilometergodtgjørelse etter satsene i satsforskriften § 4, og
- i samsvar med de legitimasjonskravene som er oppstilt nedenfor.

Er disse vilkårene oppfylt, skal ingen del av godtgjørelsen inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Trekkfritaket omfatter også kilometergodtgjørelse etter satser som er lavere enn satsene i satsforskriften, såfremt de øvrige vilkårene er oppfylt.

Det er et vilkår at mottakeren setter opp og underskriver reiseregning som arbeidsgiver skal oppbevare som bilag til sitt regnskap. Reiseregningen skal inneholde

- arbeidstakers navn, adresse og underskrift
- dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes-/tjenestereise (ikke krav om klokkeslett dersom det bare utbetales bilgodtgjørelse)
- formålet med reisen
- hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på
- fremstilling av reiseruten med angivelse av utgangs- og endepunkt, lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer
- totalt utkjørt distanse i forbindelse med yrkes-/tjenestereisen beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller, GPS-basert elektronisk kjørebook eller nettbasert kartprogram, og
- navn på passasjer det kreves passasjer tillegg for

A-13-3.7.12 Yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som ikke følger satsene i satsforskriften

Bilgodtgjørelse som ikke følger satsene i satsforskriften § 4 og/eller ikke er i samsvar med legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften, se ovenfor, er trekkpliktig i sin helhet. Brutobeløpet inngår da i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Trekkfritaket omfatter likevel kilometergodtgjørelse etter satser som er lavere enn satsene i satsforskriften § 4, såfremt de øvrige vilkårene er oppfylt.

Utbetales bilgodtgjørelse som overstiger satsene i satsforskriften § 4, kan arbeidsgiver splitte godtgjørelsen i en trekkfri del som er i samsvar med satsene i satsforskriften og som oppfyller legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften, og i en trekkpliktig del som fullt ut behandles som lønn, se pkt. 3.7.18.

A-13-3.7.13 Bilgodtgjørelse for besøksreiser

Bilgodtgjørelse til dekning av pendlers besöksreise i hjemmet er trekkfri så fremt godtgjørelsen utbetales som kilometergodtgjørelse som ikke overstiger Skattedirektoratets kilometersats for fradrag for slike reiser på kr 1,65 per km, og øvrige vilkår i skattebetalingsforskriften § 5-6-13 åttende ledd er oppfylt. Maksimumsbeløpet for trekkfri bilgodtgjørelse for besøksreiser er kr 97 000 per år, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 åttende ledd. Med en kilometersats på kr 1,65 utgjør dette 57 787 km. Beløpsgrensen på kr 97 000 gjelder samlede reiseutgifter, dvs. inklusive dekning av bompenger og fergeutgifter, men ikke kost og losji på selve reisen.

Trekkfritaket omfatter også godtgjørelse til besøksreiser for arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig i utlandet.

For arbeidstaker som er skattepliktig til land utenfor EØS-området må kostnadene dokumenteres for at godtgjørelse/refusjon skal være trekkfri dersom skattyter bruker andre transportmidler enn privatbil. Kan arbeidstakeren dokumentere bruk av privatbil ved reiser til hjem utenfor EØS-området, kan det utbetales trekkfri godtgjørelse etter samme kilometersatser som for hjemreiser innenfor EØS-området. Maksimumsgrensen på kr 97 000 for trekkfri godtgjørelse gjelder tilsvarende for besøksreiser til hjem utenfor EØS-området, sml. sktl. § 6-44 annet ledd siste punktum.

Om trekkplikt ved dekning av merkostnader til besøksreise for pendlere som benytter kil-deskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se [pkt. 3.7.4](#). Om tilsvarende trekkplikt for utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader til besøksreise for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-71 og for utenlandske sokkelarbeidere som velger standardfradrag, se [pkt. 3.7.6](#) og [pkt. 3.7.5](#).

Det er et vilkår for trekkfritaket at mottakeren utarbeider og skriver under oppgave over besøksreiser som er foretatt. Av oppgaven skal det fremgå hvilke reiser som er foretatt, samt dato, start- og endepunkt og kjørelengde for den enkelte reise. For reiser til hjem utenfor EØS-området må kostnadene dokumenteres, alternativt må bruk av privatbil dokumenteres.

A-13-3.7.14 Bilgodtgjørelse for daglig reise mellom hjem og arbeidssted

Skattepliktig godtgjørelse til dekning av arbeidstakers reisekostnader mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) er i utgangspunktet trekkpliktig i sin helhet.

Om skattefrihet ved dekning av kostnader til arbeidsreise i visse tilfeller, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)», [pkt. 10.3](#). Er fordelen ved kostnadsdekningen skattefri for mottakeren, er den også trekkfri. Det er da ikke plikt til å betale arbeidsgiveravgift av ytelsen.

A-13-3.7.15 Små godtgjørelser

Utgiftsgodtgjørelser som utbetales med faste beløp per time, dag, uke, måned eller år, og som til sammen ikke overstiger kr 7 per arbeidsdag, kan arbeidsgiver holde utenfor trekkgrunnlaget, se skattebetalingsforskriften § 5-6-15. Det er da ikke plikt til å betale arbeidsgiveravgift av godtgjørelsen.

A-13-3.7.16 Kostgodtgjørelse på reiser uten overnatting

Kostgodtgjørelse på reise uten overnatting er trekkfri når godtgjørelsen ikke overstiger satsene i satsforskriften § 3, og legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 tredje ledd er oppfylt (unntatt opplysninger om overnatting og losji), jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 syvende ledd siste punktum.

A-13-3.7.17 Andre godtgjørelser

Andre godtgjørelser til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, er trekkfrie når disse utbetales i samsvar med satser og legitimasjonskrav fastsatt i tariffavtale eller i statlig regulativ, og godtgjørelsen for ingen del er fastsatt for å gi arbeidsvederlag i tillegg til kostnadsdekningen, se skattebetalingsforskriften § 5-6-12 syvende ledd. Ulegitimert losjigodtgjørelse (nattillegg) skal i tillegg oppfylle legitimasjonskravene i § 5-6-12 tredje ledd, unntatt opplysning om navn og adresse på overnattingssted eller utleier, jf. § 5-6-12 syvende ledd

siste punktum. Dette gjelder også om nattillegget er utbetalt for rutinemessig tjenesteoppdrag som medfører overnatting.

En tariffavtale er en skriftlig avtale mellom en fagforening (arbeidstakerorganisasjon) og en arbeidsgiver eller arbeidsgiverforening om arbeids- og lønnsvilkår eller andre arbeidsforhold, se lov 27. januar 2012 nr. 9 om arbeidstvister § 1 bokstav e. Tariffavtale vil også omfatte avtale mellom arbeidstakerorganisasjon og en enkelt arbeidsgiver. Også i private arbeidsforhold uten tariffavtale kan trekkfritak oppnås dersom tariff- eller regulativbestemmelser for tilsvarende forhold følges. Disse tariff- og regulativbestemmelser må da følges fullt ut, både med hensyn til forutsetningene for utbetaling av godtgjørelsen, godtgjørelsens størrelse og hvordan kostnadene skal dokumenteres. Det vil f.eks. foreligge en tariffavtale selv om den ikke uttaler mer enn en forpliktelse til å følge en annen tariffavtale eller et annet tariffavtalekompleks.

Om et tilfelle hvor det forelå arbeidsgiveravgiftsplikt fordi utbetalte godtgjørelser ikke var i samsvar med tariff- eller regulativbestemmelser, se HRD i Utv. 2007/523 (Rt. 2007/302) (Kværner Oil & Gas AS).

A-13-3.7.18 Oppsplitting av utgiftsgodtgjørelse

Arbeidsgivere som har utbetalt godtgjørelser som overstiger beløpsgrensene for trekkfritak, kan skille ut den overskytende delen og behandle denne som lønn, når arbeidstakeren ikke gjør opp for differansen, se skattebetalingsforskriften § 5-6-14. Resten er da trekkfri når betingelsene for trekkfritak, se ovenfor, er oppfylt.

A-13-3.8 Kostnadsrefusjoner

A-13-3.8.1 Generelt

Med kostnadsrefusjon (utgiftsrefusjon) menes utbetalinger (refusjon) som bare dekker faktiske kostnader som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeid, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 første ledd. På samme måte som for utgiftsgodtgjørelser, skal kostnadsrefusjoner bare inngå i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget hvis de er trekkpliktige, jf. ftrl. § 23-2 tredje ledd.

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i kostnadsrefusjoner når kostnadene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag som vedlegges arbeidsgivers regnskap. Opplysninger om formålet med utgiftsdekningen og navnet på arbeidstakeren skal fremgå av bilaget, reise-regning eller av vedlegg til dette. Ved refusjon av reise- og oppholdsutgifter skal det også fremgå hvem utgiftene omfatter, og hvilke arrangementer den reisende har deltatt på. Ved refusjon av bevertningsutgifter skal også formålet med bevertningen og hvem bevertningen omfatter fremgå, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 første ledd. Refusjon av kostnader til reise samt kost og losji for pendlere omfattes også av trekkfritaket, jf. nedenfor.

Trekkfritak forutsetter at skattyter har dekket alle kostnader selv, og at arbeidsgiver/ oppdragsgiver ikke for noen del har subsidiert de kostnadene som godtgjørelsen er ment å dekke på annen måte enn gjennom kostnadsrefusjonen.

Refusjoner som enten ikke dekker kostnader, eller som skal dekke andre kostnader enn kostnader i forbindelse med utførelse av arbeidet, og hvor nettometoden derfor ikke kan benyttes ved skatteleggingen, anses ikke som utgiftsrefusjoner i denne sammenheng. Avgiftsplikten for slike ytelser avgjøres etter de vanlige reglene for lønn og annen godtgjørelse, se ovenfor.

Av skattebetalingsforskriften § 5-6-11 åttende ledd framgår at for arbeidsgivers dekning av tillitsvalgtes utgifter til fagforeningsarbeid skal de øvrige bestemmelsene i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 anvendes så langt de passer.

A-13-3.8.2 Refusjon av pendlers kostnader til reise, kost og losji

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i refusjon av pendlers faktiske reisekostnader ved besøk i hjemmet på inntil kr 97 000 i året, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 første ledd annet punktum. Dette gjelder selv om de faktiske kostnadene overstiger avstandsfradraget for besøksreiser. Beløpsgrensen på kr 97 000 gjelder samlede reiseutgifter, dvs. inklusive dekning av bompenger og fergeutgifter, men ikke kost og losji på selve reisen. Beløpsgrensen på kr 97 000 gjelder likevel ikke for besøksreiser med fly innenfor EØS-området, se skattebetalingsforskriften § 5-6-11 første ledd tredje punktum.

Om trekkplikt for kostbesparelse ved refusjon av kostutgifter til pendler, se [pkt. 3.10](#).

A-13-3.8.3 *Refusjon av merkostnader for pendler som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere*

Refusjon av merkostnader til kost, losji og besøksreise for pendlere vil alltid være trekkpliktig og dermed inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift dersom skattyteren benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 annet ledd og emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)». For merkostnader til kost får dette bare selvstendig betydning når pendleren ikke har kokemuligheter på oppholdsstedet, siden refusjon av slike kostnader er trekkpliktig også for andre skattytere som har kokemuligheter på oppholdsstedet.

For refusjon av kostnader på yrkesreise/yrkesopphold gjelder de vanlige reglene i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 og § 5-6-12, også om arbeidstakeren benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere.

Om skillet mellom yrkesreise/-opphold og pendlerreise/-opphold, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

A-13-3.8.4 *Refusjon av merkostnader under arbeidsopphold og kostnader til besøksreiser for utenlandske sokkelarbeidere som får standardfradrag etter sktl. § 6-70*

Refusjon av kostnader til kost og losji under arbeidsopphold og kostnader til besøksreiser for utenlandske sokkelarbeidere (bosatt innenfor eller utenfor EØS) som utelukkende er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, vil alltid være trekkpliktig og inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift når mottaker velger standardfradrag for utenlandske arbeidstakere jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 annet ledd. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.4.

For refusjon av kostnader på yrkesreise/yrkesopphold gjelder de vanlige reglene i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 og § 5-6-12, også for utenlandsk sokkelarbeider som velger standardfradrag.

A-13-3.8.5 *Refusjon av merkostnader under arbeidsopphold og kostnader til besøksreiser for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag*

Utenlandske sjøfolk som bare er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, skal ha standardfradrag, jf. sktl. § 6-70 første ledd. Eventuell refusjon av kostnader til dekning av kost og losji om bord og til dekning av kostnader til besøksreiser er i slike tilfeller trekkpliktig og inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 annet ledd. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)».

For refusjon av kostnader på yrkesreise/yrkesopphold gjelder de vanlige reglene i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 og § 5-6-12, også for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag.

A-13-3.8.6 *Diverse utgifter uten bilag*

Som kostnadsrefusjon regnes også dekning av diverse utgifter uten bilag som kostnader til bomplassering, parkometer o.l., jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 sjuende ledd. En forutsetning er at utgiftene kan anses som kostnader i forbindelse med arbeidet/opdraget og kostnadene fremgår av reiseregningen.

A-13-3.8.7 *Krav til dokumentasjon av reisekostnader, kostnadene overstiger billigste reisemåte*

For at utbetaling til dekning av kostnader til billett for reise med fly eller jernbane ut over ordinær billettpris (for eksempel 1. klasse) skal anses trekkfri, må kostnadene legitimeres med togbillett, kvittering eller annen dokumentasjon fra reiseselskapet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 tredje ledd første punktum. Dette gjelder likevel ikke for de tilfellene hvor arbeidsgiver betaler slike reiser direkte til reiseselskapet på bakgrunn av faktura.

A-13-3.8.8 *Krav til dokumentasjon av reisekostnader, billettløse reiser*

For billettløse reiser må kostnadene legitimeres overfor arbeidsgiveren ved reisebeskrivelse fra reiseselskapet som gir opplysninger om foretatte reiser. Reisebeskrivelse med bekreftelse på bestilt og betalt reise er ikke tilstrekkelig dokumentasjon. Reisebeskrivelse for den foretatte

reisen skal angi arbeidstakers navn, tid og sted for avreise og ankomst samt pris, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 tredje ledd annet punktum. Kan ikke reiseselskapet levere en reisebeskrivelse for foretatte reiser, må det dokumenteres på annen måte at utgiften er pådratt. For flyreiser betalt med kredittkort vil det sammen med belastningen for reisen ofte forekomme opplysninger om reisestrekning, dato og navn på den reisende. Dette anses som tilstrekkelig dokumentasjon. Dersom utskrift fra kreditt- eller bankkort som er benyttet ved betalingen ikke inneholder opplysninger om reisestrekning mv., må det i tillegg legges ved bestillingsbekræftelse/reisedokument og boardingkort/setekvitteing. Slik dokumentasjon sett under ett anses å være tilstrekkelig dokumentasjon på lik linje med reisebeskrivelse/spesifisert reisekvitteing for gjennomførte reiser.

Refusjon av utgifter ved kjøp av billettløse reiser i form av kort som gjelder et begrenset antall reiser, må også legitimeres med faktura fra reiseselskapet. Refusjon til dekning av kostnader ved kjøp av billettløse reiser i form av kort som gjelder et ubegrenset antall reiser i et begrenset tidsrom, Travel Pass og lignende ordninger, skal anses trekkfrie når kostnadene legitimeres med faktura fra reiseselskapet og arbeidstaker også sender fortløpende reisebeskrivelser over alle foretatte reiser i det tidsrommet kortet gjelder. Reisebeskrivelsen skal ha et tilsvarende innhold som nevnt ovenfor, men med unntak for opplysninger om pris.

Er ikke dokumentasjonsvilkårene oppfylt, skal utbetalingen behandles som lønn. Arbeidsgiver plikter da å foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift.

A-13-3.8.9 Krav til dokumentasjon av reisekostnader, andre tilfeller

I andre tilfeller må reisekostnadene dokumenteres med underskrevet reiseregning fra arbeidstakeren som angir hvilket kommunikasjonsmiddel som er benyttet, og billettpris på strekningen, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 tredje ledd siste punktum.

A-13-3.8.10 Bilgodtgjørelse

Om bilgodtgjørelse for besøksreiser, se [pkt. 3.7.13](#).

A-13-3.8.11 Refusjon av kostnader til elektronisk kommunikasjon

Arbeidsgivers refusjon av arbeidstakers utlegg til tjenstlige samtaler som er nærmere spesifisert, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)», [pkt. 1.10](#), vil være unntatt trekkplikt.

A-13-3.9 Naturalytelser

A-13-3.9.1 Generelt

Naturalytelser skal inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift i den utstrekning ytelsene er trekkpliktige, jf. ftrl. § 23-2 tredje ledd. Naturalytelser som ikke er skattepliktige vil aldri være trekkpliktige og vil dermed heller ikke inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Om unntak for de tilfellene hvor fri kost på sokkelen er trekkfri, se [pkt. 3.9.5](#).

Naturalytelser som er skattepliktige er i utgangspunktet trekkpliktige, jf. sktbl. § 5-6 første ledd bokstav a, og skal inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Om unntak fra trekkplikt, se nedenfor.

A-13-3.9.2 Fri kost, losji og/eller besøksreise til hjemmet for pendler som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere

Naturalytelse i form av helt eller delvis fri kost, losji og/eller besøksreise til hjemmet for pendlere, vil være trekkpliktig og dermed inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift for skattyter som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20 på tidspunktet for det aktuelle skattetrekket, se skattebetalingsforskriften § 5-8-10 syvende ledd og § 5-6-10 første ledd bokstav a siste punktum. Dette gjelder på samme måte som for tilsvarende utgiftsgodtgjørelser, se [pkt. 3.7.4](#).

A-13-3.9.3 Fri bolig ved arbeidsopphold i utlandet

Det skal betales arbeidsgiveravgift av fordel ved fri bolig ved arbeidsopphold i utlandet i den utstrekning fordelene skal tas med ved beregning av forskuddstrekket. Trekkplikten avhenger av om fordelene er skattepliktige. Om skatteplikt, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)», [pkt. 1.4](#).

A-13-3.9.4 Unntak fra trekkplikt

Følgende naturalytelser er fritatt for forskuddstrekk:

- fri transport ved reise til og fra arbeidet hvis arbeidsgiver besørger transporten ved å eie eller disponere plass på kommunikasjonsmiddel. jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 første ledd bokstav a. Kjøper arbeidsgiver billett hos reiseselskapet, gjelder trekkfritaket bare for kostnader som ikke overstiger 97 000 kroner i året. Beløpsgrensen på kr 97 000 gjelder i slike tilfeller samlet for arbeidsgivers dekning av kostnader til reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser.
- naturalytelser i form av helt eller delvis fri bruk/utlån av kapitalgjenstander mv. til arbeidstakeren uten overdragelse av eiendomsretten, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 første ledd bokstav b. Det er likevel trekkplikt for fri bil og fri bolig, se emnet «**Bil – privat bruk**» og emnet «**Bolig – fri bolig**». Full disposisjonsrett i den vesentligste delen av gjenstandens økonomiske levetid likestilles med eiendomsrett.
- fritt losji under arbeidsopphold utenfor hjemmet under forutsetning av at arbeidstakeren ville ha hatt krav på fradrag for merkostnader til losji ved arbeidsoppholdet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 fjerde ledd. Om fri bolig ved arbeidsopphold i utlandet, se [pkt. 3.9.3](#).

Om trekkplikt for helt eller delvis fritt losji for pendlere som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se [pkt. 3.9.2](#).

- fri kost under arbeidsopphold utenfor hjemmet under forutsetning av at arbeidstakeren ville hatt krav på fradrag for merkostnader til kost ved arbeidsoppholdet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 femte ledd. Trekkfritaket gjelder ikke for kostbesparelse for pendlere, se skattebetalingsforskriften § 5-8-13 første ledd. Om trekkplikt for fri kost for pendlere som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se [pkt. 3.9.2](#).
- fri transport ved besøksreise til hjemmet hvis arbeidsgiver besørger transporten ved å eie eller disponere plass på kommunikasjonsmiddel, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 første ledd bokstav a. Dette gjelder også fri transport ved besøksreiser for arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig i utlandet. Kjøper arbeidsgiver billett hos reiseselskapet, gjelder trekkfritaket bare for kostnader som ikke overstiger 97 000 kroner i året. Beløpsgrensen på kr 97 000 gjelder i slike tilfeller samlet for arbeidsgivers dekning av kostnader til reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser. Beløpsgrensen på kr 97 000 gjelder ikke for pendlers besøksreiser med fly innenfor EØS-området. Om trekkplikt ved helt eller delvis fri besøksreise for pendlere som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se [pkt. 3.9.2](#).
- fritt opphold om bord på skip, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 sjettede ledd. Dette gjelder også om skattyter skal ha standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker etter sktl. § 6-70 første ledd.
- fritt opphold på sokkelinnretning, men fri kost er bare trekkfri hvis den er unntatt beskatning etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 sjettede ledd. Om de særlige reglene for fri kost for sokkelarbeidere, se emnet «**Sokkelarbeidere**». Om arbeidsgiveravgift for fri kost på sokkelinnretning, se [pkt. 3.9.5](#).

Av skattebetalingsforskriften § 5-6-11 åttende ledd framgår at for arbeidsgivers dekning av til-litsvalgtes utgifter til fagforeningsarbeid skal de øvrige bestemmelsene i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 om utgiftsrefusjoner anvendes så langt de passer.

A-13-3.9.5 Særregel om arbeidsgiveravgift for fri kost på sokkelen

For verdien av fri kost på sokkelen, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1, skal det alltid betales arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2 tredje ledd siste punktum. Dette gjelder uavhengig av om verdien inngår i trekkgrunnlaget.

A-13-3.10 Kostbesparelse i hjemmet

A-13-3.10.1 Arbeidstaker mottar kostgodtgjørelse etter satsene i satsforskriften

Kostgodtgjørelse utbetalt etter satsene i satsforskriften § 2, og i henhold til vilkår i statlig regulativ, anses bare å dekke skattyters merkostnader. Det skal derfor ikke beregnes noe særskilt tillegg for fordel for kostbesparelse i hjemmet for kostgodtgjørelser utbetalt i samsvar med, eller etter lavere sats enn satsene i satsforskriften. Dette gjelder både for lønnstakere som

pendler og lønnstakere som er på tjenestereiser. Arbeidsgiver skal da ikke ta med kostbesparelsen i grunnlaget for arbeidsgiveravgift (eller i trekkgrunnlaget).

A-13-3.10.2 Kost dekket etter regning eller fri kost under pendleropphold

Dekker arbeidsgiver kostnadene til kost for lønnstaker under pendleropphold utenfor hjemmet (ikke på tjenestereise), enten etter regning (refusjon) eller som fri kost (naturalytelse), herunder administrativ forpleining, skal mottakeren fordelsbeskattes for kostbesparelse i hjemmet. Arbeidsgiveren skal ta med i grunnlaget for arbeidsgiveravgift (og i trekkgrunnlaget) verdien av kostbesparelse i hjemmet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-13 første ledd. Antall døgn med kostbesparelse er likt antall hele døgn med administrativ forpleining eller dekning etter regning.

A-13-3.10.3 Kost dekket etter regning eller fri kost på tjenestereise

I tilfeller hvor arbeidsgiver dekker kostnadene til kost etter regning (refusjon) eller ved administrativ forpleining (fri kost) for lønnstaker på tjenestereise (ikke pendleropphold), er kostbesparelsen ikke skattepliktig for mottakeren, jf. FSFIN § 5-15-5 femte ledd. Arbeidsgiver skal da ikke ta med kostbesparelse i grunnlaget for arbeidsgiveravgift (eller i trekkgrunnlaget).

Om grensen mellom pendleropphold og opphold på tjenestereise, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

A-13-3.11 Privat pass av barn

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for privat pass av barn som ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret, jf. ftrl. § 23-2 sjette ledd. For barn som har særlig behov for omsorg og pleie, gjelder det ingen øvre aldersgrense. Om særlig behov for omsorg og pleie, se emnet «[Foreldrefradrag](#)», pkt. 2.4.

Fritaket for arbeidsgiveravgift gjelder selv om beløpet overstiger grensen på kr 60 000 for arbeid i privat hjem og fritidsbolig, se pkt. 3.12.6, og selv om barnepasser utfører noe ordinært husarbeid ved siden av barnepass.

Uttrykket «pass av barn» omfatter vanlig tilsyn og stell. Godtgjørelse for behandling av barnets særlige pleie- eller omsorgsbehov i form av trening, fysioterapi, undervisning, medisinsk stell mv., omfattes ikke av fritaket i ftrl. § 23-2 sjette ledd. Dette gjelder uansett barnets alder. Slik utbetaling kan imidlertid være fritatt for arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 23-2 syvende ledd, se pkt. 3.12, forutsatt at bestemmelsens øvrige vilkår er oppfylt.

A-13-3.12 Lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig

A-13-3.12.1 Generelt

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av lønnet arbeid som skjer på eller i tilknytning til arbeidsgiverens hjem og fritidsbolig, jf. ftrl. § 23-2 syvende ledd og forskrift 19. november 1997 nr. 1173 om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv., når alle vilkårene nedenfor er oppfylt

- lønnen er ikke fradragsberettiget for arbeidsgiveren, se pkt. 3.12.3
- visse vilkår vedrørende arbeidstakeren er oppfylt, se pkt. 3.12.4
- avtalen er inngått mellom private, se pkt. 3.12.5, og
- samlet lønn av denne typen fra vedkommende husstand overstiger ikke kr 60 000 i inntektsåret, se pkt. 3.12.6.

Om bruk av forenklet a-melding ved innrapportering av slike ytelser, se Skatteforvaltningshåndboken.

Om skatteplikt for mottaker, se emnet «[Skattefri arbeidsinntekt](#)».

Om særskilt unntak fra arbeidsgiveravgift for privat pass av barn, se pkt. 3.11.

A-13-3.12.2 Arbeid på eller i tilknytning til arbeidsgivers hjem og fritidsbolig

Avgiftsfritaket gjelder arbeid som skjer på eller i tilknytning til arbeidsgiverens fritaksbehandlete bolig og/eller fritidsbolig, del av regnskapsbehandlet bolig som arbeidsgiveren selv benytter eller eventuelt leid bolig som arbeidsgiveren bruker som egen bolig. Dette gjelder f.eks. omsorgsfunksjoner i hjemmet, innkjøp, matlaging, renhold, hagestell, snømåking, hjelp ifm. flytting, hundelufting, leksehjelp, bistand i forbindelse med selskaper/feiring i hjemmet

og vedlikehold eller reparasjon av bolig- eller fritidseiendom, innbo eller privat kjøretøy. Påkostning etter innflytting godtas som arbeid i tilknytning til boligen. Det samme gjelder bygging av garasje. Derimot omfattes ikke arbeid på byggeplassen før bolig eller fritidsbolig tas i bruk av arbeidsgiveren.

Arbeidet må i utgangspunktet utføres i hjemmet eller fritidsboligen. Dersom en gjenstand må sendes bort for f.eks. vedlikehold, regnes dette arbeidet ikke som arbeid i hjemmet. Når det er mest praktisk å utføre arbeidet et annet sted, f.eks. hjemme hos en privat oppdragstaker, kan arbeidet likevel utføres der. Det forutsettes at et slikt annet arbeidssted ikke har et «profesjonelt preg».

Arbeid som ikke anses å være utført for husholdningen som sådan faller utenfor fritaket. Et eksempel på dette kan være at en person engasjeres til å avholde kurs i en privatbolig, f.eks. bakkurs eller dansekurs for personer som i hovedsak ikke omfattes av husstanden.

I borettslag/boligsameier o.l. vil hver husstand med selvstendig husholdning omfattes av avgiftsfritaket. Arbeid på fellesarealer anses i utgangspunktet utført for borettslaget/boligsameiet. Arbeid utført på areal hvor den enkelte andelseier/borettslaver har eksklusiv bruksrett, anses som arbeid i tilknytning til det enkelte private hjem. Det samme gjelder hvis borettslaveren/andelseieren betaler en annen person for å utføre vedkommendes andel av dugnadsarbeid.

A-13-3.12.3 Nærmere om kravet til at det ikke må være fradragsrett

Arbeidsgiveren må ikke ha rett til fradrag i sin inntekt for lønnskostnadene, verken direkte eller gjennom avskrivninger. Således vil f.eks. lønnskostnader som inngår i arbeidsgiverens virksomhet eller gjelder vedlikeholdsarbeid på utleid del av regnskapsbehandlet bolig falle utenfor fritaksordningen. Vedlikeholdsarbeid på fritaksbehandlet bolig eller på egen leilighet i regnskapsbehandlet bolig er ikke fradragsberettiget. Påkostning på egen bolig vil omfattes av ordningen uavhengig av om boligen regnskapsbehandles eller ikke. Således vil det ikke ha noen betydning om kostnadene inngår i en kostpris som senere vil få betydning for gevinstberegning.

A-13-3.12.4 Nærmere om vilkår knyttet til arbeidstakeren

Et arbeidsoppdrag faller utenfor ordningen dersom det utføres av en næringsdrivende, med mindre oppdraget faller utenfor næringsvirksomheten. Dette gjelder uavhengig av om virksomheten drives som enkeltpersonforetak eller selskap med deltakerfastsetting. For eksempel vil ikke en selvstendig næringsdrivende snekker som påtar seg snekkeroppdrag i private hjem og fritidsboliger omfattes av ordningen. Derimot er det ingenting i veien for at en næringsdrivende opptrer som lønsmottaker på et annet felt enn hans daglige virke som næringsdrivende. Et eksempel er en næringsdrivende snekker som påtar seg snømåking, renhold etc. i private hjem.

Er en snekker f.eks. lønsmottaker i et større foretak, kan vedkommende i tillegg være lønsmottaker og utføre snekkeroppdrag hos en arbeidsgiver som er omfattet av avgiftsfritaksordningen. Har den private arbeidsgiveren inngått avtale med en hovedoppdragstaker (f.eks. en byggmester), vil fritaksordningen ikke omfatte utbetalinger til arbeids- eller oppdragstaker hos hovedoppdragstakeren, når dette naturlig kunne vært en del av hovedoppdraget.

Er arbeidstakeren ansatt i et aksjeselskap hvor han har dominerende innflytelse, er det et vilkår for fritak at oppdraget etter sin art ikke omfattes av selskapets virksomhet.

Det vises for øvrig til Ot.prp. nr. 1 (1995–1996) pkt. 3.2.2.

A-13-3.12.5 Avtalen må være inngått mellom private

Arbeidsoppdraget må være inngått av arbeidsgiveren som privatperson.

- Et arbeidsoppdrag går ikke inn under avgiftsfritaket dersom det utføres av
- en ansatt som har dominerende eierandel eller innflytelse i et aksjeselskap, når oppdraget etter sin art omfattes av selskapets virksomhet
 - en arbeids- eller oppdragstaker hos en hovedoppdragstaker som oppdragsgiveren har inngått avtale med.

Det kan således ikke gjøres avtale via en arbeidsgiver til den som skal utføre arbeidet. Et entreprenørfirma kan f.eks. ikke la den private oppdragsgiveren engasjere en av entreprenø-

rens ansatte for en del av entreprisen. Det samme vil gjelde for tilfeller hvor et firma lager et arrangement hvor deres egne ansatte overtar firmaets oppdrag som private arbeidsoppdrag i hjemmet.

Utbetalinger fra et sameie, for eksempel godtgjørelse til styremedlemmer mv. i boligsameier, anses å komme fra boligsameiet som sådan, og ikke fra den enkelte sameier. Dette gjelder uavhengig av antall sameiere/boenheter. I disse tilfellene vil derfor ikke unntaket fra avgiftsplikt komme til anvendelse. Tilsvarende løsning er lagt til grunn for beløpsgrensen for lønnsopplysningsplikt, jf. FIN 24. oktober 2007 i Utv. 2007/1576.

A-13-3.12.6 Grensen på kr 60 000

Lønnsutbetaling som inngår i ordningen og som tidfestes hos utbetaleren i inntektsåret, må til sammen ikke overstige kr 60 000 jf. ftrl. § 23-2 syvende ledd. Inn under dette går feriepenger, verdien av fri kost og losji samt andre ytelser som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Utbetalinger av lønn (f.eks. til pass og stell av barn) som er fritatt for arbeidsgiveravgift, inngår ikke i grunnlaget for grensen på kr 60 000. Derimot vil utbetalinger som ikke overstiger kr 6 000, og som følgelig er skattefrie for mottaker etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav i, inngå i grunnlaget for grensen på kr 60 000.

Grensen på kr 60 000 gjelder for samlede utbetalinger fra hele husstanden. Tallet på medlemmer i husstanden er uten betydning. For generasjonsboliger gjelder grensen for hver av husstandene dersom de har egen husholdning. I et sameie med bruttofastsetting (selveierleiligheter) skal hver enkelt husstand behandles for seg.

Overstiger samlede utbetalinger fra en husstand grensen på kr 60 000 i året, må det betales arbeidsgiveravgift av hele beløpet. Det må da betales arbeidsgiveravgift av alle lønnsutbetalinger som er gjort tidligere i året. Arbeidsgiver kan i slike tilfeller ikke fortsette å bruke forenklet a-melding for senere lønnsutbetalinger samme året.

A-13-3.13 Godtgjørelse til verge

Godtgjørelse til verge etter vergemålsloven § 30 som dekkes av den vergetrengende, er fritatt for arbeidsgiveravgift i samme utstrekning som lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig, jf. forskrift 19. november 1997 nr. 1173 om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter ftrl. § 23-2 sjuende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv. § 2 tredje ledd. Fritaket gjelder selv om den vergetrengende krever inntektsfradrag for godtgjørelsen. Beløpsgrensen på kr 60 000 gjelder felles for godtgjørelse til verge og for godtgjørelse for privat arbeid i hjemmet.

A-13-3.14 Frivillige organisasjoner

A-13-3.14.1 Generelt

Veldedig eller allmenntilgitt institusjon eller organisasjon er etter ftrl. § 23-2 åttende ledd i visse tilfeller fritatt for å betale arbeidsgiveravgift av lønnsutbetalinger mv. Dette gjelder dersom alle følgende vilkår er oppfylt

- organisasjonen anses som veldedig eller allmenntilgitt, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)»
- samlet lønnsutbetaling til den enkelte arbeidstaker ikke overstiger kr 80 000 i inntektsåret, se [pkt. 3.14.2](#)
- organisasjonens samlede lønnsutbetalinger ikke overstiger kr 800 000 i året, se [pkt. 3.14.3](#)
- lønnskostnadene knytter seg ikke til institusjonens eller organisasjonens skattepliktige virksomhet, se [pkt. 3.14.4](#).

A-13-3.14.2 Vilkår knyttet til utbetaling til den enkelte arbeidstaker

Fritaket for arbeidsgiveravgift gjelder bare for utbetaling til arbeidstakere hvor lønnsutbetalingene til den enkelte arbeidstaker tidfestet hos utbetaleren i inntektsåret til sammen ikke overstiger kr 80 000, herunder eventuelt medregnet verdien av fri kost og losji, utbetalte feriepenger og andre ytelser som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2 åttende ledd annet punktum. Uttrykket «lønnsutbetalinger» omfatter også trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser.

Overstiger utbetalingen til en enkelt arbeidstaker kr 80 000 i ett år, skal organisasjonen betale arbeidsgiveravgift av hele lønnsutbetalingen til vedkommende. Organisasjonen har like-

vel fritak for arbeidsgiveravgift på lønn til andre av arbeidstakerne, såfremt vilkårene for dette er oppfylt.

A-13-3.14.3 Vilkåret om maksimalt kr 800 000 i samlede lønnsutbetalinger

Overstiger totale lønnsutbetalinger fra organisasjonen kr 800 000 i ett år, vil den samlede lønnsutbetaling bli arbeidsgiveravgiftspliktig. Ved beregningen av de totale lønnsutbetalingene, skal både lønn over og under kr 80 000 til den enkelte arbeidstaker tas med. Utbetalinger på kr 10 000 eller lavere som er skattefrie for mottaker, inngår også i beregningsgrunnlaget.

A-13-3.14.4 Lønnsutbetalinger i virksomhet

Fritaket gjelder ikke lønnskostnader som er knyttet til eventuell skattepliktig virksomhet som institusjonen eller organisasjonen driver, jf. ftrl. § 23-2 åttende ledd første punktum. Slike lønnskostnader skal holdes utenfor ved beregning av om organisasjonens lønnskostnader overstiger kr 800 000 eller ikke, jf. ftrl. § 23-2 åttende ledd tredje punktum. Om hva som er virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)». Om når en slik institusjon/organisasjon er skattepliktig for virksomhet, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)», pkt. 4.

Drives det virksomhet ved siden av den allmennyttige eller veldedige aktiviteten, men denne virksomheten er unntatt fra beskatning på grunn av at omsetningen ikke overstiger kr 140 000, se sktl. § 2-32 annet ledd siste punktum, er lønn knyttet til virksomheten fritatt for arbeidsgiveravgift og går derfor inn i grunnlaget for grensen på kr 800 000. Det samme gjelder dersom virksomheten er skattefri fordi den anses å realisere organisasjonens ideelle formål, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)», pkt. 4.8.

Arbeider en person dels i den skattepliktige virksomheten og dels i den veldedige/allmennyttige aktiviteten (herunder eventuell skattefri virksomhet), må lønnen ved anvendelsen av reglene ovenfor deles skjønsmessig i en del som gjelder den skattepliktige virksomheten og en del som gjelder den skattefrie aktiviteten.

A-13-3.15 Vederlag for utnyttelse av immateriell rettighet

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av vederlag for utnyttelse av immateriell rettighet i motsetning til vederlag for utført arbeid. Det skal således ikke betales arbeidsgiveravgift av f.eks. såkalt gjenbrukshonorar som utbetales til oversettere, reprisehonorar til skuespillere og andre som har medvirket i tv-program når gjenbruken ikke har medført ytterligere aktivitet for vedkommende. Slik godtgjørelse er etter lang forvaltningspraksis ansett som avkastning av immateriell rettighet og dermed fordel vunnet ved kapital.

Om forfatterhonorar, se [pkt. 7.8](#).

Om et tilfelle hvor skattyters vederlag for patenterbar oppfinnelse, utbetalt etter avtale med arbeidsgiver, ble ansett som fordel vunnet ved arbeid, se HRD i Utv. 2003/811 (Rt. 2003/504) (Lundgaard).

A-13-3.16 Dødsfall

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av lønn, herunder feriepenger, eller pensjon over driften som er innvunnet før arbeidstaker dør, men som forfaller til betaling etter dødsfallet.

A-13-3.17 Summarisk fellesoppgjør

Om arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget ved summarisk fellesoppgjør, se Skatteforvaltningshåndboken.

A-13-3.18 Tidspunktet for når ytelse skal tas med i grunnlaget

Arbeidsgiveravgiftspliktig ytelse som skal innrapporteres, skal tas med i grunnlaget for den måneden ytelsen tidfestes hos arbeidstakeren. Således skal feriepenger tas med i grunnlaget for den måneden pengene utbetales. Om tidfesting for arbeidstakeren, se emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)».

Arbeidsgiveravgiftspliktig ytelse som er under minstegrensen for innrapporteringsplikt, tas med i grunnlaget for den måneden ytelsen utbetales.

Arbeidsgivers tilskudd og premie til tjenestepensjonsordninger skal tas med i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift for den måneden hvor betalingen foretas, se HRD. i Utv. 2003/227 (Rt. 2003/60) (Fredrikstad Energi).

A-13-3.19 Klassifisering hos arbeidsgiver bindende ved fastsettingen hos arbeidstaker

Avgjørelse som gjelder arbeidsgiveravgiften ved fastsettingen hos utbetaleren (arbeidsgiveren) om at vederlaget er godtgjørelse i eller utenfor virksomhet, skal legges til grunn for fastsettingen av personinntekt og trygdeavgift hos mottakeren jf. FSSD § 12-2-1.

A-13-4 Utland

A-13-4.1 Generelt

Plikten til å betale arbeidsgiveravgift etter norsk intern rett er som utgangspunkt knyttet til lønnsopplysningsplikten/trekkplikten, se ftrl. § 23-2 første ledd, jf. skatteforvaltningsloven § 7-2. Lønnsopplysningsplikt foreligger i en viss utstrekning også for utenlandske arbeidsgivere og for norske arbeidsgivere ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet. Ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet er lønnsopplysningsplikten begrenset i henhold til skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 og § 7-2-8, se nedenfor. For utenlandske statsborgere som utfører arbeid i utlandet, er avgiftsplikten begrenset i henhold til ftrl. § 23-2 niende ledd, se [pkt. 4.2.2](#). Begrensninger gjelder også for utbetalinger til visse grupper personer som er utstasjonert i utlandet, jf. [pkt. 4.2.5](#).

Plikten til å betale arbeidsgiveravgift kan også være begrenset i henhold til EØS-avtalens trygderegler og avtale om trygd inngått med andre land med hjemmel i ftrl. § 1-3, se [pkt. 4.4](#) og [pkt. 4.5](#).

Ved utbetalinger fra utenlandske arbeidsgivere som ikke omfattes av de norske reglene om lønnsopplysningsplikt, foreligger det likevel plikt til å betale arbeidsgiveravgift hvis arbeidstakeren i henhold til EØS-avtalens trygderegler er omfattet av norsk trygdlovgivning, eller av avtale om trygd inngått med andre land med hjemmel i ftrl. § 1-3, se ftrl. § 23-4 a.

A-13-4.2 Arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i Norge

A-13-4.2.1 Arbeidstaker bosatt i Norge utfører arbeid i utlandet

En arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i Norge har som utgangspunkt lønnsopplysningsplikt for lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført i utlandet av en arbeidstaker som er bosatt i Norge, jf. sktfvl. § 7-2. Dermed foreligger det også plikt til å betale arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2 første ledd. Om unntak, se nedenfor.

A-13-4.2.2 Utenlandsk statsborger utfører arbeid i utlandet

For arbeid utført i utlandet av utenlandsk statsborger foreligger det ikke avgiftsplikt hvis vedkommende ikke er pliktig/frivillig medlem i norsk trygd, jf. ftrl. § 23-2 niende ledd og FIN 2. februar 2006 i Utv. 2006/488. Dette gjelder uavhengig av hvor vedkommende anses skattemessig bosatt.

A-13-4.2.3 Arbeidstaker som ikke er bosatt i Norge og som utfører arbeid i utlandet

Er arbeid utført i utlandet av en person som ikke anses skattemessig bosatt i Norge, foreligger det ikke arbeidsgiveravgiftsplikt hvis lønnsopplysningsplikten er bortfalt, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-7 bokstav b og c, som regulerer opplysningsplikten når mottaker oppholder seg eller er bosatt i utlandet, sml. ftrl. § 23-2 niende ledd. For at lønnsopplysningsplikten skal være bortfalt, må

- arbeidstakeren ikke være skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett
- arbeidet være utført i et land som Norge har skatteavtale med
- arbeidsgiver ha fast driftssted i arbeidsstaten og
- utbetalingen (med rette) være belastet dette faste driftsstedet.

For arbeidstakere som har vært skattepliktige som bosatt i Norge gjelder unntaket bare når det foreligger vedtak fra skattemyndighetene om opphør av skatteplikt, eller skattemyndighetene på annen måte har tatt standpunkt til at skatteplikten er opphørt.

Unntaket gjelder ikke hvis arbeidstakeren er omfattet av norsk trygd etter Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 som trådte i kraft i Norge fra 1. juni 2012, Rådsforordning nr. 1408/71 eller en sosialkonvensjon, jf. ftrl. § 23-4 a.

A-13-4.2.4 Arbeidstaker bosatt i utlandet som utfører arbeid i Norge

En arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i Norge har som utgangspunkt lønnsopplysningsplikt og dermed også arbeidsgiveravgiftsplikt for lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført i Norge av arbeidstaker bosatt i utlandet. Som utgangspunkt gjelder dette uten hensyn til om mottakeren er trygdet etter norsk trygdlovgivning eller skattepliktig etter norsk skattelovgivning. Om hvem som skal anses som arbeidsgiver ved utleie av arbeidskraft, se HRD i Utv. 1985/535 (Rt. 1985/957) og HRD Utv. 1985/547 (Rt. 1985/977).

Det er ikke plikt til å betale arbeidsgiveravgift hvis arbeidstakeren ikke omfattes av de norske trygdereglene i henhold til EØS-avtalens trygdereglene eller annen avtale om trygd inngått med andre land. Se nærmere [pkt. 4.4](#) og [pkt. 4.5](#). Unntak gjelder også for utenlandske artister, se [pkt. 4.6](#) og for diplomater, se [pkt. 4.3.4](#).

I andre tilfeller hvor arbeidsgiver kan dokumentere at det betales en avgift av tilsvarende art til arbeidstakerens hjemland av de samme lønnsutbetalingene som avgiftsbelegges i Norge, kan skattemyndighetene etter søknad ettergi/nedsette arbeidsgiveravgiften, jf. skftvl. § 9-9. Hvis avgiften til hjemlandet er den samme eller høyere enn avgiften i Norge, kan avgiften i Norge ettergis i sin helhet. Er avgiften i hjemlandet lavere, kan avgiften i Norge nedsettes med det beløpet som er betalt i hjemlandet.

A-13-4.2.5 Utbetaling til person utstasjonert i utlandet for misjonsmenighet eller humanitær organisasjon

Det er ikke avgiftsplikt for lønn og annen godtgjørelse for religiøst, humanitært eller filantropisk arbeid utført av person utstasjonert i utlandet av misjonsmenighet eller humanitær organisasjon i Norge når arbeidsoppholdet i utlandet varer i minst to år regnet fra dato til dato, jf. ftrl. § 23-2 niende ledd og FIN 2. februar 2006 i Utv. 2006/488. Avgiftsfritaket gjelder fra første dag hvis det kan sannsynliggjøres at oppholdet vil vare i minst to år.

A-13-4.2.6 Arbeid utført på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann

Det er i utgangspunktet avgiftsplikt for ansatte som arbeider på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann.

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for arbeid på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann når arbeidet er utført av utenlandsk arbeidstaker som ikke er medlem av trygden, jf. ftrl. § 23-2 niende ledd.

A-13-4.3 Arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i utlandet

A-13-4.3.1 Arbeidstaker bosatt i Norge som utfører arbeid i Norge

En arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i utlandet har lønnsopplysningsplikt, og har dermed også plikt til å betale arbeidsgiveravgift av lønn mv. til en arbeidstaker bosatt i Norge som utfører arbeid i Norge, se ftrl. § 23-2 første ledd, jf. skftvl. § 7-2.

A-13-4.3.2 Utenlandsk arbeidstaker som utfører arbeid i Norge

For en arbeidsgiver som er bosatt/hjemmehørende i utlandet som utbetaler lønn mv. til arbeidstaker bosatt i utlandet for arbeid utført i Norge, er avgiftsplikten tilsvarende som for en norsk arbeidsgiver, se [pkt. 4.2.4](#).

A-13-4.3.3 Utenlandsk statsborger som utfører arbeid i utlandet

For arbeid utført i utlandet av utenlandsk statsborger foreligger det ikke avgiftsplikt hvis vedkommende ikke er pliktig/frivillig medlem i norsk trygd, jf. ftrl. § 23-2 niende ledd og FIN 2. februar 2006 i Utv. 2006/488. Dette gjelder uavhengig av hvor vedkommende anses skattemessig bosatt.

A-13-4.3.4 Diplomater unntatt fra trygd i Norge

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av lønn eller annen godtgjørelse til personer som etter Wien-konvensjonen om diplomatisk samkvem artikkel 33 og artikkel 37 er unntatt fra trygden i Norge, jf. ftrl. § 23-2 ellefte ledd. I den grad den diplomatiske representasjonen har ansatte som ikke omfattes av art. 33 og 37 i Wien-konvensjonen, gjelder de ordinære reglene som er gjengitt ovenfor.

A-13-4.3.5 Norsk arbeidstaker som utfører arbeid i utlandet for utenlandsk arbeidsgiver

Det foreligger ikke lønnsopplysningsplikt ved utbetalinger fra utenlandsk arbeidsgiver til en arbeidstaker bosatt i Norge for arbeid utført i utlandet. Dermed foreligger det som utgangspunkt heller ikke plikt til å betale arbeidsgiveravgift. Plikt til å betale arbeidsgiveravgift foreligger imidlertid hvis arbeidstakeren omfattes av norsk trygdlovgivning i henhold til EØS-avtalens trygderegler eller avtale om trygd inngått med andre land med hjemmel i ftrl. § 1-3, jf. ftrl. § 23-4 a.

A-13-4.4 EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg og Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg

A-13-4.4.1 Generelt

Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg og Rådsforordning nr. 1408/71 med tillegg regulerer hvilken trygdlovgivning som får anvendelse for personer som er statsborgere i et EØS-land og har bostedsmessig og/eller arbeidsmessig tilknytning til ett eller flere andre EØS-land. Disse reglene har også betydning for i hvilket land det skal betales sosiale avgifter. Det er NAV Medlemskap og avgift som avgjør alle saker om lovvalg og medlemskap etter EU-reglene og andre avtaler om trygd.

Etter Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 og Rådsforordning (EØF) 1408/71 er hovedregelen at en EØS-borger som arbeider i et annet EØS-land skal være medlem i arbeidslandets trygdeordning.

Sosiale avgifter (i Norge trygdeavgift og arbeidsgiveravgift) skal betales i det landet hvor arbeidstakeren er medlem av trygdeordningen.

A-13-4.4.2 Unntak fra hovedregelen om at arbeidsgiveravgift skal betales i arbeidslandet

EØS-regelverket inneholder unntak fra hovedregelen om at arbeidsgiveravgift skal betales i arbeidslandet bl.a. for utsendte arbeidstakere og arbeidstakere som utfører arbeid i to eller flere EØS-land. For slike arbeidstakere skal det under gitte forutsetninger betales arbeidsgiveravgift i arbeidstakernes bostedsland, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)», pkt. 3.3.1 og pkt. 3.3.4.

A-13-4.4.3 Særlig om flygende personell

Ved forordning 465/2012 er det gitt en bestemmelse for flygende personell som trådte i kraft i Norge 2. februar 2013. Etter denne bestemmelsen skal flygende personell være trygdet i det landet de har sin hjemmebase, dvs. hvor de starter og avslutter arbeidsperiodene sine. Bestemmelsen gjelder for personer som er ansatt etter 2. februar 2013. For personer som er ansatt før denne datoen gjelder tidligere regler om medlemskap der selskapet er hjemmehørende. I henhold til overgangsreglene fra gammel til ny forordning, kan man beholde medlemskapet man hadde i inntil 10 år så lenge arbeidsforholdet er det samme.

A-13-4.4.4 Fritak for arbeidsgiveravgift til Norge og plikt til å betale sosiale avgifter i utlandet

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift i Norge når arbeidstakeren er omfattet av trygdlovgivningen i et annet EØS-land etter reglene i Rådsforordning nr. 883/2004 eller nr. 1408/71. Norske skattemyndigheter får elektronisk melding fra NAV når fritak fra medlemskap i folketrygden er registrert, og legger denne meldingen til grunn for vurderingen av om det foreligger unntak fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift. Blankett A1 og andre blanketter fra andre stater myndigheter som fremlegges for norske skattemyndigheter er ikke tilstrekkelig som dokumentasjon på unntak fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift.

NAV bekrefter ved elektronisk overføring til skatteetaten at arbeidstaker er unntatt medlemskap i folketrygden og derfor ikke skal betale trygdeavgift til skatteetaten. NAV mottar i

all hovedsak melding om unntak fra norsk folketrygd (på SED) fra arbeidstakerens trygdemyndighet. Blankett A1 er en publikumsblankett som arbeidstaker får av sin trygdemyndighet, men det er SED sendt fra samme trygdemyndighet som legges til grunn når NAV registrerer at arbeidstakeren er unntatt folketrygden.

En norsk arbeidsgiver som har ansatte som er omfattet av trygdlovgevingen i et annet EØS-land, har en generell plikt til selv å ta kontakt med myndighetene i det andre landet for å få informasjon om hvilke avgifter som skal betales, og om de praktiske rutinene for å bli registrert som arbeidsgiver og innbetaling av avgift.

Om utenlandsk helsepersonell i Norge og registrering som arbeidsgiver i Sverige, se SKD 7. juli 2000 i Utv. 2000/1474.

Om EØS-avtalens innhold, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

A-13-4.5 Trygdeavtaler (sosialkonvensjoner)

Arbeidsgiveravgift i Norge skal ikke betales i tilfeller hvor arbeidstakeren er unntatt fra folketrygden i henhold til bestemmelser i gjensidighetsavtale med annet land om sosial trygghet. Om hvilke land Norge har inngått sosialkonvensjoner med, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng». Arbeids- og sosialdepartementet fastsetter årlig en særskilt sats for arbeidsgiveravgift for arbeidstakere fra USA og Canada som bare er medlem i folketrygdens sykestønadsdel under arbeid i Norge, jf. forskrift 22. desember 2022 nr. 2492 om avgifter til folketrygden for året 2023 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada.

A-13-4.6 Utenlandske artister mv.

Det skal i utgangspunktet ikke betales arbeidsgiveravgift av lønn, honorarer og annen godtgjørelse til utenlandske artister mv. som er skattepliktig etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven).

Dersom artisten blir skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted», vil han bli skattepliktig etter skatteloven i stedet for skattepliktig etter artistskatteloven fra og med inntektsåret før det inntektsåret han blir skattepliktig som bosatt.

Den som er arbeidsgiver på det tidspunktet artisten blir skattepliktig som bosatt, har plikt til å levere lønnsopplysninger og betale arbeidsgiveravgift av utbetalt lønn mv. til artisten i det foregående året. Se også emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 4.2.

A-13-5 Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv.

Ved tilbakebetaling av lønn, pensjon mv. som et tidligere år har inngått i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, kan arbeidsgiveravgiften enten

- endres i a-meldingen for den måneden ytelsen blir tilbakebetalt,
- endres i a-melding for den/de månedene tilbakebetalingen gjelder, eller
- endres i a-meldingen for desember det året tilbakebetalingen gjelder

Gjelder tilbakebetalingen lønn, pensjon mv. som har inngått i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget inneværende år, kan arbeidsgiveravgiften enten

- endres i a-meldingen for den måneden ytelsen blir tilbakebetalt, eller
- endres i a-melding for den/de månedene tilbakebetalingen gjelder.

Se for øvrig veiledningen til a-meldingen på <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/arbeidsgiver/a-meldingen/>

A-13-6 Fradrag i inntekten for arbeidsgiveravgift

A-13-6.1 Inntekt

Arbeidsgiveravgift er fradragsberettiget i inntekten i den utstrekning den refererer seg til arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser i inntektsgivende aktivitet.

Når skattemyndighetene endrer arbeidsgivers fastsetting av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget ved å øke dette (etterberegner arbeidsgiveravgift), jf. sktfvl. § 12-1, skal fradraget for avgiftsøkningen i prinsippet tidfestes i det inntektsåret den aktuelle arbeidsgiveravgiftspliktige ytelsen er påløpt. Fradraget for avgiftsøkningen kan likevel tidfestes i det året skattemyndighetene fatter vedtak om en slik økning, når dette ikke medfører økt skattebelastning for arbeidsgiver.

Eventuell tilleggsskatt etter sktflv. § 14-3 eller renter etter sktbl. § 11-2 er ikke fradragsberettiget, se sktl. § 6-40 femte ledd.

A-13-6.2 Formue

Ubetalt arbeidsgiveravgift som er forfalt til betaling før utgangen av året, og beregnet avgift for siste termin, er fradragsberettiget som gjeld etter sktl. § 4-1. Det samme gjelder beregnet avgift for påløpt lønn som ikke var forfalt til betaling ved utgangen av året, herunder feriepenger oppjent for denne dato.

A-13-7 Diverse ytelser (alfabetisk ordnet)

A-13-7.1 Barnehage, arbeidsgivers tilskudd

Driver arbeidsgiver barnehage for egen regning eller gir tilskudd til plass i barnehage (hvor arbeidsgiver gjennom eierandel eller ved kapitalinnskudd disponerer reserverte plasser etter nærmere bestemte retningslinjer) er fordelen arbeidstakeren har ved å ha barn i barnehagen en naturalytelse som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, men bare i den utstrekning ytelsen er skattepliktig hos arbeidstaker, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 6.4.

A-13-7.2 Dagpenger under arbeidsløshet

Dagpenger under arbeidsløshet som forskutteres av arbeidsgiver, inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. ftrl. § 23-2 første ledd og sktflv. § 7-2 nr. 1 bokstav b.

A-13-7.3 Datautstyr

Fordel ved vederlagsfri overføring av eiendomsretten til PC mv. inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. I den utstrekning utlån av PC mv. er skattefri, skal fordelen ikke inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Om når slik fordel er skattefri, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 6.15.

A-13-7.4 Etterlønn/etterpensjon

Etterlønn og etterpensjon anses ikke som lønn/pensjon og går ikke inn i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Dette gjelder både skattepliktig og skattefri del. Se for øvrig emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

A-13-7.5 Firmabil (fri bil)

Om fastsetting av verdien av fordel ved fri bruk av arbeidsgivers bil, se emnet «[Bil – privat bruk](#)». Den beregnede verdien av fordelen inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

A-13-7.6 Fiske og fangst

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av hyre til mannskapet på fiske-, hvalfangst- og selfangstfartøy, se ftrl. § 23-5 og Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2203 om produktavgift til folketrygden for fiskeri, hval- og selfangstnæringene for 2023.

Produktavgiften erstatter arbeidsgiveravgiften for hyreutbetalinger som skal skattlegges som arbeidsinntekt etter sktl. § 5-10, jf. § 5-1. Dette gjelder uavhengig av om fiskeren får sin godtgjørelse i form av ren hyreutbetaling som pliktes innrapportert, jf. ftrl. § 23-2 første ledd, eller som en trekkpliktig naturalytelse/utgiftsgodtgjørelse, jf. ftrl. § 23-2 tredje ledd. Produktavgiften erstatter også differansen mellom mellomatts og høyatts for trygdeavgift for næringsdrivende, herunder lottakere, i fiske og fangst, jf. ftrl. § 23-5 og § 23-3 nr. 2 bokstav c. Om satsen for produktavgift, se emnet «[Fiske](#)», pkt. 7.27. Om beregningen av produktavgift, se Forskrift 11. desember 1998 nr. 1390 om beregning og innbetaling av produktavgift.

Arbeidsgiverens pensjonsutbetalinger og tilskudd til livrente- og pensjonsordninger er ikke omfattet av hyrebegrepet i stortingsvedtaket, og det skal betales arbeidsgiveravgift dersom disse omfattes av ftrl. § 23-2 fjerde ledd.

A-13-7.7 Foreldrepenger

Foreldrepenger betalt av arbeidsgiver inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Dette gjelder ikke den delen som faktisk refunderes av NAV, jf. ftrl. § 23-2 femte ledd.

A-13-7.8 Forfatterhonorar

Godtgjørelse fra forlegger til forfattere og oversettere inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, når godtgjørelsen ikke beregnes etter salg (royalty). Dette gjelder selv om mottakeren av godtgjørelsen har utført arbeidet i egen virksomhet, jf. FSSD § 12-2-2 første ledd.

Om tillegghonorar ved forlagets gjenbruk av oversettelse uten ytterligere aktivitet fra oversetteren, se [pkt. 3.15](#) og emnet «[Virksomhet – allment](#)», [pkt. 3.2.18](#) og [pkt. 3.3.17](#).

A-13-7.9 Helsetjeneste

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av arbeidsgivers kostnader til medlemsavgift/årsavgift til ordinær bedriftshelsetjeneste for de ansatte ved bedriften hvis det kan dokumenteres at tjenesten bare omfatter forebyggende tiltak og ikke behandling av sykdommer og skader mv. Dette gjelder også om et privat legesenter engasjeres til å utføre bedriftshelsetjenesten.

Arbeidsgivers kostnader til behandling av sykdom hos arbeidstakere, skal i utgangspunktet behandles som lønnsutbetaling og inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Arbeidsgivers betaling av medlemskap eller årsavgift ved et legesenter med rett til behandling, inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgiften.

Om helsestudio og treningsentre, se emnet «[Velferdstiltak](#)».

Om personalrabatter, se emnet «[Naturalytelse i arbeidsforhold](#)».

A-13-7.10 Idrettsutøvelse

Godtgjørelse for idrettsutøvelse fra bedrifter og sponsorer mv. som innbetales til fond for idrettsutøvere godkjent av Finansdepartementet., inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. FSSD § 12-2-4 annet ledd. Dette gjelder selv om idrettsutøveren er næringsdrivende.

Utbetaling fra fondet for idrettsutøvere er ikke arbeidsgiveravgiftspliktig, se FSSD § 12-2-5 annet ledd.

Om fondet for øvrig, se emnet «[Idrett](#)».

A-13-7.11 Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av introduksjonsstønad etter kap. 5 i lov 6. november 2020 nr. 127 om integrering gjennom opplæring, utdanning og arbeid (integreringsloven), se ftrl. § 23-2 femte ledd annet punktum.

A-13-7.12 Karens godtgjørelse

Godtgjørelse som utbetales arbeidstaker for at denne skal avstå fra å ta stilling eller selv etablere konkurrerende bedrift (karens godtgjørelse) inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. FSSD § 12-2-3. Dette gjelder selv om godtgjørelsen utbetales etter at arbeidsforholdet er opphørt.

A-13-7.13 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, se ftrl. § 23-2 femte ledd annet punktum.

A-13-7.14 Loss of license-utbetaling fra arbeidsgiver

Et engangsbeløp som arbeidsgiver etter avtale yter overfor arbeidstaker dersom arbeidstaker mister retten til å utøve yrket, f.eks. tap av lisens av helsemessige årsaker («Loss of License»-dekning), inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, og vil i sin helhet være skattepliktig som lønn etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-10. Forsikringspremie som arbeidsgiver betaler til forsikringsselskap til sikring av slik utbetaling, skatlegges løpende som lønn og inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. I et slikt tilfelle vil erstatningsbeløpet som forsikringsselskapet utbetaler være skattefritt og ikke inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Se <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/skattemessig-behandling-av-loss-of-license-dekning-utbetalt-fra-arbeidsgiver/>. Se også emnet «[Flypersonell \(sivilt\)](#)», [pkt. 6](#).

A-13-7.15 Religiøst, humanitært eller filantropisk arbeid utført i utlandet

Om fritak for arbeidsgiveravgift for religiøst, humanitært eller filantropisk arbeid utført i utlandet, se [pkt. 4.2.5](#).

A-13-7.16 Styreansvarsforsikring

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av selskapets betaling av styremedlemmers premie til dekning av styremedlemmers eventuelle erstatningsansvar etter aksjeloven/allmennaksjeloven § 17-1.

A-13-7.17 Styrehonorar mv.

Godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd o.l. inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. ftrl. § 23-2 annet ledd annet punktum. Dette gjelder selv om vervet er ledd i en virksomhet for mottakeren. Om utbetaling av praksiskompensasjon fra legeföreningen, se [pkt. 3.4](#).

A-13-7.18 Sykepenger/foreldrepenger

Lønn under sykdom/permisjon (sykepenger, foreldrepenger mv.) betalt av arbeidsgiver, inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Dette gjelder ikke den delen som faktisk refunderes av NAV, jf. ftrl. § 23-2 femte ledd.

A-13-7.19 Tilretteleggingstilskudd fra NAV

Arbeidsgiver kan motta tilretteleggingstilskudd fra NAV som kompensasjon for merutgifter arbeidsgiver har hatt som følge av konkrete bedriftsinterne tilretteleggingstiltak for å redusere sykefraværet i bedriften. Slike tilskudd skal ikke gis som dekning av den ansattes behandlingstgifter.

I den utstrekning tilskuddet dekker arbeidsgivers merutgifter, vil dette ikke utløse arbeidsgiveravgift. Betaler arbeidsgiver midlene videre til arbeidstaker eller vedkommendes behandler, anses dette som dekning av en privat kostnad. Slik utbetaling er arbeidsgiveravgiftspliktig.

A-13-7.20 Tips

Tips til serveringspersonale, drosjesjåfører mv. behandles som lønn, og inngår i grunnlaget for beregning av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift.

A-13-7.21 Transport av skogsvirke

Godtgjørelse for transport av skogsvirke med egen hest eller traktor inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Dette gjelder bare når transportutøveren ikke har plikt til å betale merverdiavgift av godtgjørelsen, jf. FSSD § 12-2-7.

A-13-7.22 Yrkesskadeforsikring

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av arbeidsgivers betaling av premie etter lov om yrkesskadeforsikring, se FIN 18. juli 1989 referert i SK. nr. 5/1991 i Utv. 1991/293. Hvis yrkesskadeforsikringsavtalen sikrer arbeidstakeren høyere erstatningsbeløp enn det som følger av forskrift 21. desember 1990 nr. 1027 om standardisert erstatning etter lov om yrkesskadeforsikring, må en tilsvarende del av premien behandles som lønn og tas med i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

A-14 Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser

- Folketrygdloven, kap. 23 og 24
- Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2200 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2023
- Forskrift 22. desember 2022 nr. 2478 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2023
- Forskrift 22. desember 2022 nr. 24921 om avgifter til folketrygden for året 2023 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada
- Forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret (enhetsregisterforskriften)
- Forskrift 20. desember 2022 nr. 2374 om ekstra arbeidsgiveravgift.
- SKD nr. 1/2023 9. januar 2023 Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2023

A-14-1 Avgifter til folketrygden

Til finansiering av folketrygden betales blant annet følgende avgifter

- Trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)» og
- Arbeidsgiveravgift
 - om avgiftsplikten og grunnlaget for arbeidsgiveravgift, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)»
 - om satser, se nedenfor
 - om beregning og fastsetting, se skatteforvaltningshåndboken
 - om betaling, se skattebetalingshåndboken.

A-14-2 Generelt om satser og soneinndeling

A-14-2.1 Hovedregel

Som hovedregel er satsene for arbeidsgiveravgift differensierte etter geografiske soner basert på arbeidsgiverens lokalisering, se tabellen nedenfor. Om særregler for arbeidsgivere som driver aktivitet innenfor visse sektorer, se [pkt. 4](#).

Med virkning fra og med inntektsåret 2023 må arbeidsgiver som i løpet av året utbetaler ytelser av den art som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift på mer enn kr 750 000 til samme arbeidstaker, betale 5 % ekstra arbeidsgiveravgift av det overskytende beløpet, jf. avgiftsvedtaket § 3 femte ledd. Dette gjelder uavhengig av avgiftssone. Nærmere om dette, se [pkt. 5](#).

A-14-2.2 Soneinndelingen

A-14-2.2.1 Generelt

Det er ingen endringer i soneinndelingen fra 2022 til 2023, se avgiftsvedtaket for 2023 § 2.

Om hvilke områder som tilhører de enkelte sonene for arbeidsgiveravgift i 2023, se avgiftsvedtaket for 2023 § 2. Soneinndelingen er ikke påvirket av nye kommunegrenser knyttet til kommunesammenslåinger, da grensene mellom de ulike sonene er beholdt basert på tidligere kommunegrenser. Der kommuner i ulike avgiftssoner er slått sammen til en ny kommune, er det arbeidsgivers registreringsadresse innad i den nye kommunen, sett opp mot de tidligere kommunegrensene, som avgjør i hvilken sone arbeidsgiver anses å drive virksomhet.

Oversikt over soneinndelingen finnes også på [Arbeidsgiveravgift – soneinndeling – Skatteetaten](#)

A-14-2.2.2 Satsene i de ulike sonene

Avgiftssatsene er ikke endret fra 2022 til 2023. Satsene er:

Sone	Ordinære næringer	Landbruk og fiske
I	14,1 %	14,1 %
Ia	10,6 % (14,1 % etter fribeløp*)	10,6 %
II	10,6 %	10,6 %
III	6,4 %	6,4 %
IV	5,1 %	5,1 %
IVa	7,9 %	5,1 %
V	0 %	0 %

* Satsen på 14,1 % skal benyttes etter at et fribeløp på kr 500 000 (kr 250 000 for godstransport på vei) er brukt opp.

Nærmere om fribeløpsordningen, se [pkt. 6](#).

Nærmere om jordbruk, skogbruk og fiske, se [pkt. 7](#).

Nærmere om sektorunntatt aktivitet, se [pkt. 4](#). Nærmere om foretak i økonomiske vanskeligheter, se [pkt. 5](#).

A-14-2.3 Ekstra trinn på arbeidsgiveravgift på lønnsinntekter over 750 000 kroner

Med virkning fra 1. januar 2023 er det i avgiftsvedtaket § 3 femte ledd fastsatt et ekstra trinn på arbeidsgiveravgift på 5 % for lønnsinntekter mv. over 750 000 kroner.

Ekstra arbeidsgiveravgift gjelder for lønn mv. i alle soner, også for arbeidsgivere i kommuner som i dag har 0-sats for arbeidsgiveravgift. For arbeidsgivere i sone V innebærer dette at arbeidsgiver må betale 5 % arbeidsgiveravgift av den delen av lønn mv. til en ansatt som overstiger 750 000 kroner. For arbeidsgivere i sone I innebærer dette at satsen på lønnsutbetaling til arbeidstaker som overstiger kr 750 000 i året blir på 19,1 % (14,1 % + 5 %).

Ytelser som inngår i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», inngår også i grunnlaget for den ekstra arbeidsgiveravgiften. Dette gjelder selv om ytelsene er opptjent før 2023. Det skal imidlertid ikke beregnes ekstra arbeidsgiveravgift av andel av arbeidsgivers premiebetaling og tilskudd til kollektiv tjenstepensjonsordning som er offentlig eller som går inn under skatteloven § 6-46. Det samme gjelder engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon i arbeidsforhold som ikke er sikret ved premie og tilskudd, og engangspremie eller tilskudd som innbetales til sikring av rett til slik pensjon, jf. forskrift av 20. desember 2022 nr. 2374 til utfylling av folketrygdloven § 23-2 tolvte ledd fjerde punktum om fastsettelse og beregning av ekstra arbeidsgiveravgift av ytelser over bestemte grenser (forskrift om ekstra arbeidsgiveravgift) § 2.

Beløpsgrensen gjelder isolert for hver rapporterende arbeidsgiver. Det vil si at ytelser til arbeidstakere som har flere arbeidsgivere, først blir belastet med en ekstra arbeidsgiveravgift når ytelsene fra den enkelte arbeidsgiver overstiger beløpsgrensen. For ansatte som i forbindelse med omorganiseringer blir ansatt hos en ny arbeidsgiver (annet juridisk subjekt), vil det etableres nye fribeløp. Ved bevisste omgørelser der det brukes flere arbeidsgivere for å redusere arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, for eksempel i et konsern, kan det foretas tilsidesettelse etter reglene i skatteloven § 13-2.

A-14-2.4 Svalbard

For arbeidsgiver hjemmehørende på Svalbard er satsen for arbeidsgiveravgift 0 % når arbeidet utføres på Svalbard, se avgiftsvedtaket § 3 første ledd siste strekpunkt. Dette gjelder selv om arbeidstaker ikke oppholder seg lenge nok på Svalbard til at inntekten for arbeid utført der blir skattepliktig etter Svalbardskatteloven. Utføres arbeidet utenfor Svalbard, omfattes ikke lønnen av 0 %-satsen for Svalbard.

Selv om arbeidsgiver ikke er hjemmehørende på Svalbard, er satsen for arbeidsgiveravgift 0 % på lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter svalbsktl., se avgiftsvedtaket § 3 første ledd siste strekpunkt. Svalbsktl. omfatter personer bosatt på Svalbard. Opphold av minst 12 måneders varighet regnes i denne sammenhengen som bosettelse, jf. svalbsktl. § 2-1.

Svalbsktl. gjelder også for personer som tar midlertidig opphold på Svalbard og utfører arbeid eller utøver næringsvirksomhet der. Oppholdet må da være sammenhengende i minst 30 dager.

Da Svalbard er holdt utenfor EØS-avtalens virkeområde, gjelder ikke særbestemmelsene om sektorunntak i avgiftsvedtaket § 4 for arbeid som utføres på Svalbard når arbeidsgiver er hjemmehørende på Svalbard, eller hvor inntekten skattlegges etter svalbsktl. Virksomheter med aktivitet som ellers ville falt inn under sektorunntakene vil dermed også være unntatt fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift.

Bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 3 femte ledd om 5 % ekstra arbeidsgiveravgift av den delen av lønn mv. til en ansatt som i løpet av inntektsåret overstiger 750 000 kroner gjelder heller ikke på Svalbard, se forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard § 6 først ledd annet punktum.

Reglene for Svalbard gjelder tilsvarende for Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis, jf. lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen og i Antarktis § 2.

A-14-2.5 Tilskudd/premie til livrente og pensjonsordninger

Tilskudd/premie til livrente/pensjonsordninger er arbeidsgiveravgiftspliktig. Skal det beregnes avgift for flere soner, skal også kostnader til kollektive ordninger fordeles på avgiftssonene i samme forhold som arbeidsgiverens øvrige avgiftspliktige ytelser i samme kalendermåned fordeler seg, se [pkt. 3](#). Slike ytelser inngår imidlertid ikke i grunnlaget for den ekstra arbeidsgiveravgiften, se [pkt. 5](#).

A-14-2.6 Særregel for arbeidstakere utsendt fra USA og Canada

For visse arbeidstakere som er utsendt til Norge fra USA og Canada gjelder særlige satser. Satsen for 2023 er 7 %, jf. forskrift 22. desember 2022 nr. 2492 om avgifter til folketrygden for året 2023 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada § 3 første punktum.

Reglene om 5 % ekstra arbeidsgiveravgift av den delen av lønn mv. til en ansatt som i løpet av inntektsåret overstiger 750 000 kroner gjelder ikke denne gruppen. Se [pkt. 2.3](#).

A-14-2.7 Sjøfolk

A-14-2.7.1 Generelt

Arbeidsgiveravgift for hyreutbetaling til sjøfolk følger i utgangspunktet de alminnelige reglene om differensiert arbeidsgiveravgift. Om tilfeller der hoveddelen av arbeidet utføres i annen sone enn den sonen virksomheten er registrert, se [pkt. 3.9](#).

A-14-2.7.2 Sjøfolk bosatt utenfor Norden og som ikke er statsborgere i et annet EØS-land

For sjøfolk bosatt utenfor Norden og som ikke er statsborgere i annet EØS-land og som arbeider på norsk skip i utenriksfart, registrert i Norsk Ordinært Skipsregister (NOR), og som er medlem i trygden etter ftrl. § 2-6, skal det i 2023 betales arbeidsgiveravgift med kr 510 per kalendermåned uten hensyn til antall tjenstedager i måneden, jf. forskrift 22. desember 2022 nr. 2478 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2023, § 3 bokstav b. Disse reglene gjelder ikke for personer som er ansatt i tjeneste hos utenlandsk arbeidsgiver som driver virksomhet om bord.

Om hvilke land som er med i EØS, se emnet «[Merkostnader – pendler med hjem i utlandet](#)».

Reglene om 5 % ekstra arbeidsgiveravgift av den delen av lønn mv. til en ansatt som i løpet av inntektsåret overstiger 750 000 kroner gjelder ikke denne gruppen. Se [pkt. 2.3](#).

A-14-2.8 Summarisk fellesoppjør hos arbeidsgiver

Om satser for arbeidsgiveravgift ved summarisk fellesoppjør, se Skatteforvaltningshåndboken.

A-14-3 Sonetilhørighet

A-14-3.1 Virksomhetens lokalisering ifølge Enhetsregisteret er avgjørende

Virksomhetens lokalisering er utgangspunkt for hvilken sone som skal benyttes.

Arbeidsgiver anses å drive virksomhet i den sonen hvor foretaket er registrert i Enhetsregisteret. Som hovedregel skal satsen i den sonen hvor foretaket er registrert i Enhetsregisteret

legges til grunn for beregningen av arbeidsgiveravgift, se avgiftsvedtaket § 1 annet ledd første punktum. Registrering i Enhetsregisteret skal skje etter reglene i enhetsregisterloven og enhetsregisterforskriften.

En privatperson som er arbeidsgiver, anses ifølge avgiftsvedtaket § 1 annet ledd annet punktum å drive virksomhet i den sonen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

Det gjøres unntak fra hovedregelen dersom det er registrert underenhet etter [enhetsregisterforskriften §10](#). I slike tilfeller anses hver underenhet som egen beregningsenhet, jf. avgiftsvedtaket § 1 tredje ledd. Det er også unntak for ambulerende virksomhet, herunder arbeidsutleie, når hoveddelen av arbeidet i en kalendermåned utføres i en annen sone enn der virksomheten drives, jf. avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd. Om unntakene, se [pkt. 3.3](#) og [pkt. 3.9](#).

Arbeidsutleie er også virksomhet hvor det ikke er plikt til å opprette underenhet på hvert oppdragssted, se [pkt. 3.8](#), og omfattes derfor av begrepet «ambulerende virksomhet». Nedenfor er arbeidsutleie særskilt omtalt bare der det gjelder spesielle forhold knyttet til arbeidsutleie, og som normalt ikke er aktuelle for annen ambulerende virksomhet.

A-14-3.2 Tilfeller der Enhetsregisteret ikke avspeiler de reelle forholdene

Enhetsregisterloven og enhetsregisterforskriften er helt avgjørende for all registrering i Enhetsregisteret. Registreringsbestemmelsene får dermed også betydning for valg av sone ved beregning av arbeidsgiveravgift. Er registreringen ikke i samsvar med loven og forskriften, skal beregning av arbeidsgiveravgift skje etter den satsen som gjelder der hvor virksomheten etter reglene skulle vært registrert.

A-14-3.3 Særlig om underenheter etter enhetsregisterforskriften

Driver et foretak virksomhet i forskjellige geografiske områder eller innen ulike næringer, skal hver enkelt virksomhet registreres som en enhet/underenhet i den aktuelle sonen, jf. enhetsregisterforskriften § 10. Den enkelte underenheten anses da som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift, jf. avgiftsvedtaket § 1 tredje ledd. Nærmere om underenheter, se <https://www.brreg.no/bedrift/underenhet/>

Registrering av underenheter i ulike soner har bare betydning for hvilken sats som skal benyttes, og har ingen innvirkning på fribeløpet som kan beregnes. Se for øvrig [pkt. 6.2](#).

Etter enhetsregisterreglene gjelder det enkelte unntak fra plikten til å registrere underenheter, selv om det drives virksomhet på flere steder. Nærmere om unntakene, se [pkt. 3.8](#). Det er derfor gitt en særregel for ambulerende virksomhet i de tilfellene hvor hoveddelen av arbeidet i en kalendermåned utføres i en annen sone enn der virksomheten er registrert, jf. avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd. Nærmere om denne særregelen, se [pkt. 3.9](#).

A-14-3.4 Pliktig registrering av underenhet er ikke gjennomført

Dersom et foretak har registreringspliktige underenheter som ikke er registrert med eget underorganisasjonsnummer i Enhetsregisteret, skal enheten likevel anses som en egen beregningsenhet. Det skal da beregnes avgift etter satsen for den sonen hvor underenheten skulle vært registrert.

Tilsvarende gjelder dersom underenheten er registrert i Enhetsregisteret, men er registrert med feil adresse.

A-14-3.5 Tilordning av arbeidstakere i foretak med flere registreringspliktige enheter

Når et foretak har flere registrerte enheter, skal arbeidstakerne ved avgiftsberegningen tilordnes den enheten hvor de har sitt faste arbeidssted. Dette vil normalt være det faste oppmøtestedet, eventuelt det stedet hvor de får sine arbeidsinstruksjoner fra eller der hvor personalansvarlig leder er lokalisert.

Arbeidstakere kan arbeide for flere registreringspliktige enheter i forskjellige soner innenfor et foretak. I disse tilfellene skal det for lønn tilknyttet arbeidet på hvert enkelt sted, anvendes satsen for den sonen der den aktuelle enheten er registrert. Er det vanskelig å avgjøre nøyaktig hvilke ytelser som knytter seg til hver enkelt enhet, må det gjøres en forholdsmessig beregning basert på hvor stor del av arbeidstiden som tilbringes på hvert enkelt sted.

A-14-3.6 Underenhet driver annen type virksomhet enn hovedenheten

Hvis underenhetene driver en annen type virksomhet enn hovedenheten, kan satsene variere både ut fra hvilken sone underenheten driver virksomhet i, og ut fra om noen av næringene faller inn under særreglene for enkelte typer virksomhet.

A-14-3.7 Flytting av virksomhet i løpet av året

Flyttes et foretak eller registrert underenhet fra en sone til en annen, skal satsen i tilflyttingssonen legges til grunn fra og med første påfølgende kalendermåned etter registrert flyttedato, jf. avgiftsvedtaket § 1 femte ledd.

Det skal sendes endringsmelding vedrørende flytting av enheten etter enhetsregisterloven § 15, jf. § 5 annet ledd bokstav b. Avgjørende er den flyttedatoen som er oppgitt i endringsmeldingen. Sendes melding om flytting lenge etter selve flyttingen, eller det av andre grunner går tid før Enhetsregisteret oppdateres, skal likevel den nye sonen benyttes fra og med kalendermånedet etter at flyttingen skjedde.

A-14-3.8 Unntak fra registreringsplikten i Enhetsregisteret – ambulerende virksomhet

Driver et foretak virksomhet på lokalt atskilte steder, skal det registreres én underenhet på hvert sted. Unntak fra denne regelen gjelder imidlertid for ambulerende virksomhet. Som ambulerende virksomhet regnes f.eks.

- arbeidsutleie
- bygge- og anleggsvirksomhet
- transportvirksomhet, skogsdrift og annen virksomhet av ambulerende karakter
- filialer/servicekontorer, for f.eks. forsikringsselskaper, som bare har åpent 1 til 2 dager i uka
- hjemmekontor
- selgere med bosted på annen adresse enn hovedkontoret, og som ikke har fast kontor
- utleie av eiendom med ambulerende ansatte. Hvis det er fast ansatte på hver eiendom/bygg, registreres én underenhet for hver eiendom/bygg

Opplyttingen er ikke uttømmende, men gir eksempler på type virksomheter hvor det er gjort unntak fra plikten til å registrere underenheter. Slik virksomhet omtales i det følgende som ambulerende virksomhet.

Et foretak med ambulerende virksomhet kan ha opprettet et fast bemannet avdelingskontor e.l. innenfor en annen sone, eller det kan drives virksomhet i en annen sone som faller inn under en annen næringskode enn virksomheten ved hovedenheten (lokal bransjeenhet). Da skal denne virksomheten likevel registreres som en underenhet, og satsen for arbeidsgiveravgift på dette registreringsstedet vil gjelde.

Av eksemplene ovenfor framgår det at både virksomhetens art og organisering kan medføre unntak fra plikten til å registrere underenheter. Virksomhet av midlertidig karakter utenfor registreringssonen er for eksempel normalt ikke registreringspliktig som underenhet. Transportvirksomhet og bygge- og anleggsvirksomhet vil ofte være av en slik art. Hva angår virksomhetens organisering, er det i praksis blant annet lagt til grunn at virksomhet utenfor registreringssonen må ha en viss formalitet for at det skal oppstå registreringsplikt for denne underenheten. Et viktig moment i denne sammenhengen er blant annet om virksomheten utad fremstår som en del av den formaliserte virksomheten. Er ikke virksomheten som sådan representert på adressen utenfor sonen der hovedenheten er registrert, vil det normalt heller ikke være noen plikt til å registrere underenhet der. Dette vil for eksempel gjelde for selgere uten fast kontor og for hjemmekontor.

A-14-3.9 Sonetilordning for ambulerende virksomhet**A-14-3.9.1 Hovedregel**

Foretak med ambulerende virksomhet skal benytte arbeidsgiveravgiftssatsen for den sonen hvor hoveddelen av arbeidet i kalendermånedet utføres. Dette framgår av § 1 fjerde ledd i avgiftsvedtaket. Satsen for sonen hvor hoveddelen av arbeidet utføres, skal i slike tilfeller benyttes på den forholdsmessige delen av kalendermånedens lønn som knytter seg til dette arbeidet. Dette gjelder likevel ikke for ambulerende virksomhet som ikke trenger å utføres på et bestemt sted (fjernarbeid) dersom arbeidet utføres i en sone med lavere sats, se pkt. 3.9.2.

Med «hoveddelen» av arbeidet i avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd menes mer enn halvparten av det totale antallet arbeidsdager arbeidstakeren har arbeidet for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen (kalendermåneden), se avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd tredje punktum. Det er anledning til å benytte hoveddelen av arbeidstimer i stedet for arbeidsdager i relasjon til dette kravet. Det forutsettes i så fall at arbeidsgiver er konsekvent mht. å beregne etter timer i stedet for dager, og at lønnsregnskapet kan produsere timelister.

Utfører arbeidstaker oppdrag i flere ulike soner utenfor sonen for registreringsstedet, men hvor hoveddelen av arbeidet ikke er utført i en enkelt av disse sonene, vil det være hovedregelen om registreringsstedet som gjelder, jf. avgiftsvedtaket § 1 annet ledd. Det er således ikke tilstrekkelig at arbeidet som utføres utenfor registreringsstedet, til sammen utgjør hoveddelen av arbeidstakers arbeid, dersom kravet ikke er oppfylt innenfor én enkeltzone.

Nedenfor vises noen eksempler på hvordan arbeidsgiveravgiften skal beregnes der arbeidstakeren utfører arbeid i ulike soner i samme kalendermåned.

Eksempel 1

Arbeidstaker A jobber i bygg- og anleggsbransjen og arbeidet som utføres for en bestemt arbeidsgiver fordeler seg slik for en bestemt kalendermåned:

60 % i sone III

40 % i sone V

Virksomheten er registrert i sone V.

Her skal avgift beregnes etter satsen for sone III, altså 6,4 %, for 60 % av lønnsutbetalingen denne måneden. For resten av lønnsutbetalingen, dvs. 40 %, skal en benytte satsen som gjelder for sone V, altså 0 %.

Eksempel 2:

Arbeidstaker B jobber i et rengjøringsbyrå og arbeidet fordeler seg slik for en bestemt kalendermåned:

51 % i sone V

25 % i sone IV

24 % i sone III som er virksomhetens registreringszone.

Her jobber arbeidstakeren over 50 % i sone V. Det skal således beregnes avgift etter satsen som gjelder for sone V for 51 % av lønnsutbetalingene denne måneden, altså 0 %. For resten av lønnsutbetalingene skal en benytte satsen som gjelder for sone III. Dette til tross for at deler av arbeidet er utført i sone IV.

Eksempel 3:

Arbeidstaker D jobber i bygg- og anleggsbransjen og arbeidet fordeler seg slik for en bestemt kalendermåned:

49 % i sone V

26 % i sone IV

25 % i sone III som er virksomhetens registreringszone

Her er ikke vilkåret om hoveddelen (mer enn 50 %) oppfylt verken for sone V eller sone IV. Arbeidsgiveren skal derfor benytte satsen som gjelder for sone III, altså 6,4 % for hele lønnsutbetalingen denne måneden.

A-14-3.9.2 Unntak fra bestemmelsen om ambulerende virksomhet for såkalt fjernarbeid som utføres i en sone med lavere sats

Bestemmelsen om ambulerende virksomhet gjelder ikke for såkalt fjernarbeid, eksempelvis hjemmekontor og annet arbeid som ikke må utføres på et bestemt sted, når dette utføres i sone med lavere sats enn der arbeidsgiver skal være registrert, jf. avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd annet punktum. Ved ambulerende virksomhet i en sone med lavere sats vil adgangen til å bruke den reduserte satsen der det ambulerende arbeidet utføres, således bare gjelde for stedbundet virksomhet. Utføres ikke-stedbundet fjernarbeid i en sone med høyere sats enn satsen for registreringssonen, brukes satsen for den sonen hvor arbeidet utføres.

Eksempel:

En arbeidstaker jobber fulltid fra hjemmekontor i sone II, for en virksomhet som er registrert i sone I. Arbeidsgiver skal her beregne arbeidsgiveravgift etter satsen for sone I, der virksomheten er registrert, siden arbeid fra hjemmekontor er å anse som fjernarbeid, og arbeidet er utført i en sone med lavere sats enn i registreringssonen.

A-14-3.9.3 Krav til dokumentasjon

Dersom avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd om at arbeidstaker utfører hoveddelen av arbeidet i en annen sone kommer til anvendelse, må arbeidsgiver i ettertid kunne dokumentere om, og eventuelt i hvilken utstrekning, arbeidstaker har utført arbeid i en annen sone enn der virksomheten er registrert, jf. bokføringsloven § 5 annet ledd nr. 2, § 7 og § 10. For arbeidsgivere som ikke har bokføringsplikt, følger en tilsvarende dokumentasjonsplikt av skattebetalingsforskriften § 5-11-2 niende ledd.

A-14-3.9.4 Sykepenger og avspasering ved ambulerende virksomhet

Ved utbetaling av sykepenger og lønn knyttet til avspaseringsdager oppstår det spørsmål både med hensyn til hvordan syke-/avspaseringsdagene virker inn på vurderingen av hvor «hoveddelen av arbeidet» er utført og hvilken avgiftssats som skal benyttes ved beregning av arbeidsgiveravgiften på utbetalinger knyttet til disse.

Ved vurderingen av hvorvidt hoveddelen av arbeidet til en ansatt er utført i en annen sone enn der virksomheten er registrert, skal det ses bort fra syke-/avspaseringsdagene ved fordelingen av arbeidsdagene i kalendermåneden. Denne fremgangsmåten innebærer at syke-/avspaseringsdager holdes utenfor ved valg av avgiftssone for de arbeidsdagene arbeidstakerne faktisk har vært på arbeid.

Ved beregning av arbeidsgiveravgift på lønnsutbetaling som knytter seg til syke-/avspaseringsdagene skal det foretas en forholdsmessig fordeling i henhold til fordelingsnøkkelen som gjelder for lønnsutbetalingen for de dagene arbeidstaker faktisk har vært på arbeid den aktuelle kalendermåneden.

Er hoveddelen av arbeidet utført i en annen sone enn registreringssonen, fordeles syke-/avspaseringsdagene prosentvis på samme måte som de øvrige arbeidsdagene. Har for eksempel arbeidstaker arbeidet 60 % i sone IV, 20 % i sone V og 20 % i registreringssonen (sone I) skal 60 % av syke-/avspaseringsdagene beregnes etter satsen i sone IV og 40 % etter registreringssonens sats (sone I).

A-14-3.9.5 Naturalytelser ved ambulerende virksomhet

Naturalytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser skal som utgangspunkt følge samme regel som for øvrige avgiftspliktige ytelser. Det må foretas en forholdsmessig fordeling i samsvar med den fordelingsnøkkelen som gjelder for lønnsutbetalingen for øvrig for den aktuelle måneden.

A-14-3.9.6 Etterbetalinger og feriepenger i ambulerende virksomhet

Etterbetalinger og feriepenger skal fordeles på samme måte som ordinære lønnsutbetalinger for arbeid utført i den kalendermåneden innrapporteringen gjelder for, jf. avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd siste punktum. Dette gjelder selv om feriepengene eller etterbetalingen er opptjent i/gjelder et tidsrom hvor arbeidstakeren arbeidet i en annen sone. For etterutbetalinger knyttet til sektorunntatt virksomhet, se likevel [pkt. 8.3.3](#).

A-14-3.9.7 Arbeidsoppdrag i utlandet eller på norsk kontinentalsokkel

Det følger av avgiftsvedtaket § 2 første ledd at sone I omfatter alle områder som ikke er nevnt i bestemmelsens annet til syvende ledd. Virksomheter i utlandet eller på norsk kontinentalsokkel skal følgelig benytte satsen i sone I ved beregning av arbeidsgiveravgift. Arbeidsgiver med ambulerende virksomhet, og som har arbeidstakere på oppdrag i utlandet eller på norsk kontinentalsokkel, skal beregne avgift med sats på 14,1 % for en del av lønnsutbetalingene, tilsvarende arbeidstakerens arbeid i utlandet eller på kontinentalsokkelen. Dette gjelder hvis denne delen av arbeidet for den enkelte ansatte utgjør mer enn 50 % av hans totale arbeid innenfor den aktuelle kalendermåneden. Se også [pkt. 2.7](#).

Eksempel

Et foretak driver med vedlikeholdsoppdrag på oljeinstallasjoner til havs og er således omfattet av bestemmelsen om ambulerende virksomhet i § 1 fjerde ledd. Flere av de ansatte utfører mer enn halvparten av arbeidet i en bestemt kalendermåned utenfor norsk sjøterritorium.

Her skal satsen på 14,1 % benyttes for en del av lønnsutbetalingene, tilsvarende den delen av den enkelte arbeidstakers arbeid som utføres utenfor Norge eller på kontinentalsokkelen, siden denne delen av arbeidet for den enkelte ansatte utgjør mer enn 50 % av hans totale arbeid denne måneden.

A-14-3.9.8 Særlig om arbeidsutleie til foretak som faller inn under sektorunntakene

I utgangspunktet er utleie av arbeidskraft omfattet av næringskode 78.200 og dermed også av reglene for de generelle næringene i avgiftsvedtaket §§ 1 til 3. Leies arbeidskraft ut til foretak som omfattes av særreglene i avgiftsvedtaket § 4 (sektorunntakene), skal utleieren beregne arbeidsgiveravgift etter de reglene som gjelder for det foretaket som leier inn arbeidskraften, jf. avgiftsvedtaket § 4 første ledd siste punktum og tredje ledd siste punktum. Utleieren av arbeidskraften kan imidlertid beregne sitt eget fribeløp etter reglene om fribeløp for sektorunntakene som nevnt i avgiftsvedtaket § 4 fjerde ledd. Nærmere om sektorunntakene, se [pkt. 4](#), og nærmere om fribeløpsordningen for arbeidsgiver som omfattes av sektorunntakene, se [pkt. 6.4](#).

Leier virksomheten ut arbeidskraft både til aktiviteter som faller inn under sektorunntakene i § 4 første ledd (kull- eller stålsektoren) og til aktiviteter som faller inn under de generelle reglene, og utleieren etablerer et klart regnskapsmessig skille mellom lønn knyttet til sektorunntatte aktiviteter og lønn knyttet til andre aktiviteter, kan han anvende de generelle reglene på den delen av avgiftsgrunnlaget som ikke omfattes av sektorunntakene, se avgiftsvedtaket § 4 annet ledd. Foreligger ikke et klart regnskapsmessig skille, må utleier i slike tilfeller bruke reglene for sektorunntatt virksomhet på alle lønnskostnadene. En utleier som oppfyller kravene til regnskapsmessig skille kan både ha arbeidstakere som leies ut til sektorunntatt virksomhet og arbeidstakere utleid til annen virksomhet hvor hoveddelen av arbeidet i kalendermåned utføres i en annen sone enn registreringssonen. Bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd vil også i slike tilfeller på vanlig måte komme til anvendelse for en tilsvarende del av lønna, se [pkt. 3.9.1](#).

Det skal beregnes arbeidsgiveravgift med full sats av lønn mv. til en arbeidstaker som er utleid til en arbeidsgiver som omfattes av avgiftsvedtaket § 4 tredje ledd (finans- og forsikringssektoren eller hovedkontorvirksomhet mv.). Dette gjelder uavhengig av hvilke aktiviteter den utleide arbeidstakeren utfører for arbeidsgiver. Regelen om blandet virksomhet i avgiftsvedtaket § 4 annet ledd gjelder følgelig ikke i disse tilfellene.

A-14-4 Særregler for arbeidsgivere som driver med aktiviteter innenfor visse sektorer (sektorunntakene)

A-14-4.1 Hvilke sektorer som omfattes av sektorunntakene

A-14-4.1.1 Generelt

Etter avgiftsvedtaket § 4 skal arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer beregne arbeidsgiveravgift etter høyeste sats, 14,1 %, uavhengig av virksomhetens plassering. Disse har likevel anledning til å benytte de differensierte satsene innenfor et fribeløp på kr 500 000, jf. avgiftsvedtaket § 4 fjerde ledd, se [pkt. 6.4](#).

A-14-4.1.2 Stål- og kullsektoren

Bestemmelsen om sektorunntak i avgiftsvedtaket § 4 første ledd omfatter

- Aktiviteter knyttet til produksjon av stålprodukter som nevnt i Annex VI til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2022–2027
- Aktiviteter i kullsektoren, slik dette er definert i ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2022–2027 punkt 2.1 (10) med noter

Bestemmelsen omfatter også lønn til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter. Om arbeidsgivere som i tillegg driver annen aktivitet (blandet virksomhet), se [pkt. 8](#).

A-14-4.1.3 *Finansieringsvirksomhet og forsikringsvirksomhet som hovedaktivitet*

Bestemmelsen om sektorunntak i avgiftsvedtaket § 4 tredje ledd omfatter arbeidsgivere som driver virksomhet med aktiviteter innenfor følgende næringskoder som hovedaktivitet

- 64 Finansieringsvirksomhet
- 65 Forsikringsvirksomhet og pensjonskasser, unntatt trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning
- 66 Tjenester knyttet til finansierings- og forsikringsvirksomhet

Tilsvarende gjelder for lønn til arbeidstakere som leies ut til slike virksomheter, se [pkt. 3.9.8](#).

Arbeidsgivere som omfattes av dette sektorunntaket må benytte høyeste sats for lønnskostnadene til alle sine ansatte, herunder ansatte som kun utfører andre aktiviteter. Det er i disse tilfellene ikke adgang til å benytte bestemmelsen om blandet virksomhet.

A-14-4.1.4 *Hovedkontortjenester og visse rådgivningstjenester innenfor et konsern*

Arbeidsgiver som yter hovedkontortjenester i konsern (næringskode 70.10) og bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning innenfor et konsern (næringskode 70.22) som hovedaktivitet omfattes av sektorunntakene, og skal beregne arbeidsgiveravgift etter satsen for sone 1 for alle sine ansatte, herunder ansatte som kun utfører andre aktiviteter, jf. avgiftsvedtaket § 4 tredje ledd. Tilsvarende gjelder for lønn til arbeidstakere som leies ut til slike virksomheter, se [pkt. 3.9.8](#).

Dette gjelder kun foretak som er del av et konsern, og hvor tjenestene ytes innenfor konsernet. Dette innebærer at f.eks. bedriftsrådgivning overfor eksterne foretak ikke omfattes av sektorunntakene.

A-14-5 **Særregler om foretak i økonomiske vanskeligheter mv.**

Foretak som er i økonomiske vanskeligheter må i utgangspunktet benytte høy sats (14,1 %) i alle soner, uavhengig av virksomhetens plassering. Når et foretak anses å være i økonomiske vanskeligheter følger av ESAs retningslinjer for foretak i vanskeligheter.

Det samme gjelder arbeidsgivere med utestående krav om tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte etter vedtak fattet av ESA, jf. avsnitt III i protokoll 3 til avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol (ODA).

Foretak i økonomiske vanskeligheter og arbeidsgivere med utestående krav om tilbakebetaling som nevnt, kan likevel benytte de differensierte satsene innenfor et fribeløp på kr 500 000, jf. avgiftsvedtaket § 4 fjerde ledd, se [pkt. 6.6](#).

A-14-6 **Fribeløpsordningen****A-14-6.1** **Generelt**

Fribeløpsordningen for arbeidsgiveravgift omfatter i hovedsak to regelsett med betydelige fellesstrekk. Dette er

- fribeløpsordningen for arbeidsgivere i sone Ia, jf. avgiftsvedtaket § 3 første ledd annet strekpunkt. Nærmere om denne ordningen, se [pkt. 6.3](#)
- fribeløpsordningen for sektorunntakene som gjelder i alle soner utenom sone I, jf. avgiftsvedtaket § 4 fjerde ledd. Nærmere om denne ordningen, se [pkt. 6.4](#).

Foruten ovennevnte ordninger gjelder det også en bestemmelse om fribeløp for arbeidsgivere som omfattes av de generelle satsene i avgiftsvedtaket § 3, men som kommer i økonomiske vanskeligheter etter ESAs retningslinjer for foretak i vanskeligheter og derfor må anvende satsen for sone I, jf. § 3 annet ledd. Nærmere om dette, se [pkt. 6.6](#).

Arbeidsgiver som mottar støtte til dekning av lønn mv. etter andre ordninger, kan ikke beregne redusert arbeidsgiveravgift etter fribeløpsbestemmelsen i avgiftsvedtaket § 4 fjerde ledd, i den utstrekning dette fører til at maksimumsbeløpet for disse andre ordningene som gir arbeidsgiver støtte til dekning av lønn mv. overskrides, jf. § 4 femte ledd siste punktum.

A-14-6.2 **Subjekt for fribeløpet**

A-14-6.2.1 **Generelt**

Fribeløpet gjelder per foretak (juridisk enhet). Tilhører foretaket et konsern, gjelder det bare ett fribeløp for konsernet under ett. Dette følger av forordning (EF) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte, jf. avgiftsvedtaket § 4 fjerde ledd annet punktum. Som konsern regnes i denne sammenhengen en gruppe av foretak med en slik tilknytning til hverandre at ett foretak har bestemmende innflytelse over minst ett annet foretak, enten direkte eller via et annet foretak. Når begrepene «foretak» eller «arbeidsgiver» brukes nedenfor om subjektet for fribeløpet, gjelder dette tilsvarende for hele konsernet der arbeidsgiveren/foretaket tilhører et konsern.

A-14-6.2.2 **Foretak som går inn eller ut av et konsern i løpet av året**

Det påvirker ikke fribeløpet for et konsern om et foretak som har krav på fribeløp kommer inn i konsernet i løpet av året. Dette gjelder selv om det foretaket som trer inn har brukt opp hele fribeløpet før inntreden. Foretaket vil etter sin inntreden i konsernet bli omfattet av det fribeløpet som gjelder for konsernet under ett.

Trer et foretak ut av et konsern i løpet av året, skal konsernets fribeløp reduseres med den delen av fribeløpet som det uttredende foretaket har benyttet før det trådte ut. Hvis det foretaket som trer ut bare har benyttet deler av fribeløpet før uttreden, kan det etter uttreden benytte resten av fribeløpet, uten å ta hensyn til at andre selskaper i konsernet før uttredelsesdatoen har benyttet deler av fribeløpet.

A-14-6.2.3 **Fusjon og fisjon**

Etter en fusjon eller en fisjon anses hvert enkelt selskap som etableres ved fusjonen eller fisjonen som egne foretak. Ved fusjon må det imidlertid tas hensyn til fribeløp som er benyttet av de fusjonerende selskapene før fusjonen. Dersom et selskap fisjonerer, skal fribeløp som er benyttet før fisjonen henføres til det selskapet som fortsetter den virksomheten hvor fribeløpet ble benyttet.

A-14-6.2.4 **Indre selskaper**

I indre selskap skal rettigheter, forpliktelser og partsstilling tilregnes deltakerne, jf. selskapsloven § 2-1 annet ledd. Det indre selskapet kan således ikke opptre som arbeidsgiver, se også emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 2.2. Fribeløpet skal gjelde for den som opptrer utad som arbeidsgiver.

A-14-6.2.5 **Interkommunale samarbeid og kommunale foretak**

Interkommunale samarbeid etter lov 22. juni 2018 nr. 83 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 17-1 regnes ikke som egne enheter ved beregning av fribeløpet. Slike samarbeider kan imidlertid registreres som egne enheter i Enhetsregisteret. Avgjørende i forhold til beregning av arbeidsgiveravgift vil være om samarbeidene kan anses som egne juridiske enheter, og ikke bare som underenheter for de aktuelle kommunene. Samarbeidenes karakter tilsier at det er naturlig å anse disse som en del av den kommunale virksomheten.

Kommunale og fylkeskommunale foretak regnes heller ikke som juridiske enheter, men som en del av kommunen eller fylkeskommunen, jf. kommuneloven § 9-1 annet ledd, og får ikke tildelt et eget fribeløp. Dette gjelder selv om slike foretak etter kommuneloven § 9-1 tredje ledd skal registreres i foretaksregisteret.

A-14-6.3 **Fribeløpsordningen i sone Ia**

A-14-6.3.1 **Generelt**

For arbeidsgivere i sone Ia gjelder det en fribeløpsordning, jf. avgiftsvedtaket § 3 første ledd annet strekpunkt. Fribeløpet er kr 500 000 per arbeidsgiver. For arbeidsgivere som driver godstransport på vei i sone Ia er fribeløpet bare halvparten av ordinært fribeløp, dvs. kr 250 000.

Fribeløpsordningen innebærer at arbeidsgivere i sone Ia kan betale arbeidsgiveravgift etter en sats på 10,6 % inntil den fordelen dette medfører har utgjort kr 500 000/250 000 for hele året, dvs. inntil differansen mellom avgift beregnet etter høyeste sats (14,1 %), og avgift beregnet etter den lavere satsen (10,6 %), overstiger kr 500 000/250 000, se avgiftsvedtaket

§ 4 fjerde ledd. Når fribeløpet er brukt opp, må arbeidsgiver gå over til å benytte en sats på 14,1 %. Arbeidsgivere som driver både med godstransport på vei og annen transportaktivitet, og som har et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike aktivitetene, kan benytte ordinært fribeløp på kr 500 000 dersom det kan dokumenteres at maksimalt kr 250 000 benyttes til den delen som gjelder godstransport på vei, jf. avgiftsvedtaket § 4 annet ledd.

Da fribeløpet anses som bagatellmessig støtte, kan foretak i sone Ia fortsette å beregne arbeidsgiveravgift etter satsen på 10,6 % til fribeløpet er brukt opp selv om foretaket kommer i økonomiske vanskeligheter etter ESAs retningslinjer for foretak i vanskeligheter, jf. avgiftsvedtaket § 3 annet ledd siste punktum.

A-14-6.3.2 Ikke fribeløp i sone Ia for statsforvaltningen og helseforetakene

Statsforvaltningen som omfattes av forskrift 27. november 2003 nr. 1398 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet, jf. ftrl. § 24-5 tredje ledd og helseforetak som omfattes av lov 15. juni 2001 nr. 93 om helseforetak m.m. (helseforetaksloven), skal anvende ordinære differensierte satser. Bestemmelsen om fribeløp i sone Ia gjelder imidlertid ikke, jf. avgiftsvedtaket § 3 første ledd annet strekpunkt annet punktum. Statsforvaltningen og helseforetakene må derfor beregne 14,1 % for hele avgiftsgrunnet i sone Ia.

A-14-6.3.3 Virksomhet innen jordbruk, skogbruk og fiske mv.

Arbeidsgivere innen jordbruk, skogbruk og fiske mv. i sone Ia kan benytte satsen på 10,6 % uten begrensning. Nærmere om reglene for landbruk, fiske mv., se [pkt. 7](#).

A-14-6.4 Fribeløpsordningen for arbeidsgivere som omfattes av sektorunntakene

Etter EØS-reglene kan det også gis såkalt bagatellmessig støtte til arbeidsgivere som omfattes av særreglene om høyeste sats (sektorunntakene). For disse gjelder det derfor også en fribeløpsordning, jf. avgiftsvedtaket § 4 fjerde ledd. Maksimalt fribeløp er kr 500 000. Om hvilke aktiviteter som omfattes av sektorunntakene, se [pkt. 4](#). Slike arbeidsgivere kan betale arbeidsgiveravgift etter de differensierte satsene inntil differansen mellom den avgiften som ville følge av høyeste sats og den avgiften som ville følge av den aktuelle differensierte satsen, utgjør fribeløpet på kr 500 000, se avgiftsvedtaket § 4 fjerde ledd. Dette får således virkning for alle sonene utenom sone I og sone Ia.

Fribebestemmelsen kommer til anvendelse selv om foretaket har krav på statsstøtte til foretak i økonomiske vanskeligheter etter ESAs retningslinjer. Nærmere om dette se [pkt. 6.6](#). Dette medfører at foretaket kan fortsette å beregne arbeidsgiveravgift etter differensiert sats til fribeløpet er brukt opp, også om foretaket kommer i økonomiske vanskeligheter, jf. avgiftsvedtaket § 3 annet ledd siste punktum.

A-14-6.5 Nærmere om samordning av fribeløpet og annen bagatellmessig støtte

Selv om et foretak faller inn under reglene om fribeløp, kan ikke samlet fordel av bagatellmessig støtte i form av redusert arbeidsgiveravgift og annen bagatellmessig støtte til foretaket overstige kr 500 000 (kr 250 000 for foretak som driver med godstransport på vei i sone Ia), jf. avgiftsvedtaket § 4 femte ledd første og annet punktum. Bestemmelsen medfører at fribeløpet skal avkortes med annen offentlig støtte som arbeidsgiver har mottatt, dersom den andre støtten er omfattet av forordningen om bagatellmessig støtte.

På bakgrunn av samordningsregelen skal arbeidsgiver oppgi om han mottar annen såkalt bagatellmessig støtte. Arbeidsgivere som beregner fribeløp plikter å oppgi annen offentlig støtte som er mottatt den aktuelle kalendermåneden, dersom denne andre støtten også er omfattet av EU-forordningen om bagatellmessig støtte. Eventuell gjenstående del av fribeløpet skal avkortes med slik støtte.

Det foreligger ikke noen fullstendig liste over norske støtteordninger som er omfattet av EUs regelverk om bagatellmessig støtte. Dette må derfor i hvert enkelt tilfelle avklares med det organet som tildeler støtten.

A-14-6.6 Fribeløpsordningen for foretak i økonomiske vanskeligheter mv.

Fribelet for foretak i økonomiske vanskeligheter er kr 500 000.

Fra og med den neste rapporteringen, etter at et foretak anses å være i økonomiske vanskeligheter etter ESAs retningslinjer for foretak i økonomiske vanskeligheter, kan foretaket bare anvende satsen for sin sone inntil differansen mellom avgift etter denne satsen og satsen for sone I, utgjør fribeløpet på kr 500 000. For overskytende lønnsutbetaling i året må satsen for sone I benyttes. Det samme gjelder arbeidsgivere med utestående krav om tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte etter vedtak fattet av ESA, jf. avsnitt III i protokoll 3 til avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol (ODA). Se avgiftsvedtaket § 3 annet ledd. Denne bestemmelsen vil i praksis bare få betydning for arbeidsgivere som omfattes av de generelle reglene om avgiftssats etter soneplassering, og vil ikke være aktuell i sone Ia da fribeløpet her allerede kommer til anvendelse etter de ordinære reglene, jf. avgiftsvedtaket § 3 første ledd annet strekpunkt.

A-14-7 Særregler i sonene Ia og IVa for jordbruk, skogbruk og fiske samt visse tilknyttede virksomheter (aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen)

Enkelte typer næringer innenfor landbruk, fiskeri etc. faller utenfor EØS-avtalen, jf. avtalen art. 8. Slike arbeidsgivere kan anvende differensiert arbeidsgiveravgift fullt ut, jf. avgiftsvedtaket § 5, og følger således disse satsene:

Sone	Sats
I	14,1 %
Ia	10,6 %
II	10,6 %
III	6,4 %
IV	5,1 %
IVa	5,1 %
V	0 %

Arbeidsgivere som driver landbruks- eller fiskerivirksomhet mv. i sone Ia, skal beregne avgift med en sats på 10,6 % på samtlige lønnsutbetalinger (ikke bare innenfor et fribeløp), jf. avgiftsvedtaket § 5.

Arbeidsgivere som driver landbruks- eller fiskerivirksomhet i sone IVa, skal benytte satsen på 5,1 % (dvs. samme sats som i sone IV).

Om produktavgift i stedet for arbeidsgiveravgift på hyre til mannskap på fiske-, hval- og selfangstfartøy, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 7.6.

De næringene som omfattes av de særlige reglene for jordbruk, skogbruk og fiske mv., er angitt med følgende næringskoder i avgiftsvedtaket § 5:

01.1–01.3	Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteforering
01.4	Husdyrhold
01.5	Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
01.6	Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster for innhøsting
01.7	Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
02.1–02.3	Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
02.40	Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
03.11–03.12	Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
03.21–03.22	Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur

10.11–10.13	Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfearer
10.20	Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
10.3	Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker
10.4	Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer
10.5	Produksjon av meierivarer og iskrem
10.6	Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
10.85	Produksjon av ferdigmat
10.9	Produksjon av fôrvarer
46.2	Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
46.31	Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
46.32	Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
46.33	Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
46.381	Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
50.202	Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
52.10	Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

Det er et vilkår for å kunne anvende differensierte satser at virksomheten er begrenset til å omfatte produkter som faller utenfor EØS-avtalen, jf. avtalen artikkel 8.

Driver arbeidsgiver i tillegg virksomhet som skal følge de ordinære reglene, medfører dette at de ordinære satsene skal anvendes. Det er imidlertid gjort unntak for arbeidsgivere med blandet virksomhet som har klart regnskapsmessig skille mellom de ulike virksomhetene, se avgiftsvedtaket § 5 første ledd tredje punktum, jf. § 4 annet ledd. Nærmere om dette unntaket, se [pkt. 8](#).

A-14-8 Arbeidsgivere med blandet virksomhet

A-14-8.1 Generelt

Reglene om regnskapsmessig skille har bare betydning for hvilken sats som skal brukes og ikke for hvor mange fribeløp som kan oppnås, se for øvrig [pkt. 6.2](#).

Kravet om regnskapsmessig skille innebærer at det skal være mulig å kontrollere hvor stor del av arbeidsgivers lønnskostnader mv. som knytter seg til de ulike typene virksomhet.

A-14-8.2 Fordeling av lønnskostnader mv. mellom ulike aktiviteter

A-14-8.2.1 Generelt

For foretak som driver blandet virksomhet må lønnskostnader mv. fordeles mellom de ulike kostnadsstedene. Dette gjelder for lønnskostnader mv. til de som rent faktisk utfører henholdsvis sektorunntatt aktivitet og annen aktivitet.

A-14-8.2.2 Særlig om sentrale administrative fellestjenester

Det skal også foretas fordeling av lønnskostnader til sentrale, administrative fellestjenester, dvs. tjenester som er nødvendige for både sektorunntatt aktivitet og annen aktivitet i virksomheten, herunder blant annet regnskap og personaladministrative tjenester. Fordelingen kan basere seg på faktisk tidsbruk knyttet til arbeid mot henholdsvis sektorunntatt aktivitet og annen aktivitet. Alternativt kan det benyttes en fordelingsnøkkel for å fastsette hvor stor del av lønnskostnadene til slike fellestjenester som skal henføres til sektorunntatt aktivitet og annen aktivitet. En slik fordelingsnøkkel kan bygge på hvor stor andel av lønn mv. som er direkte

knyttet til sektorunntatt aktivitet utgjør av arbeidsgivers totale lønnskostnader. Det er viktig at grunnlaget for fordelingen kan dokumenteres i ettertid, f.eks. ved kontroll.

Virksomheten i hvert selskap skal vurderes isolert. Fordeling vil derfor ikke være aktuelt hvis denne typen fellestjenester i et konsern er skilt ut i et eget, selvstendig selskap som ikke driver med sektorunntatt virksomhet, men f.eks. kun med regnskapstjenester. Det får ingen betydning for dette selskapet om det er sektorunntatt virksomhet andre steder i konsernet. I et konsernforhold må det imidlertid vurderes om noen av fellestjenestene faller inn under sektorunntaket for hovedkontortjenester/bedriftsrådgivning, se [pkt. 4.1](#). Aktivitetene vil da være sektorunntatt i seg selv, og arbeidsgiver må benytte høyeste sats fullt ut.

A-14-8.3 Virksomheter som omfattes av sektorunntakene i avgiftsvedtaket § 4

A-14-8.3.1 Hovedregel

Som hovedregel må en arbeidsgiver som driver både aktivitet omfattet av sektorunntakene i § 4, se [pkt. 4](#), og aktivitet som faller innenfor de ordinære reglene eller særreglene for jordbruk mv., følge reglene om høyeste sats for hele foretaket etter at fribeløpet er oppbrukt.

A-14-8.3.2 Unntak, regnskapsmessig skille mellom ulike typer aktiviteter

Arbeidsgivere med blandet virksomhet, som har et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike typene aktiviteter, kan likevel beregne arbeidsgiveravgiften etter satsene for ordinær virksomhet, eller etter særreglene for jordbruk mv., for den delen av virksomheten som ikke er omfattet av sektorunntakene i § 4 første ledd (stål- eller kullsektoren), jf. avgiftsvedtaket § 4 annet ledd.

Eksempel

Et foretak driver delvis med produksjon av stålprodukter og delvis med engroshandel av byggevarer. Den delen som driver med produksjon av stålprodukter er omfattet av bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 4 første ledd, mens engroshandelen av byggevarer er omfattet av de ordinære reglene. Foretaket er registrert i sone III. Kravet til regnskapsmessig skille er oppfylt. Her kan det benyttes en sats på 6,4 % for den delen av virksomheten som er omfattet av de ordinære reglene, jf. avgiftsvedtaket § 3 første ledd fjerde strekpunkt. For den delen av virksomheten som driver med produksjon av stålprodukter, kan satsen på 6,4 % benyttes innenfor fribeløpet. Når fribeløpet er brukt opp må denne delen av virksomheten benytte satsen på 14,1 %.

I sone I har det ingen betydning med regnskapsmessig skille i denne sammenhengen, da satsen her uansett vil være 14,1 %. I sone Ia har det heller ingen betydning med regnskapsmessig skille mellom aktiviteter omfattet av særregelen om høyeste sats (sektorunntakene) og aktiviteter som omfattes av de ordinære reglene, da det her uansett bare skal betales avgift med redusert sats innenfor fribeløpet.

Regelen om blandet virksomhet i avgiftsvedtaket § 4 annet ledd gjelder ikke for arbeidsgivere med aktiviteter omfattet av § 4 tredje ledd (finans- og forsikringssektoren eller hovedkontorvirksomhet mv.) som hovedaktivitet. Disse arbeidsgiverne må beregne arbeidsgiveravgift med full sats for alle arbeidstakere, uavhengig av hvilke aktiviteter arbeidstakeren utfører for arbeidsgiver.

A-14-8.3.3 Spesielt om etterbetaling av lønn fra foretak med regnskapsmessig skille mellom ulike aktiviteter

Ved etterbetalinger fra arbeidsgiver som driver blandet virksomhet og som har et klart regnskapsmessig skille mellom sektorunntatt virksomhet og annen virksomhet, må det foretas en konkret vurdering av om utbetalingene til den enkelte arbeidstaker er knyttet til sektorunntatt aktivitet eller ikke, basert på det arbeid som ligger til grunn for de utbetalte ytelsene. Dette gjelder selv om arbeidstaker ikke jobber med sektorunntatt aktivitet på utbetalingstidspunktet.

Det er regelverket som gjaldt da arbeidet ble utført som må legges til grunn ved vurderingen av om etterbetalingen er knyttet til sektorunntatt aktivitet. Dersom arbeidet ikke var sektorunntatt da det ble utført, anses heller ikke etterbetalingen å være knyttet til sektorunntatt

aktivitet. Dette gjelder selv om samme type aktivitet er blitt sektorunntatt på utbetalingstidspunktet.

A-14-8.4 Jordbruk, skogbruk og fiske mv.

A-14-8.4.1 Hovedregel

Som hovedregel skal arbeidsgivere som driver både virksomhet omfattet av avgiftsvedtaket § 5 (jordbruk, skogbruk og fiske mv.) og virksomhet som omfattes av de ordinære reglene, benytte de ordinære differensierte satsene for alle lønnskostnader.

A-14-8.4.2 Unntak, regnskapsmessig skille mellom ulike typer virksomheter

Arbeidsgivere med blandet virksomhet, som har et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike typene virksomhet, kan beregne arbeidsgiveravgift etter satsene for jordbruk, skogbruk og fiske mv. for denne delen av virksomheten, se avgiftsvedtaket § 5 tredje punktum, jf. § 4 annet ledd. Skillet mellom jordbruk, skogbruk og fiske på den ene siden, og virksomhet som faller inn under de ordinære reglene på den andre siden, vil bare ha praktisk betydning i sone Ia og IVa, da det i de øvrige sonene ikke er differanse i satsene mellom de to gruppene.

Eksempel 1

Et foretak driver delvis med landbruksvirksomhet og delvis med overnatting og servering. Landbruksdelen er omfattet av bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 5, mens aktiviteten knyttet til overnatting og servering er omfattet av de ordinære reglene. Foretaket er registrert i sone Ia. Kravet til regnskapsmessig skille er oppfylt. Her brukes satsen på 10,6 % for den delen av virksomheten som driver med landbruk. For den delen av virksomheten som gjelder overnatting og servering, kan satsen på 10,6 % benyttes innenfor fribeløpet. Når fribeløpet er brukt opp benyttes satsen på 14,1 % for denne delen.

Eksempel 2

Samme kombinasjon som i eksempelet over, men nå er foretaket registrert i sone IVa. Her kan foretaket bruke satsen på 5,1 % for lønnskostnadene knyttet til landbruksvirksomheten. For den delen som gjelder overnattings- og serveringstjenester skal den ordinære differensierte satsen på 7,9 % benyttes. I dette tilfellet er det ikke noe fribeløp.

A-15 Arbeidstøy mv.

- Sktl. § 5-15 annet ledd
- FSFIN § 5-15-5 fjerde ledd
- Takseringsreglene § 1-2-7 og § 1-3-22

A-15-1 Fradrag for kostnader til bekledning

A-15-1.1 Generelt

Kostnader til klær anses i utgangspunktet som private kostnader og er derfor som utgangspunkt ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-1 annet ledd. Dette gjelder selv om klærne brukes i yrket og selv om dette er den hovedsakelige bruk. Om unntak, se [pkt. 1.3](#).

A-15-1.2 Arbeidstøy som er lite egnet til privat bruk

A-15-1.2.1 Generelt

Frdrag for kostnader til arbeidstøy til egen bruk gis for tøy som er lite egnet til privat bruk og som hovedsakelig benyttes i yrket. Dette omfatter

- uniform
- verne- og vareklær
- annen spesiell bekledning som hovedsakelig benyttes i yrket og som er lite egnet til vanlig privat bruk, for eksempel for musikere

Spørsmålet om antrekket skal anses som uniform må vurderes konkret hvor det bl.a. legges vekt på utforming, farge, hvor mange som bruker antrekket mv. Arbeidstøy med godt synlig

logo som ikke uten videre kan fjernes, og som bare brukes i arbeidet og er lite egnet til privatbruk, vil normalt bli ansett som uniform. Arbeidstøy som er pålagt brukt, er godtatt som uniform. Se for eksempel [BFU 35/2007](#).

Verneklær omfatter spesielt arbeidstøy som ikke egner seg for privat bruk og som benyttes i yrker hvor vanlig tøy vil være utsatt for smuss eller sterk slitasje. Vareklær omfatter spesielt arbeidstøy som bl.a. benyttes av hygieniske årsaker, for eksempel innen helsetjenesten.

Fradrag gis til næringsdrivende og til arbeidstakere som ikke får særskilt godtgjørelse til dekning av kostnadene.

Fradrag gis for sjøhyre til fiskere, se emnet «[Fiske](#)».

A-15-1.2.2 Uniform til ansatte drosjesjåfører

Dersom ansatte drosjesjåfører holder egen uniform og ikke dokumenterer kostnadene, gis det fradrag med kr 3 100 (2022) per år, se takseringsreglene § 1-3-22. Forutsetningen er at drosjesjåføren faktisk bruker uniform. Fradrag kan gis med høyere beløp hvis kostnadene dokumenteres.

A-15-1.2.3 Vask mv.

Dersom vilkårene i [pkt. 1.2.1](#) er oppfylt, gis det også fradrag for kostnader til rens, vask mv. av det aktuelle arbeidstøyet.

A-15-1.2.4 Minstefradrag

For lønnstakere går kostnader til anskaffelse og vask mv. av arbeidstøy inn i minstefradraget.

A-15-1.3 Klær som brukes i reklameøyemed, framvisning, etc.

Fradragsrett for kostnader til klær kan foreligge hvor hovedformålet med anskaffelsen er å skape skattepliktig inntekt og klærne har direkte betydning for den inntektsskapende aktivitet. Fradragsrett kan f.eks. foreligge for klesbloggere hvor aktiviteten går ut på å vise fram og omtale klær med hensikt å skaffe seg reklameinntekter mv. Tas klærne i bruk privat eller gis bort kan det være grunnlag for uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2. Se nærmere SKD 31. januar 2014 i Utv. 2014/112.

A-15-2 Fritt arbeidstøy

A-15-2.1 Generelt

Fri uniform eller annet spesielt arbeidstøy (verne- og vareklær) som arbeidsgiver stiller til disposisjon, regnes ikke som skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-15-5 fjerde ledd.

Yter arbeidsgiver annet fritt tøy, er fordelene skattepliktig for den ansatte som naturalytelse. Om skattefritak etter reglene om personalrabatter, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)». Tøy som ytes fra arbeidsgiver til arbeidstaker kan dessuten være en skattefri fordel etter reglene for gave, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

A-15-2.2 Innrapportering

Når skattyteren skal fordelsbeskattes for fritt arbeidstøy, plikter arbeidsgiver å innrapportere den skattepliktige fordelene, jf. sktfvl. § 7-2.

A-15-3 Godtgjørelse

A-15-3.1 Anskaffelse av arbeidstøy

Uniformsgodtgjørelse og annen godtgjørelse til dekning av kostnader til anskaffelse av arbeidstøy behandles etter «nettometoden» i den utstrekning kostnadene til å anskaffe tøyet er fradragsberettiget, jf. [pkt. 1.1](#). Se for øvrig emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

For drosjesjåfører som ikke dokumenterer kostnadene til uniform, avregnes godtgjørelsen mot takseringsreglenes satser for fradrag, se ovenfor. Forutsetningen er at sjåføren faktisk bruker uniform.

Om uniformsgodtgjørelse i forsvaret, se emnet «[Forsvarspersonell](#)».

A-15-3.2 Smusstillegg

Smusstillegg er et ulempetillegg somytes i en del tilfeller som kompensasjon for merkostnader til arbeidstøy samtidig som det skal være et visst vederlag for ubekvem arbeid. Ved skattefastsettingen er 1/3 av beløpet, men i alminnelighet ikke med mer enn kr 2 588 (2022), skattefritt. Se takseringsreglene § 1-2-7. Overskytende beløp er skattepliktig og går inn i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Hele smusstillegget skal i slike tilfeller innrapporteres, se sktfvl. § 7-2 første ledd bokstav e.

A-15-4 Arbeidsgivers fradrag for arbeidstøy til bruk for ansatte

Arbeidsgivere har krav på fradrag for kostnader til klær som gis til eller brukes av ansatte.

A-16 Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet

- Sktl. § 2-15, § 5-2, § 9-7, § 10-33, § 10-46 og § 14-48,
- Lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven)
- Endringslov 13. desember 2013 nr. 117 VIII (ikrafttredelsesbestemmelsen)

A-16-1 Generelt

Fra og med 2014 ble arveavgiftsloven opphevet og det ble innført et kontinuitetsprinsipp ved arv og gave, jf. sktl. § 9-7. Kontinuitetsprinsippet går ut på at etterfølgeren skal overta arvelaters/givers skatteposisjoner. Kontinuitetsregelen omfatter ikke gaver som anses som fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet, se [pkt. 4.1.1](#).

Reglene om kontinuitet gjelder for arv ved dødsfall som skjer, og gave som ytes, fra og med 1. januar 2014. Videre gjelder reglene om kontinuitet ved utdeling (utlodning) og skifte av uskiftebo når lengstlevende har avgått ved døden 1. januar 2014 eller senere, selv om først-avdøde døde tidligere og selv om det som mottas er arv etter først-avdøde, jf. endringslov 13. desember 2013 nr. 117 (ikrafttredelsesbestemmelsen) VIII sjette ledd tredje punktum.

Har dødsfallet skjedd eller er gaven ytet før 1. januar 2014, gjelder de tidligere reglene om fastsetting av inngangsverdi, skjermingsgrunnlag mv, jf. ikrafttredelsesbestemmelsen VIII sjette ledd. Disse reglene er behandlet i [pkt. 6](#) og [pkt. 7](#). Ved dødsfall før 2014 gjelder likevel reglene om kontinuitet dersom arveavgift for slik arv har falt bort fordi arveavgiftskravet ikke har forfalt til betaling før 1. januar 2021, jf. endringslov 13. desember 2013 nr. 110 om opphevelse av lov 19. juni 1964 nr. 14 I tredje ledd.

For aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting er det særlige regler om kontinuitet i sktl. § 10-33 og § 10-46 jf. § 10-33. Sktl. § 9-7 om kontinuitet innebærer som utgangspunkt ingen endringer i disse reglene, se sktl. § 9-7 syvende ledd. Disse reglene er behandlet nedenfor. Virkningen av kontinuitet for aksjer og andeler er imidlertid noe endret som følge av opphevelsen av arveavgiftsloven. Reglene om kontinuitet for aksjer og andeler som er ervervet ved arv eller gave før 1. januar 2014 er behandlet i [pkt. 8](#).

For visse eiendeler som ble ervervet ved arv før 1992 gjelder det overgangsregler for fastsettingen av inngangsverdi. Disse reglene er behandlet i [pkt. 9](#).

A-16-2 Dødsbo, enarving og gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte**A-16-2.1 Generelt**

For dødsåret skal avdødes inntekt/underskudd frem til dødsfallet fastsettes sammen med dødsboet, enarving som har overtatt boet udelt eller gjenlevende ektefelle/samboer som overtar i uskifte, jf. sktl. § 2-15. Sambeskatningsreglene medfører bl.a. at avdødes underskudd oppstått i dødsåret kan avregnes mot overskudd i dødsåret for dødsbo, enarving eller gjenlevende ektefelle/samboer. Gjenlevende ektefelle kan etter disse reglene også i en viss utstrekning videreføre avdødes fremførbare underskudd. Om sambeskatning i dødsåret, se emnet «Arvela-

ter/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.2, pkt. 2.4.3 og pkt. 5. Reglene om sambeskatning gjelder ved siden av reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7.

For dødsbo og enarving som overtar boet udelt gjelder kontinuitetsprinsippet for alle skatteposisjoner, jf. sktl. § 9-7 første ledd første punktum. Tilsvarende gjelder for gjenlevende ektefelle og samboer som overtar i uskifte i den utstrekning boets eiendeler anses arvet, jf. sktl. § 9-7 første ledd annet punktum. Om hvor stor del som gjenlevende ektefelle og samboer anses å ha arvet, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.4.2. For den del som gjenlevende ikke anses å ha arvet foreligger det ikke noe nytt erverv, slik at skatteposisjonene videreføres også for denne del. Om unntak fra kontinuitetsprinsippet for bolig, fritidsbolig og alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, se pkt. 2.9. Om utgangsverdi og hvordan denne beregnes ved senere realisasjon etc., se emnet «Utgangsverdi».

A-16-2.2 Skatteposisjoner som omfattes

For dødsbo, enarving og gjenlevende ektefelle/samboer som overtar i uskifte gjelder det kontinuitet både for skatteposisjoner som knytter seg til formuesobjekter og skatteposisjoner som ikke knytter seg til formuesobjekter, uavhengig av om skatteposisjonene knytter seg til en virksomhet. Kontinuitet gjelder både for skattebegunstigende skatteposisjoner og skatteforpliktende skatteposisjoner.

Skatteposisjoner som knytter seg til et formuesobjekt, og som overføres, omfatter bl.a.:

- inngangsverdi
- eier- og brukstid for bolig- og fritidseiendom
- eiertid for jord- og skogbrukseiendom
- betinget skattefri gevinst etter sktl. § 14-71 om makeskifte med offentlig myndighet mv.

Skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt, og som overføres, omfatter bl.a.:

- inntekter som er opptjent men ikke tidfestet
- fradragsberettigede kostnader som er pådratt men ikke tidfestet
- negativ beregnet personinntekt for eier av enkeltpersonforetak
- skjermingsgrunnlag for eier av enkeltpersonforetak
- fremførbart underskudd
- negativ saldo
- tom positiv saldo
- positiv og negativ gevinst- og tapskonto
- tømmerkonto etter sktl. § 14-81
- betingede skattefrie gevinster etter sktl. § 14-70 (ufrivillig realisasjon), § 14-72 (innløsning av festet tomt) og § 14-73 (ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom)

Kontinuitetsregelen medfører f.eks. at avdødes fremførbare underskudd kan videreføres av dødsbo, gjenlevende ektefelle/samboer eller enarving som har overtatt boet udelt, uavhengig av hvordan underskuddet har oppstått. For gjenlevende ektefelle i uskifte gjelder dette også uavhengig av formuesordningen.

Om skatteposisjoner som knytter seg til aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting, se pkt. 2.8.

A-16-2.3 Særlig om skatteposisjoner knyttet til avdødes virksomhet

Drev avdøde virksomhet, anses dødsfallet ikke i seg selv som noe opphør av virksomheten ved anvendelsen av sktl. § 9-7. Når virksomheten overtas av dødsbo, enarving eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte, anses det som en fortsettelse av den tidligere virksomheten. Det må likevel fastsettes en inntekt for avdøde frem til dødsfallstidspunktet som fastsettes sammen med gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte, enarving eller dødsboet, jf. sktl. § 2-15 og «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.

Om personinntekt, se pkt. 2.7.

Hvis virksomheten ikke skal drives videre, må det vurderes i samsvar med de vanlige regler når virksomheten anses opphørt, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet». Normalt må det legges til grunn at virksomheten videreføres av enarving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller dødsboet i en avviklingsperiode.

A-16-2.4 Enearving som ikke overtar ansvar for gjelden

Hvis enarvingen ikke overtar ansvaret for gjelden, skal det som hovedregel foretas offentlig skifte, jf. arveloven § 129. Det oppstår da et dødsbo som er eget skattesubjekt, og skatteposisjonene overtas av boet, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Om oppgjør av visse skatteposisjoner før dødsbo under offentlig skifte sluttes, se [pkt. 2.10](#). Om videreføring av skatteposisjoner for arvingen etter at boet er sluttet, se [pkt. 3](#).

A-16-2.5 Inntekter opptjent før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet

Inntekt som er opptjent før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet, er skattepliktig for dødsbo, enarving og gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Dette gjelder f.eks. lønn, feriepengar, pensjon, uføretrygd fra folketrygden og uføreytelser fra andre ordninger som tidfestes etter kontantprinsippet. Om personinntekt, se [pkt. 2.7](#). I praksis skattlegges ikke pensjon for døds måneden, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 8.19.1](#).

Skatteplikten gjelder også for inntekter som tidfestes etter realisasjonsprinsippet, f.eks. realisasjon av en tomt hvor det er inngått avtale om salg før dødsfallet, men hvor eiendomsretten til tomten først går over etter dødsfallet, slik at gevinsten tidfestes etter dødsfallet.

A-16-2.6 Fradragsposter pådratt før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet

Fradragsposter som er pådratt før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet, er fradragsberettiget for enarving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte og dødsbo, jf. sktl. § 9-7 første ledd.

A-16-2.7 Personinntekt

Inntekt i form av lønn, pensjon mv. som er opptjent av avdøde, men som tidfestes etter dødsfallet, skal ikke anses som personinntekt verken for gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller enarving som overtar boet udelt.

Drev avdøde virksomhet, skal det fastsettes et personinntektsgrunnlag for avdøde frem til dødsfallstidspunktet, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», [pkt. 4.9](#). Inntekt og kostnader som ikke er tidfestet før dødsfallet, inngår i personinntektsgrunnlaget for gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller enarving. Overtas virksomheten av et dødsbo, kan det ikke beregnes personinntekt av inntekt som tidfestes under bobehandlingen. Dødsboet skal likevel anses å overta skatteposisjonene knyttet til beregnet personinntekt fra avdøde. Dette gjelder f.eks. for inntekter og kostnader som er innvunnet/pådratt før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet, skjermingsgrunnlag, negativ beregnet personinntekt, gevinst- og tapskonto mv. Skatteposisjoner som ikke er gjort opp før bobehandlingen er avsluttet, skal videreføres av arvinger som overtar avdødes virksomhet på skifte, se [pkt. 3.6](#). Skiftes det offentlig, skal visse skatteposisjoner gjøres opp før dødsboet sluttes, jf. sktl. § 14-48 og [pkt. 2.10](#).

A-16-2.8 Aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting

For dødsbo, enarving som overtar boet udelt samt gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte gjelder kontinuitet for skatteposisjoner knyttet til aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-33 første og annet ledd og § 10-46 jf. § 10-33.

Sktl. § 10-33 første og annet ledd får anvendelse hvor både arvelater og arvingen faller inn under reglene om skjerming, jf. § 10-12, dvs. hvor disse er personlige skattytere som har alminnelig skatteplikt til Norge. Nærmere om utenlandsk arvelater/mottaker, se [pkt. 10.2](#). For andeler i selskap med deltakerfastsetting er det et vilkår at både arvelater og mottaker er omfattet av deltakermodellen, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», [pkt. 2.2](#). Hvis både arvelater og arving faller inn under reglene om skjerming/beskatning ved utdeling, kommer reglene til anvendelse selv om det i det konkrete tilfellet ikke er fastsatt noe skjermingsgrunnlag.

Kontinuitet gjelder for alle skatteposisjonene som knytter seg til de overdratte aksjene eller andelene. Foruten inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget, gjelder dette ervervstidspunktet hvor dette får betydning for gevinstbeskatning av aksjer, jf. emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 4](#).

For andeler i selskap med deltakerfastsetting har ervervstidspunktet som regel ikke noen betydning. For selskap med deltakerfastsetting som realiserer alminnelig gårdsbruk eller skogbruk vil eiertid etter sktl. § 9-13 første ledd være en skatteposisjon som omfattes av sktl. § 10-33. Se emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**», pkt. 11.

Som ved andre former for overdragelse skal innbetalt kapital knyttet til aksjene eller andelene også videreføres i disse tilfellene.

A-16-2.9 Unntak for bolig-, fritidseiendom og alminnelig gårdsbruk og skogbruk

Det er gjort unntak fra reglene om kontinuitet for bolig- og fritidsbolig samt alminnelig gårdsbruk og skogbruk når arvelater kunne realisert slik eiendom uten gevinstbeskatning på dødsfallstidspunktet, jf. sktl. § 9-7 femte ledd.

Se også emnene: «**Bolig – realisasjon**» og «**Jord- og skogbruk – realisasjon**», pkt. 3.

Hvis arvelateren oppfyller vilkårene for skattefrihet bare for en del av eiendommen, jf. f.eks. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b, gjelder unntaket fra kontinuitet bare for denne delen, jf. sktl. § 9-7 femte ledd annet punktum.

For alminnelig gårdsbruk og skogbruk er det avgjørende om arvelateren på dødsfallstidspunktet oppfylte kravene til minst 10 års eiertid i sktl. § 9-13 første ledd. Det er ikke noe krav om at eiendommen må overtas av nærmeste arving etter loven. Unntaket fra kontinuitet gjelder ikke ved eiertid mellom 6 og 10 år, hvor gevinsten kunne vært delvis skattefri.

Noen ganger kan det være usikkert om arvelater på dødsfallstidspunktet kunne realisert eiendommen skattefritt. Det kan f.eks. være spørsmål om en eiendom som, ved et tenkt salg fra arvelater, skal anses som skattepliktig tomtesalg etter sktl. § 9-3 åttende ledd og ikke som skattefritt salg av boligeiendom etter sktl. § 9-3 annet ledd. Hvis salget må anses som skattepliktig tomtesalg, gjelder kontinuitetsreglene for arvingene, se sktl. § 9-7 første og annet ledd. Om vilkårene for tomtesalgbeskatning, se emnet «**Tomt**».

For bolig- og fritidseiendom hvor kontinuitetsregelen ikke får anvendelse, skal inngangsverdien settes til antatt salgsverdi på ervervstidspunktet. For enarving og dødsbo anses eiendommen ervervet på dødsfallstidspunktet. For gjenlevende ektefelle/samboer som overtar i uskifte gjelder det samme i den utstrekning eiendommen anses arvet. Om dette, se emnet «**Arvelater/etterlatte/dødsbo**», pkt. 2.4.2. Dødsfallstidspunktet er avgjørende selv om det blir offentlig skifte. For alminnelig gårdsbruk eller skogbruk settes inngangsverdien til tre fjerdedeler av antatt salgsverdi på dødsfallstidspunktet, jf. sktl. § 9-7 femte ledd fjerde punktum.

Skattyter som kan dokumentere eller sannsynliggjøre omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet, kan føre denne verdien opp i skattemeldingen for dødsfallsåret. Denne verdien legges til grunn ved en senere realisasjon. Dersom det kan påvises at skattyters egen fastsetting av verdien er uriktig, kan skattemyndighetene fastsette verdien ved skjønn, jf. sktfvl. § 12-2. Nærmere om skjønnsfastsetting, se omtalen av sktfvl. § 12-2 i Skatteforvaltningshåndboken.

A-16-2.10 Oppgjør av skatteposisjoner for dødsbo under offentlig skifte

Før et dødsbo under offentlig skifte gjøres opp, skal negativ saldo i gruppe a, c, d og j samt gevinstsaldo på gevinst og tapskonto føres til inntekt, jf. sktl. § 14-48 første ledd første punktum. Tilsvarende skal tapssaldo i saldogruppe a, c, d og j hvor tilhørende driftsmidler er realisert (tom positiv saldo), føres til fradrag. Foreligger det driftsmidler på saldoen ved avslutningen av bobehandlingen, skal saldoen overtas av arving eller gjenlevende ektefelle som overtar formuesobjektet på skiftet, jf. sktl. § 9-7 annet ledd første punktum og pkt. 3.1.

Et dødsbo kan ikke ilegges personinntekt, heller ikke av inntektsføring etter sktl. § 14-48.

For øvrig skal oppgjør av skatteposisjonene på dødsboets hånd ikke foretas så langt slike skatteposisjoner overtas av arving etter reglene i sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum, se pkt. 3.5. Om personinntekt hvor skatteposisjonene overtas av arvingene, se pkt. 3.6.

Sktl. § 14-48 gjelder ikke for andre skatteposisjoner enn de som er nevnt. Den gjelder f.eks. ikke for fremførbart underskudd. Etter at boet er sluttet begrenses retten til å videreføre underskuddet av sktl. § 9-7 annet ledd, tredje og fjerde punktum, se pkt. 3.5

A-16-3 Utdeling (utlodning) fra dødsbo

A-16-3.1 Generelt

Ved dødsfallet overtar dødsboet avdødes skatteposisjoner, se sktl. § 9-7 første ledd og pkt. 2.

Etter sktl. § 9-7 annet ledd gjelder kontinuitetsprinsippet ved utdeling (utlodning)/skifte fra dødsbo. Som skifte av dødsbo anses både rent dødsboskifte og skifte mellom lengstlevende ektefelle/samboer og avdødes arvinger (sammensatt skifte). I tillegg gjelder regelen ved utdeling (utlodning) fra uskiftebo, også hvor førstavdøde avgikk ved døden før 1. januar 2014. Se ikrafttredelsesbestemmelsen VIII sjette ledd tredje punktum. Regelen gjelder utdeling både ved privat og offentlig skifte.

Som utdeling (utlodning) regnes også tilfeller hvor det på skiftet er betalt for formuesobjektet ved å løse ut medarvinger. Vedkommende arving skal videreføre inngangsverdien til dødsboet uavhengig av hva som er betalt for å løse ut medarvingen. Kjøp av formuesobjekt fra medarvinger etter at skiftet er gjennomført anses imidlertid som et ordinært erverv og en ordinær realisasjon.

Gjenlevende ektefelles/samboers overdragelse i levende live av formuesobjekter overtatt i uskifte, vil i utgangspunktet anses som en vanlig realisasjon, ev. gaveoverføring, selv om erverver var arving etter avdøde. For gaver og gavesalg gjelder det også kontinuitet. I noen tilfeller vil en imidlertid stå overfor et helt eller delvis skifte etter førstavdøde. Dette vil for eksempel være tilfelle når et særkullsbarn etter avdøde trekker tilbake samtykke til gjenlevende om å sitte i uskifte, eller på annen måte får overført sin arv etter førstavdøde. I så fall gjelder sktl. § 9-7 annet ledd.

A-16-3.2 Skatteposisjoner som er knyttet til formuesobjekt

For den som erverver et formuesobjekt på skifte av dødsbo, gjelder kontinuitetsprinsippet for inngangsverdier og skatteposisjoner som knytter seg til de formuesobjekter som anses arvet, se sktl. § 9-7 annet ledd første punktum. Om skatteposisjoner som knytter seg til et formuesobjekt, se [pkt. 2.2](#).

Kontinuitetsregelen gjelder både for slektsarvinger og testamentsarvinger samt for gjenlevende ektefelle/samboer.

A-16-3.3 Skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt – særlig om sammensatt skifte og utdeling (utlodning) fra uskiftebo

Er førstavdøde avgått ved døden 1. januar 2014 eller senere, vil boet/gjenlevende ektefelle/samboer ha overtatt avdødes skatteposisjoner fullt ut, i den utstrekning eiendelene anses arvet, jf. sktl. § 9-7 første ledd. For den delen som ikke er arvet vil gjenlevende ha sine egne skatteposisjoner. Disse skatteposisjonene overtas av den som får utlagt formuesobjektet på skiftet. Ved utdeling (utlodning) fra uskiftebo og ved sammensatt skifte hvor førstavdøde er avgått ved døden før 1. januar 2014, må det tas stilling til hva som er inngangsverdien og ev. andre skatteposisjoner som knytter seg til de formuesobjekter som inngår i boet. For formuesobjekter som lengstlevende har ervervet etter førstavdødes død, skal lengstlevendes skatteposisjoner videreføres på vanlig måte. For formuesobjekter som opprinnelig er ervervet før førstavdødes død, må det tas stilling til om formuesobjektet opprinnelig helt eller delvis anses ervervet av lengstlevende, eller om det anses arvet fra førstavdøde. For samboere må det tas stilling til det privatrettslige eierforholdet før førstavdødes død, da dette vil være avgjørende for om formuesobjektet skal anses arvet. For ektefeller vil den skatteposisjon som arvingen skal overta, avhenge av hva slags formuesordning ektefellene hadde. Om de skatterettslige eierposisjonene for ektefellene, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», [pkt. 2.4.2](#).

For formuesobjekter som var lengstlevende ektefelles særerie, vil opprinnelig kostpris danne grunnlag for gjenlevendes inngangsverdi som så skal videreføres av arvingen. Tilsvarende gjelder for den halvparten av felleseiet som tilsvarer lengstlevendes verdimessige andel av boet.

For formuesobjekter som lengstlevende ektefelle anses å ha ervervet fra førstavdøde, skal omsetningsverdien ved førstavdødes død anses som lengstlevendes inngangsverdi, som så skal overtas av arvingen. Dette gjelder for formuesobjekter som var førstavdødes særerie samt halvparten av verdien av formuesobjekter som inngikk i felleseiet. Siden gjenlevende ikke hadde plikt til å svare arveavgift, vil det ikke være noe arveavgiftsgrunnlag som setter grenser for gjenlevendes inngangsverdi. Inngangsverdien, som skal utgjøre omsetningsverdien ved førstavdødes død, må da fastsettes skjønnsmessig.

Disse reglene gjelder også for formuesobjekter i ektefellenes felles bedrift, uavhengig av hvem som anses som hovedutøver av virksomheten.

For formuesobjekter som gjenlevende samboer anses å ha arvet fra førstavedøde, skal omsetningsverdien ved førstavedødes død anses som lengstlevendes inngangsverdi som så skal overtas av arvingen/dødsboet. For formuesobjekter som var sameie, gjelder det samme for førstavedødes andel. For formuesobjekter, ev. sameieandel som tilhørte lengstlevende, vil opprinnelig kostpris utgjøre lengstlevendes inngangsverdi som så skal overtas av arvingen.

Spørsmålet om når formuesobjektet anses ervervet har betydning for både hvilken inngangsverdi som skal videreføres av arvingene og for hvilken inngangsverdi som skal legges til grunn ved realisasjon fra boet eller gjenlevende ektefelle. Spørsmålet har også betydning for andre skatteposisjoner. Etter reglene om eier- og botid for bolig- og fritidseiendom så godskriveres ektefellenes hverandres eier- og botid, slik at det i den relasjon ikke har noen betydning når ervervet anses å ha skjedd. Se emnet «**Bolig – realisasjon**», pkt. 4.2. Det samme gjelder eiertid for landbrukseiendom, se emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**», pkt. 7.3. For samboere skjer det ikke noen slik identifikasjon. Både for ektefeller og samboere kan spørsmålet få betydning for adgangen til oppregulering av inngangsverdien på visse objekter arvet før 1. januar 1992 i henhold til sktl. § 9-8 jf. FSFIN § 9-8, se [pkt. 9](#).

A-16-3.4 Aksjer og andeler

Kontinuitet gjelder også for inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og andre skatteposisjoner som knytter seg til aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-33 annet ledd tredje punktum og § 10-46 jf. § 10-33. Nærmere om hvilke skatteposisjoner dette gjelder, se [pkt. 2.8](#).

Sktl. § 10-33 og § 10-47, jf. § 10-33, får anvendelse hvor både arvelater og arvingen faller inn under reglene om skjerming, jf. § 10-12, se nærmere [pkt. 10.2](#).

A-16-3.5 Skatteposisjoner i virksomhet som ikke er knyttet til et formuesobjekt

For skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt, gjelder kontinuitetsprinsippet i den grad skatteposisjonen knytter seg til virksomhet som overtas etter avdøde, jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum. Overtas virksomheten, foreligger det rett og plikt til å overta samtlige skatteposisjoner som knytter seg til denne virksomheten. Dette gjelder både begunstige og forpliktende skatteposisjoner.

Skatteposisjoner i virksomhet som ikke knytter seg til et formuesobjekt omfatter f.eks. virksomhetsinntekt som er opptjent før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet. Dette kan gjelde gevinst ved realisasjon av driftsmidler, varesalg mv., hvor det er inngått avtale om salg før dødsfallet, mens oppfyllelse skjer etter dødsfallet. Tilsvarende gjelder for fradragsposter. Se for øvrig [pkt. 2.2](#) om eksempler på skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt.

Hvis virksomheten overtas, skal skatteposisjonene videreføres selv om arvingen/gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte nedlegger virksomheten kort tid etter overtakelsen. Skatteposisjonene skal derimot ikke uten videre videreføres hvis virksomheten avsluttes under bobehandlingen og må anses opphørt og ikke drives videre etter at bobehandlingen er avsluttet. Spørsmålet om videreføring av skatteposisjonen må avgjøres etter sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum, se [pkt. 4.3](#). Før dødsbo under offentlig skifte sluttes, skal visse skatteposisjoner gøres opp, jf. sktl. § 14-48 første ledd og [pkt. 2.10](#). Skatteposisjoner som ikke gøres opp etter denne bestemmelsen og som heller ikke overtas av arvingene etter § 9-7 annet ledd fjerde punktum, faller bort.

Årets underskudd og fremførbart underskudd fra tidligere år som er knyttet til virksomhet, kan bare videreføres av arving hvis vedkommende overtar ansvar for hele avdødes gjeld knyttet til den overtatte virksomheten, jf. sktl. § 9-7 annet ledd tredje punktum. Ansvar for avdødes gjeld anses overtatt av skattyter når denne overfor tingretten har avgitt erklæring om å påta seg ansvaret for avdødes forpliktelser, se arveloven § 116 første ledd. Det er ikke noe vilkår at avdøde faktisk hadde gjeld eller andre forpliktelser. For andre skatteposisjoner i virksomhet enn underskudd, er det ikke noe vilkår for videreføring av skatteposisjonen at skattyter overtar ansvaret for gjelden.

Kravet om å overta gjelden for å kunne videreføre underskuddet gjelder bare for arvinger. For gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte er det ikke noe krav at vedkommende overtar ansvaret for gjelden. Er det flere som overtar avdødes virksomhet, skal skatteposisjoner som knyttet seg til avdødes virksomhet overtas i et forhold som svarer til den ideelle andel av den virksomhet som overtas, jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum. Kan det påvises at en skatteposisjon er knyttet til en bestemt del av en virksomhet, skal skatteposisjonen overtas av den som overtar denne delen av virksomheten.

A-16-3.6 Personinntekt

Avdødes skatteposisjoner knyttet til beregnet personinntekt skal være overtatt av dødsboet, selv om dødsboet ikke skal svare personinntekt, se [pkt. 2.7](#). Om oppgjør av visse skatteposisjoner før dødsbo under offentlig skifte gjøres opp, se [pkt. 2.10](#).

Skatteposisjoner som ikke er gjort opp ved avslutningen av skiftet, videreføres av den som overtar den virksomheten som inntekten knytter seg til, jf. sktl. § 9-7 annet ledd. Dette kan f.eks. gjelde inntekter og kostnader som tidfestes etter at bobehandlingen er avsluttet, skjermingsgrunnlag, negativ beregnet personinntekt, gevinst- og tapskonto mv.

Ved overtakelse av virksomhet skal det beregnes personinntekt for arvingene fra og med tidspunktet for overtakelsen av virksomheten.

A-16-3.7 Skatteposisjoner som verken knytter seg til formuesobjekt eller til en virksomhet

Skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt, og som heller ikke knytter seg til en virksomhet som overtas av arvingen, skal videreføres hvis arvingen overtar ansvaret for avdødes gjeld, jf. sktl. § 9-7 annet ledd siste punktum. Dette gjelder også skatteposisjoner som oppstår på boets hånd, f.eks. underskudd som oppstår når boet realiserer eiendeler med tap og ikke har andre inntekter å føre tapet mot. Arvingene skal overta en forholdsmessig andel av hver skatteposisjon, svarende til deres andel i boet når de overtar ansvaret for gjelden. Skattlyter skal ev. overta både skatteforpliktende skatteposisjoner og skattebegunstigende skatteposisjoner. Hvis bare enkelte av arvingene overtar ansvaret for gjelden, skal skatteposisjonen videreføres i samme utstrekning som de overtar ansvaret for gjelden. Ansvaret for avdødes gjeld anses overtatt av skattlyter når denne overfor retten har avgitt erklæring om å påta seg ansvaret for avdødes forpliktelser, se arveloven § 116 første ledd. Det er ikke noe vilkår at avdøde faktisk hadde gjeld eller andre forpliktelser.

En skatteposisjon kan f.eks. være lønnsinntekt mv. som er opptjent før dødsfallet, men som tidfestes etter at dødsboet er sluttet. Er lønnen tidfestet før dødsfallet, skatlegges den hos avdøde, jf. emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 2.1](#) Se for øvrig [pkt. 2.2](#) om eksempler på skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt.

Regelen er her den samme for underskudd og andre skatteposisjoner.

Før et dødsbo under offentlig skifte slutes, skal visse skatteposisjoner gjøres opp, jf. sktl. § 14-48 første ledd og [pkt. 2.10](#). Skatteposisjoner som ikke gjøres opp etter denne bestemmelsen og som heller ikke videreføres av arvingen etter reglene ovenfor, faller bort.

A-16-3.8 Unntak for bolig-, fritidseiendom og alminnelig gårdsbruk og skogbruk

Unntaket fra kontinuitet i sktl. § 9-7 femte ledd for bolig- og fritidsbolig samt alminnelig gårdsbruk og skogbruk gjelder også ved utdeling fra dødsbo. Det er omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet som er avgjørende ved fastsettingen av inngangsverdien. Om unntak fra kontinuitetsprinsippet for bolig, fritidsbolig og alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, se [pkt. 2.9](#).

A-16-4 Gave

A-16-4.1 Skatteposisjoner som er knyttet til formuesobjekt

A-16-4.1.1 Generelt

Den som erverver et formuesobjekt ved gave, skal overta inngangsverdier og andre skatteposisjoner som knytter seg til formuesobjektet, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd første punktum. Om eksempler på skatteposisjoner som knytter seg til et formuesobjekt, se [pkt. 2.2](#). Kontinuitet gjelder også ved gavesalg. Om kjøpers inngangsverdi ved gavesalg, se [pkt. 5.4](#) og [pkt. 5.5](#).

Overdrageren kan i visse slike tilfeller velge å unnlate inntektsoppgjør, se sktl. § 9-7 sjette ledd og [pkt. 5.2](#).

Det er uten betydning hva slags slektskapsforhold/relasjon det er mellom giveren og gave-mottakeren. En gaveoverføring/gavesalg kan også skje til et aksjeselskap som eies av personer som giver/selger ønsker å berike, se BFU 25/2014, hvor en far gjennomførte et gavesalg av aksjer til sønnens aksjeselskap.

Kontinuitetsregelen omfatter imidlertid ikke gaver som anses som fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet, jf. sktl. § 5-1 første ledd. For eksempel vil gjenstander som gjenbruksforretninger mottar vederlagsfritt med sikte på videresalg i virksomheten ikke anses som gave, men som virksomhetsinntekt og omfattes ikke av sktl. § 9-7 tredje ledd. Om fastsettelse av anskaffelsesverdien for slike varer, se emnet «[Varebeholdning](#)», [pkt. 3.3.2](#).

A-16-4.1.2 Fradrag for tap når formuesobjekt i virksomhet gis bort

I virksomhet kan det i gavetilfellene være aktuelt med fradragsrett for tap hvis omsetningsverdien ved gaveoverføringen er lavere enn inngangsverdien, jf. sktl. § 6-2 annet ledd, og emnet «[Tap](#)», [pkt. 2.1](#). Det tapet som giveren får fradrag for skal i slike tilfeller redusere den inngangsverdien mottakeren overtar.

Eksempel:

A har en tomt som er benyttet i virksomheten med inngangsverdi på kr 1 000 000 som gis bort til datteren B. På gavetidspunktet har tomten en omsetningsverdi på kr 800 000. A har i dette tilfellet rett til fradrag for tapet på kr 200 000, jf. sktl. § 6-2 annet ledd. Tapet reduserer inngangsverdien som overtas av datteren, som dermed blir kr 800 000.

A-16-4.1.3 Gave fra gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte

Som gave anses som utgangspunkt gaver fra gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte. Utdeling (utlodning) som ledd i skifte av uskifteboet anses imidlertid som utdeling fra dødsbo etter § 9-7 annet ledd, se [pkt. 3.1](#).

A-16-4.1.4 Aksjer og andeler

Gavemottaker som erverver aksjer eller andeler i selskap med deltakerfastsetting skal også overta inngangsverdi og skatteposisjoner som knytter seg til aksjene eller andelene, jf. sktl. § 10-33 første ledd og § 10-46 jf. § 10-33. Nærmere om hvilke skatteposisjoner dette er, se [pkt. 2.8](#). Forutsetningen er at både giver og gavemottaker faller inn under aksjonærmodellen/deltakermodellen.

Hvis giver og/eller mottaker ikke faller inn under aksjonærmodellen eller deltakermodellen, gjelder reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7. Dette gjelder f.eks. hvis gaven gis til et aksjeselskap eller et selskap med deltakerfastsetting som eies eller kontrolleres av personer som giv-eren ønsker å berike.

A-16-4.1.5 Omkostninger knyttet til gavemottakerens erverv

Omkostninger som gavemottakeren pådrar seg for å erverve eiendelen, kan tillegges inngangsverdien. Dette gjelder f.eks. dokumentavgift og tinglysningsgebyr for fast eiendom. Vedrører ikke kostnadene bestemte formuesobjekter, fordeles de forholdsmessig. Se også emnet «[Tran-saksjonskostnader mv.](#)». Om fradrag for omkostninger som gavemottakeren pådrar seg ved senere realisasjon etc. av eiendelen, se emnet «[Utgangsverdi](#)».

A-16-4.2 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til et formuesobjekt

A-16-4.2.1 Generelt

Skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt, skal overtas av gavemottakeren hvis skatteposisjonen er knyttet til en virksomhet som gavemottakeren overtar, se sktl. § 9-7 tredje ledd jf. § 9-7 annet ledd annet punktum. Dette gjelder i den utstrekning overdrager ikke selv velger å inntektsføre skatteposisjonene etter de reglene som gjelder for dette. Giver kan f.eks. selv velge å inntektsføre en gevinst oppstått før overdragelsen i stedet for å føre denne på gevinst og tapskonto etter sktl. § 14-45 fjerde ledd. Giver kan også selv velge å inntektsføre

innstående på gevinst- og tapskonto for tidligere år i stedet for at denne overtas av gavemottaker.

Om eksempler på skatteposisjoner som ikke knytter seg til et formuesobjekt, se [pkt. 2.2](#).

Hvis virksomheten overtas skal skatteposisjonene videreføres. Dette gjelder selv om erververen nedlegger virksomheten kort tid etter overtakelsen. Bestemmelsen gjelder derimot ikke hvis virksomheten ikke drives videre etter gaveoverføringen.

Er det flere som overtar giverens virksomhet, skal skatteposisjonen overtas i et forhold som svarer til den ideelle andel av den virksomhet som overtas. Kan det påvises at en skatteposisjon er knyttet til en bestemt del av en virksomhet, skal skatteposisjonen overtas av den som overtar denne delen av virksomheten.

Årets underskudd og fremførbart underskudd fra tidligere år som er knyttet til virksomhet, kan bare videreføres av gavemottakeren hvis vedkommende overtar ansvar for hele givers gjeld i den overtatte virksomheten, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd tredje punktum. Ansvar for avdødes gjeld anses overtatt av skattyter når denne overfor tingretten har avgitt erklæring om å påta seg ansvaret for avdødes forpliktelser, se arveloven § 116 første ledd. Det er ikke noe vilkår at avdøde faktisk hadde gjeld eller andre forpliktelser. Det er årets underskudd og fremførbart underskudd i virksomheten etter at overdrager selv har benyttet underskuddet mot andre inntekter som skal videreføres.

For andre skatteposisjoner i virksomhet enn underskudd, er det ikke noe vilkår for videreføring av skatteposisjonen at skattyter overtar ansvaret for gjelden.

A-16-4.2.2 Særlig om beregnet personinntekt

Ved overdragelse av virksomhet ved gave/gavesalg, skal det fastsettes personinntektsgrunnlag for giveren frem til overdragelse, se emnet [«Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)»](#), [pkt. 4.9](#). Virksomhetsinntekt som er opptjent før overdragelsen men som tidfestes etter at overdragelsen er gjennomført, inngår i personinntektsgrunnlaget for den/de som overtar den virksomheten som inntekten knytter seg til. Tilsvarende gjelder for kostnader som var pådratt før overdragelsen, men som tidfestes etterpå.

Om beregning av personinntekt se for øvrig emnet [«Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)»](#).

A-16-4.3 Skatteposisjoner som verken knytter seg til et formuesobjekt eller til en virksomhet

Skatteposisjoner som ikke er knyttet til et formuesobjekt og heller ikke til en virksomhet, kan ikke overtas av en gavemottaker. Dette gjelder f.eks. fremførbart underskudd utenfor virksomhet, gevinst- og tapskonto som skriver seg fra en aktivitet som har vært for liten til å bli ansett som virksomhet eller en virksomhet som giveren har lagt ned mv. Slike skatteposisjoner videreføres av giveren i samsvar med de regler som gjelder for den aktuelle skatteposisjonen. Hvis skatteposisjonen er i behold ved giverens død kan skatteposisjonen gå over på arving, gjenvende ektefelle/samboer i uskifte eller dødsbo i samsvar med de reglene som er beskrevet ovenfor.

A-16-4.4 Unntak for bolig-, fritidseiendom og alminnelig gårdsbruk og skogbruk

Unntaket fra kontinuitet for bolig- og fritidsbolig samt alminnelig gårdsbruk og skogbruk som nevnt i [pkt. 2.9](#) gjelder også ved gaveoverføring. Inngangsverdien settes til omsetningsverdien på ervervstidspunktet, dvs. på det tidspunkt gavemottakeren ble eier av formuesobjektet, se emnet [«Eierbegrepet»](#). For alminnelig gårdsbruk og skogbruk settes inngangsverdien til tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-7 femte ledd siste punktum.

A-16-4.5 Unntak fra reglene om uttaksbeskatning

Gaveoverføringer omfattes i utgangspunktet av reglene om uttaksbeskatning i sktl. § 5-2. Reglene om uttaksbeskatning gjelder imidlertid ikke hvor gavemottakeren er arveberettiget etter arveloven kap. 2, 3 og 4 (arv på grunnlag av slektskap, ekteskap eller samboerskap) og vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd første punktum. Det er ikke noe krav om at vedkommende er nærmeste arving. I disse tilfellene skal ikke giver uttaksbeskattes. Til gjengjeld overtar gavemottaker givers skattemessige verdi på gavegjensstandene. Se nærmere emnet [«Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester»](#), [pkt. 2.5.4](#).

Gjelder uttaket enkeltstående formuesgjenstand eller overdragelsen skjer til andre enn arveberettigede, vil vilkårene for uttaksbeskatning i utgangspunktet være oppfylt.

Foretas det uttaksbeskatning, skal mottakerens inngangsverdi settes lik den utgangsverdi som er lagt til grunn ved uttaksbeskatningen av giver, dvs. omsetningsverdien av gavegjenstanden, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd annet punktum.

A-16-5 Gavesalg

A-16-5.1 Generelt

Reglene om kontinuitet som nevnt i [pkt. 4](#), gjelder som utgangspunkt også ved gavesalg. Overdragelse av et formuesobjekt ved gavesalg anses imidlertid som realisasjon, og det skal som utgangspunkt foretas gevinst- og tapsoppgjør på vanlig måte, basert på det faktiske vederlag. Som vederlag anses bl.a. overtakelse av overdragerens gjeld.

Hvis vederlaget er lavere enn inngangsverdien, gis det fradrag for tap hvis også omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien. Tapet vil i så fall utgjøre differansen mellom omsetningsverdien og inngangsverdien. Det gis ikke fradrag for tap som skyldes gaveelementet, se nærmere emnet «[Tap](#)», [pkt. 4](#). Om fastsetting av mottakers inngangsverdi, se [pkt. 5.4](#).

For skatteposisjoner som ikke knytter seg til noe formuesobjekt, gjelder reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7 tredje ledd, jf. [pkt. 4.2](#) og [pkt. 4.3](#). Om unntak fra kontinuitetsprinsippet for bolig, fritidsbolig og alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, se [pkt. 2.9](#).

Ved overdragelse av aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting gjelder det kontinuitet, jf. [pkt. 5.5](#).

A-16-5.2 Unnlatt inntektsoppgjør

Ved overdragelse av formuesobjekter i virksomhet mot delvis vederlag (gavesalg) til en som er arveberettiget etter arveloven kapittel 2, 3 og 4, kan overdrager velge å unnlate inntektsoppgjør og i stedet la mottakeren overta skatteposisjonene knyttet til formuesobjektet, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd. Unnlatt inntektsoppgjør er betinget av at mottakeren overtar hele eller deler av overdragerens virksomhet. I disse tilfellene vil det heller ikke være grunnlag for uttaksbeskatning, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd og [pkt. 5.3](#).

Velger overdrager å unnlate inntektsoppgjør, må dette gjelde for alle formuesobjekter i virksomhet som overdras samlet og hvor det i utgangspunktet skal foretas et inntektsoppgjør. Overdras alminnelig gårdsbruk eller skogbruk ved gavesalg sammen med andre eiendeler og gevinsten for jord- og skogbrukseiendommen er skattefri etter sktl. § 9-13, gjelder det diskontinuitet for den faste eiendommen etter sktl. § 9-7 femte ledd, se [pkt. 2.9](#).

Slikt unnlatt inntektsoppgjør gjelder ikke for aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 5.5](#).

A-16-5.3 Unntak fra reglene om uttaksbeskatning

Gavesalg omfattes i utgangspunktet av reglene om uttaksbeskatning i sktl. § 5-2. Reglene om uttaksbeskatning gjelder imidlertid ikke hvor mottakeren er arveberettiget etter arveloven kapittel 2, 3 og 4 (arv på grunnlag av slektskap, ekteskap eller samboerskap), og vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd første punktum. Det er ikke noe krav om at vedkommende er nærmeste arving etter loven. Unntak fra uttaksbeskatning gjelder hvor overdrager kan velge overdragelse til kontinuitet etter sktl. § 9-7 sjette ledd første punktum, jf. Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) pkt. 5.3.2 s. 46. Gjelder uttaket enkeltstående formuesgjenstand hvor kostprisen har kommet til fradrag ved skattefastsettingen og overdragelsen skjer til andre enn arveberettigede, vil vilkårene for uttaksbeskatning i utgangspunktet være oppfylt. Se nærmere emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», [pkt. 2.5.4](#).

A-16-5.4 Inngangsverdi ved gavesalg

Ved gavesalg er utgangspunktet at erververen skal videreføre overdragers inngangsverdi, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd første punktum. Får overdrageren en gevinst fordi vederlaget er høyere enn inngangsverdien, skal gevinsten tillegges den inngangsverdien erververen trer inn i. Får overdrageren fradrag for tap fordi omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien, se [pkt. 5.1](#), skal tapet redusere den inngangsverdien erververen trer inn i jf. sktl. § 9-7 sjette ledd

annet og tredje punktum. Dette forhindrer at den samme gevinsten blir skattlagt to ganger, og at tap ikke kommer til fradrag to ganger. Reglene tilsvare de regler som gjelder for gavesalg av aksjer og selskapsandeler etter sktl. § 10-33 tredje ledd, se [pkt. 5.5](#).

Eksempel 1:

Er overdragers inngangsverdi 100, omsetningsverdien ved gavesalget 250 og salgssummen er 150, vil overdrager bli skattlagt for en gevinst på 50.

Overdragers gevinst på 50 skal imidlertid legges til inngangsverdien slik at erverver får en inngangsverdi på 150 og overtar en latent gevinst på 100. Verdistingen skattlegges således bare en gang.

En tilsvarende korrigerende skal foretas når overdrager får tapsfradrag ved gavesalg. Tapsfradrag er bare aktuelt når omsetningsverdien er lavere enn overdragers inngangsverdi.

Eksempel 2:

Overdragers inngangsverdi på gjenstanden er 500, og omsetningsverdien har sunket til 400 på gavesalgstidspunktet. Overdrager selger gjenstanden til erverver for 250. Overdrager kan ikke kreve fradrag for gaveelementet på 150 (400 – 250), men kan kreve fradrag for sitt reelle tap som er 100 (differansen mellom inngangsverdien (500) og omsetningsverdien (400)).

Det skal her foretas en reduksjon i den inngangsverdi erverver overtar. I eksemplet over vil erverver overta overdragers inngangsverdi på 500, fratrukket tapet på 100 som overdrager får fradrag for.

Velger overdrager å unnlate inntektsoppgjør, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd, må erververen videreføre overdragers skatteposisjoner knyttet til de overdratte eiendelene, i samsvar med de reglene som er beskrevet ovenfor. Inngangsverdien kan ikke oppskrives med det vederlaget som betales, jf. Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014), pkt. 5.3.2 s. 47 («Overdragelse mot delvis vederlag»). Blir overdrageren uttaksbeskattet i forbindelse med gavesalget, utgjør inngangsverdien den verdi som er lagt til grunn ved uttaksbeskatningen, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd annet punktum.

Aktiveringsberettigede omkostninger ved ervervet, f.eks. dokumentavgift, tinglysningsgebyr mv. tillegges inngangsverdien, se [pkt. 4.1.5](#).

A-16-5.5 Aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting overdratt ved gavesalg

For aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting som overdras ved gavesalg, gjelder reglene om kontinuitet i § 10-33 og § 10-46 jf. § 10-33. Erververen skal i utgangspunktet tre inn i overdragerens inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og andre skatteposisjoner. Se nærmere [pkt. 2.2](#) om hvilke skatteposisjoner dette er. Reglene får anvendelse hvor både overdrager og erverver omfattes av aksjonærmodellen eller reglene om utdeling fra selskap med deltakerfastsetting. Om et tilfelle hvor en far gjennomførte et gavesalg av aksjer til sønnens aksjeselskap, se BFU 25/2014 (Det var heller ikke grunnlag for å beskatte faren for gaveelementet ved gavesalget ved anvendelse av sktl. § 13-1).

Det skal også beregnes gevinst eller tap på overdragerens hånd, basert på den fastsatte pris. Hvis det ved gavesalg av aksjer oppstår en gevinst på overdragerens hånd, skal gevinsten multipliseres med 1,72). Det er gevinsten uten oppjustering med 1,72 som skal legges til den inngangsverdi og det skjermingsgrunnlag som erververen trer inn i, se sktl. § 10-33 tredje ledd jf. sktl. § 10-31 første ledd. På tilsvarende måte skal et fradragsberettiget tap hos overdrageren multipliseres med 1,72. Det er tapet uten oppjustering med 1,72 som skal redusere inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget hos erververen, se sktl. § 10-33 tredje ledd annet punktum jf. sktl. § 10-31 annet ledd.

Eksemplene nedenfor skal illustrere hvilken effekt skattepliktig gevinst/tap hos overdrager får på erververs skatteposisjoner, jf. sktl. § 10-33 tredje ledd. Eksemplene er avgrenset til å gjelde inngangsverdien.

Eksempel 1

Per eier en aksje som per 1. januar har en inngangsverdi på kr 500. I mai selger han aksjen til sin bror Lars for kr 600. Omsetningsverdien på dette tidspunktet er kr 800.

Etter reglene om kontinuitet skal Lars i utgangspunktet videreføre Pers inngangsverdi på aksjen, dvs. kr 500.

Per vil imidlertid her bli skattlagt for en gevinst på kr 100 (kr 600 – kr 500). (Gevinsten blir ved skatteberegningen oppjustert med 1,72.) For å unngå at gevinsten blir skattlagt to ganger, skal gevinsten på kr 100 (uten oppjustering med 1,72) legges til Lars' inngangsverdi, som da blir kr 500 + kr 100 = kr 600.

Eksempel 2

Per eier en aksje som per 1. januar har en inngangsverdi på kr 500. I august selger han aksjen til sin søster Grete for kr 250. Omsetningsverdien på dette tidspunktet er kr 400.

Etter reglene om kontinuitet skal Grete i utgangspunktet videreføre Pers inngangsverdi på aksjen, dvs. kr 500.

Per kan imidlertid kreve fradrag for sitt tap på kr 100, som er differansen mellom omsetningsverdien (kr 400) og inngangsverdien (kr 500). (Tapet blir ved skatteberegningen multiplisert med 1,72.) For at tapet ikke skal komme til fradrag to ganger, skal tapet (uten oppjustering med 1,72) på 100 trekkes fra Gretes inngangsverdi som da blir kr 500 – kr 100 = kr 400.

Blir skjermingsgrunnlaget etter dette lavere enn vederlaget, settes likevel skjermingsgrunnlaget lik vederlaget jf. sktl. § 10-33 tredje ledd tredje punktum. Dette kan være tilfelle for aksjer, hvor overdragers inngangsverdi er basert på takstverdi etter overgangsreglene til skattereformen av 1992, mens det ikke er adgang til å benytte takstverdien ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget, jf. endringslov 10. desember 2004 nr. 77 kap. XIX overgangsregler om skjermingsgrunnlag og inngangsverdi femte avsnitt.

Eksempel 3

Per fikk ved overgangen til skattereformen av 1992 taksert sine aksjer per 1. januar 1992 til kr 500, som også utgjør inngangsverdien per 1. januar. Skjermingsgrunnlaget per 1. januar utgjør imidlertid bare kr 200. Han selger sine aksjer til sønnen Peder for kr 700, mens aksjenes omsetningsverdi utgjør kr 1 000. Per skal da skattlegges for en gevinst på kr 200, (kr 700-kr 500). (Gevinsten blir ved skatteberegningen oppjustert med 1,72). Gevinsten på kr 200 (uten oppjustering med 1,72) legges til Peders inngangsverdi og skjermingsgrunnlag). Peders inngangsverdi blir da kr 700, mens skjermingsgrunnlaget som utgangspunkt utgjør kr 400 (summen av skjermingsgrunnlag per 1. januar kr 200 og gevinst kr 200). Skjermingsgrunnlaget settes i dette tilfellet lik vederlaget, dvs. kr 700.

A-16-6 Inngangsverdi for formuesobjekt ervervet ved arv etter dødsfall før 1. januar 2014

A-16-6.1 Generelt

For formuesobjekter som er ervervet ved arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014, og hvor et ev. krav på arveavgift har forfalt til betaling før 1. januar 2021, jf. endringslov 13. desember 2013 nr. 110 om opphevelse av lov 19. juni 1964 nr. 14 (ikrafttredelsesbestemmelsen) VIII tredje ledd, skal omsetningsverdien som utgangspunkt legges til grunn som inngangsverdi/skjermingsgrunnlag. Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag kan imidlertid ved senere inntektsoppgjør – herunder ved beregning av avskrivning eller ved realisasjon – ikke settes høyere enn til det beløp som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen, jf. lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt.

Krav på arveavgift som ikke var forfalt 1. januar 2021 har falt bort og kontinuitetsreglene vil da gjelde.

Om inngangsverdien og andre skatteposisjoner knyttet til aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 8](#)

A-16-6.2 Arvinger**A-16-6.2.1 Generelt**

Arvingens inngangsverdi for et formuesobjekt ervervet ved arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014 settes i utgangspunktet til omsetningsverdien ved dødsfallet, se HRD i Utv. 1960/366 (Rt. 1960/782). Dette gjelder både ved offentlig og privat skifte.

Verdien for det enkelte formuesobjekt kan ikke settes høyere enn den bruttoverdi som ble lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen, jf. lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt. Begrensningen gjelder selv om arveavgiften ble beregnet av verdien på et senere tidspunkt enn dødsfallet, og verdien da er lavere enn verdien på dødsfallstidspunktet. For eiendeler som ikke var arveavgiftspliktige i Norge gjelder ikke denne begrensningen. Begrensningen gjelder heller ikke dersom det ikke har vært foretatt noen arveavgiftsberegning, se Sivilombudsmannens uttalelse 2019/3405.

Var omsetningsverdien på tidspunktet for dødsfallet lavere enn arveavgiftsgrunnlaget, er det omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet som skal legges til grunn som inngangsverdi. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor rådigheten etter arveavgiftsreglene ble ansett å gå over på et senere tidspunkt enn det skattemessige ervervstidspunkt, se for eksempel HRD i Utv. 1959/154 (Rt. 1957/1087). (Dommen gjaldt spørsmålet om arveforskudd skulle bedømmes etter reglene om arv eller gave. Differansen mellom arveavgiftsgrunnlaget og inngangsverdien inngikk både i gevinstbeskatningen og i arveavgiftsgrunnlaget. Høyesterett kom til at gavereglene skulle anvendes selv om disse ville lede til en viss dobbeltbeskatning.) Se også URD 16. oktober 2008 (Bergen tingrett) i Utv. 2009/269.

Arveavgiftsgrunnlaget skal benyttes som maksimumsbeløp for inngangsverdi selv om det på grunn av bestemmelsene om arveavgiftsfrihet opp til visse beløp ikke er fastsatt arveavgift. Arveavgiftsgrunnlaget er også maksimumsbeløpet for aksjer og andeler som omfattes av reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 10-33 og sktl. § 10-46 jf. § 10-33, se [pkt. 8](#).

I tillegg til omsetningsverdien/arveavgiftsgrunnlaget skal omkostninger ved ervervet, som f.eks. tinglysningsgebyr og dokumentavgift, tillegges inngangsverdien.

Om inngangsverdi ved arveforskudd (gave), se [pkt. 8](#).

A-16-6.2.2 Utdeling fra uskiftebo

Når gjenlevende ektefelle/samboer satt i uskifte og førsteavdødes midler ble skiftet før 1. januar 2014, skal omsetningsverdien på skiftetidspunktet, begrenset til arveavgiftsgrunnlaget, legges til grunn som inngangsverdi for arvingene. Om gjenlevende ektefelles/samboers inngangsverdi ved senere skifte, se [pkt. 7](#) og [pkt. 9.2](#).

Dersom gjenlevende satt i uskifte ved årsskiftet 2013/2014, skal det ikke svares arveavgift ved det senere skiftet, jf. opphevelsesloven VII sjette ledd tredje punktum. Erververen skal da overta lengstlevendes inngangsverdi, jf. sktl. § 9-7 annet ledd. Se [pkt. 3.3](#).

A-16-6.2.3 Erverv fra medarvinger

Begrensningen som ligger i arveavgiftsgrunnlaget gjelder også de objekter som helt eller delvis måtte være ervervet ved utløsning av medarvinger på skifte når dødsfallet har funnet sted før 1. januar 2014 og uavhengig av om ervervet skjer etter dette tidspunkt.

Erverv fra medarvinger etter utdelingen (utlodningen) anses som en ordinær realisasjon og et ordinært erverv. Den virkelige kjøpesum legges til grunn som inngangsverdi for kjøper.

A-16-6.2.4 Åsetesavslag

Har skattyter overtatt en eiendom til åsetestakst, settes inngangsverdien til det fulle arveavgiftsgrunnlag for åsetesavslaget, jf. Riksskattestyrets rundskriv nr. 433 Avd. I (Utv. 1968/293).

A-16-6.2.5 Flere objekter inngår i arveavgiftsgrunnlaget

Inngår flere objekter i arveavgiftsgrunnlaget, settes maksimal inngangsverdi for formuesobjektene til den bruttoverdi som er lagt til grunn for det enkelte objekt ved arveavgiftsberegningen. Dette gjelder uavhengig av om fordelingen på skiftet følger lov eller testament. Det kan således ikke for noen av objektene fastsettes en høyere inngangsverdi mot en tilsvarende lavere

inngangsverdi på andre, selv om en holder seg innenfor rammen av samlet arveavgiftsgrunnlag.

Om fastsetting av inngangsverdi for aksjer mv. og andeler i selskap med deltakerfastsetting etter reglene i sktl. § 10-33 og § 10-46 jf. § 10-33 om skattemessig kontinuitet ved arv og gave, se [pkt. 8](#).

Eksempel

Arven til søsknene A og B utgjør to eiendeler, en fast eiendom og en aksjepost i et ikke-børsnotert selskap. Både eiendommens og aksjenes omsetningsverdi er kr 1 200 000. For aksjene utgjør arvelaters inngangsverdi kr 800 000. Søsknene hadde lik arverett. A og B fordelte arven mellom seg slik at A fikk eiendommen og B aksjene. Arveavgiftsgrunnlaget for de to eiendeler i boet ble fastsatt slik:

- eiendommen – full omsetningsverdi – kr 1 200 000 og
- aksjenes andel av aksjeselskapets skattemessige formuesverdi er kr 1 000 000. B valgte å benytte regelen i arveavgiftsloven § 11 A om fastsetting etter 60 %, slik at arveavgiftsgrunnlaget ble kr 600 000.

Inngangsverdi for eiendommen hos A er kr 1 200 000 og for aksjene hos B kr 600 000.

Hadde B benyttet sin rett til å sette arveavgiftsgrunnlaget for aksjene til 100 % av skattemessig formuesverdi, ville dette medført en økning i arveavgiftsgrunnlaget til kr 1 000 000. Inngangsverdien på aksjene vil da bli kr 800 000 på grunn av reglene i sktl. § 10-33 om skattemessig kontinuitet.

A-16-6.3 Gjenlevende ektefelle

(Her er meldepliktige samboere ikke likestilt med ektefeller, se likevel nedenfor om visse samboere)

Når gjenlevende ektefelle overtok hele eller deler av boet som arving eller i uskifte, skulle det ikke svares arveavgift etter den opphevede arveavgiftsloven.

Inngangsverdien for lengstlevende vil avhenge av om formuesobjektet eller deler av det skal anses ervervet ved førstavedes død, eller det anses ervervet tidligere. Dette vil avhenge av formuesordningen mellom ektefellene. Inngangsverdien vil ha betydning både ved en senere realisasjon fra gjenlevende ektefelle og ved utdeling (utlodning) fra uskifteboet. Om fastsetting av inngangsverdien i disse tilfellene, se [pkt. 3.3](#).

Får reglene om skattemessig kontinuitet for aksjer og andeler anvendelse, se [pkt. 8](#), vil det ikke ha betydning hvor stor andel som er arvet.

Skiftes boet mellom gjenlevende ektefelle og avdødes arvinger, vil det være fastsatt et arveavgiftsgrunnlag for boet av hensyn til arvingene. Gjenlevende ektefelle skulle ikke svare arveavgift av det vedkommende ervervet som arv. Arveavgiftsgrunnlaget vil derfor ikke være noen maksimalgrense ved fastsettingen av inngangsverdi for gjenlevende ektefelle for det vedkommende ervervet ved dødsfallet.

A-16-6.4 Gjenlevende samboer

A-16-6.4.1 Generelt

Når samboere på tidspunktet da den ene døde var omfattet av lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven – ftrl.) § 1-5 tredje og fjerde ledd, skulle gjenlevende samboer ikke svare arveavgift av arv der råderetten til vedkommende formuesobjekt ble ervervet 1. januar 2002 eller senere. Dette er samboere som bodde sammen på dødsfalltidspunktet, men bare såfremt samboerne

- har eller har hatt felles barn, eller
- tidligere har vært gift med hverandre

Arveavgiftsfritaket omfattet flere enn de meldepliktige samboerne, fordi det ikke var noe krav om at minst én av samboerne har pensjon.

For objekter hvor rådigheten etter arveavgiftsloven §§ 9 og 10 er ervervet 1. januar 2002 eller senere vil arveavgiftsgrunnlaget ikke utgjøre noen maksimalgrense for inngangsverdien for slike gjenlevende samboere. Inngangsverdien hos den gjenlevende samboeren for formuesobjekter som tilhørte den avdøde samboer og som gjenlevende ervervet som arv ved dødsfallet, skal i slike tilfeller settes til omsetningsverdien på dødsfalltidspunktet.

- Gjenlevende samboer skal
- for den del som erverves ved dødsfallet; skrive opp inngangsverdien for denne del av formuesobjektet til omsetningsverdien
 - for den delen som gjenlevende eier fra før; enten alene eller i sameie med den andre, beholde sin tidligere inngangsverdi

For samboere som skulle svare arveavgift, utgjorde arveavgiftsgrunnlaget en maksimalgrense for inngangsverdien.

Om skattemessig kontinuitet for aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 8](#).

Samboere har ikke krav på verdimessig andel av boet slik som ektefeller. For disse gjelder de samme regler som for ugifte ved spørsmålet om hvem av samboerne som var eier av formuesobjektet før dødsfallet, eventuelt om de var sameiere og i tilfelle hvilken andel hver av dem eide i formuesobjektet.

A-16-6.4.2 *Gjenlevende samboer i uskiftebo*

I visse tilfeller kan gjenlevende samboer sitte i uskifte, se arveloven kapittel 6 og «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 2.5.1](#).

Eiendeler som tilhørte avdøde og som gjenlevende samboer tar over i uskifte anses som arvet. Gjenlevende samboer kunne skrive opp inngangsverdien til omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet. For de eiendeler gjenlevende eide fra før og gjenlevendes sameiendel på eiendeler eid i sameie med avdøde, beholder gjenlevende sin tidligere inngangsverdi.

Avdødes eiendeler som ikke inngår i uskifteboet, fastsettes sammen med dødsboet, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 5](#).

A-16-6.5 *Dødsbo*

Dødsbo har samme inngangsverdi som de berettigede i boet (arving(er) og eventuell gjenlevende ektefelle eller visse gjenlevende samboere), eventuelt begrenset til arveavgiftsgrunnlaget, jf. FIN 18. mai 1995 i Utv. 1995/690.

For dødsbo under privat skifte skal inngangsverdien ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII sjetten avsnitt. Se også FIN 18. mai 1995 i Utv. 1995/690.

Bestemmelsen i endringsloven VIII sjetten avsnitt om at inngangsverdien mv. ikke kan settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget ved arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014 eller gave ytet før dette tidspunkt, forutsetter at arveavgiftsplikten er inntrådt. Dette innebærer at bestemmelsen ikke kan anvendes på dødsbo så lenge det er under offentlig skifte. Derimot anses bestemmelsen anvendelig på dødsbo som er under privat skifte, selv om boet som sådant ikke er arveavgiftspliktig. Ved realisasjon mens boet står under offentlig skifte, skal inngangsverdien således baseres på omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet.

A-16-7 *Inngangsverdi for formuesobjekt ervervet ved gave før 1. januar 2014*

Inngangsverdi for objekt ervervet ved gave før 1. januar 2014, er i utgangspunktet omsetningsverdien. Tidspunkt for verdivurdering er normalt det tidspunkt objektet anses overført og mot-takeren har blitt eier, se emnet «[Eierbegrepet](#)». Medførte gaven/kjøpet plikt til å svare arveavgift, kan inngangsverdien likevel ikke settes høyere enn den verdi på formuesobjektet som er lagt til grunn ved beregningen av arveavgift, se lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt. Inngangsverdien settes alltid til det laveste beløp av omsetningsverdi og den verdi som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen.

Ovennevnte gjelder også ved gavesalg, under forutsetning av at det forelå gavehensikt fra overdrager, se HRD i Utv. 1981/568 (Rt. 1981/1137) og LRD (Agder) 31. juli 2000 i Utv. 2000/1286. (Inngangsverdi på aksjer som var overført vederlagsfritt fra øvrige aksjonærer, kunne ikke oppreguleres pga. gave eller for å unngå dobbeltbeskatning. Overføringen fremsto som en form for vederlag for den verdiøkningen skattyter hadde skapt i selskapet, som ikke hadde karakter av gave. Inngangsverdien kunne heller ikke oppreguleres selv om overdragel-

sen av aksjene skulle vært skattlagt i overføringsåret. Siden verdiene ikke var beskattet hos skattyter, oppsto ikke dobbeltbeskatning.)

Er giver/selger uttaksbeskattet i forbindelse med gavetransaksjonen, settes gavemottakerens inngangsverdi til den verdi giveren er uttaksbeskattet etter, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Ved kjøp til underpris hvor det ikke foreligger gavehensikt, settes inngangsverdi til faktisk kjøpesum og omkostninger mv. Er selgeren skattlagt på grunnlag av en høyere verdi enn faktisk vederlag pga. interessefellesskap (se emnet «Tilsidesettelse – allment») må kjøperens inngangsverdi korrigeres tilsvarende. Om skattemessig kontinuitet ved gave/kjøp til underpris av aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting ervervet 1. januar 2006 eller senere, se [pkt. 8](#).

A-16-8 Aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting ervervet før 2014

A-16-8.1 Generelt

For personlige skattytere gjaldt regler om skattemessig kontinuitet ved arv og gaveoverføring av aksjer mv. også før 2014, se sktl. § 10-33. Reglene gjelder også for gavesalg. Om hvilke objekter som omfattes, se sktl. § 10-10, jf. § 2-2 første ledd og emnet «Aksjer – utbytte», [pkt. 5.3](#). Videre gjelder reglene for andeler i selskap med deltakerfastsetting, se sktl. § 10-46, jf. § 10-33. Om anvendelsesområdet for reglene om skjerming etter deltakermodellen, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – utdeling».

Reglene gjelder når både giver/avelater og mottaker er personlige skattytere som har alminnelig skatteplikt til Norge. I andre tilfeller gjelder det regler om diskontinuitet, se [pkt. 6](#) og [pkt. 7](#).

Reglene om skattemessig kontinuitet innebærer at arving eller gavemottaker som hovedregel skal tre inn i arvelaters/givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet fradrag for skjerming og øvrige skatteposisjoner tilknyttet aksjen eller andelen. For inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget gjelder dette i den utstrekning verdien er lavere enn den verdi som er lagt til grunn ved en eventuell fastsetting av arveavgiftsgrunnlag, jf. lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt (ikrafttredelsesbestemmelsen). For aksjer som er ervervet ved arv/gave/gavekjøp, der ervervet etter sin art ikke var arveavgiftspliktig i Norge, gjelder ikke begrensningen til arveavgiftsgrunnlaget. Begrensningen gjelder heller ikke dersom det ikke har vært foretatt noen arveavgiftsberegning, se Sivilombudsmannens uttalelse 2019/3405.

A-16-8.2 Aksjer og andeler ervervet før 1. januar 2006

Reglene om kontinuitet for aksjer og andeler gjelder hvor aksjene eller andelene er ervervet 1. januar 2006 eller senere. Er aksjene ervervet før dette, gjelder det regler om diskontinuitet. Inngangsverdien skal da settes til omsetningsverdien, oppad begrenset til arveavgiftsgrunnlaget, se nedenfor.

A-16-8.3 Skatteposisjoner som omfattes av kontinuitetsreglene

Om hvilke skatteposisjoner som omfattes av kontinuitetsreglene, se [pkt. 2.8](#).

A-16-8.4 Børsnoterte aksjer

Børsnoterte aksjer skulle ved arveavgiftsberegningen verdsettes til den antatte salgsverdi (børskursen), jf. den opphevede arveavgiftsloven § 11.

A-16-8.5 Ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap

A-16-8.5.1 Generelt

Ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap skulle i utgangspunktet verdsettes til 100 % av aksjens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar i det år rådigheten går over, jf. den opphevede arveavgiftsloven § 11 A første og tredje ledd.

Den enkelte mottaker kunne alternativt velge at formuesverdier, oppad begrenset til kr 10 mill., skulle verdsettes til 60 % av skattemessig formuesverdi (arveavgiftsgrunnlag kr 6 mill). Overskytende verdi skulle inngå i arveavgiftsgrunnlaget med 100 % av skattemessig verdi, jf. den opphevede arveavgiftsloven § 11 A annet ledd.

Rabatt-taket på kr 10 mill. omfatter det samlede beløpet som vedkommende mottok av ikke-børsnoterte aksjer/andeler, uavhengig av om det var én eller flere givere/arvelatere. Ble rabatt-taket oversteget, skulle rabatten fra og med 13. mai 2011 tilordnes den enkelte aksje/andel etter FIFU-prinsippet, jf. sktl. § 10-36. Se for øvrig Prop. 116 LS (2010–2011) kap. 6. FIFU-prinsippet gjelder ikke for aksjer overdratt ved gave frem til og med 12. mai 2011, se URD 29. oktober 2010 (Stavanger tingrett) i Utv. 2011/31.

Aksjer/andeler ervervet før rabatt-taket ble oversteget, fikk dermed et arveavgiftsgrunnlag på 60 % av skattemessig formuesverdi, mens aksjer ervervet etter fikk et arveavgiftsgrunnlag på 100 % av skattemessig formuesverdi. Ble rabatt-taket oversteget i en og samme overføring, skulle rabatten fordeles forholdsmessig på det antall aksjer/andeler som overføres på dette tidspunktet.

Den enkelte mottakers valg av arveavgiftsgrunnlag på ikke-børsnoterte aksjer var utgangspunkt for begrensningen av inngangsverdien, se FIN 1. desember 1998 i Utv. 1999/705. Det er det laveste beløpet av givers/arvelaters inngangsverdi og det valgte arveavgiftsgrunnlaget som vil være mottakers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for aksjen etter sktl. § 10-33, jf. lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt.

A-16-8.5.2 Verdssettingstidspunkt ved eierstyrte endringer i løpet av året

Ved verdsettingen skulle det tas hensyn til eierstyrte endringer i selskapets aksjer og kapital som hadde skjedd i tiden mellom verdssettingstidspunktet (1. januar i det år rådigheten gikk over) og det faktiske tidspunktet for rådighetservret, jf. den opphevede arveavgiftsloven § 11A tredje ledd annet punktum. Eierstyrte endringer kunne være endring i antall aksjer/andeler uten at det samtidig var foretatt motsvarende endringer i selskapskapital, eller hvor selskapet erverver eller selger egne aksjer. Andre eierstyrte endringer kan være kapitalforhøyelser, kapitalnedsettelse eller endringer knyttet til fusjon/fisjon.

Endringer som skyldtes ordinær drift ga ikke grunnlag for avvikende verdssetting etter denne bestemmelsen. Eksempel på endringer som følge av ordinær drift kunne være at man oppnådde patent som økte aksjenes verdi, eller at eksportbedrift mistet markeder pga. økt konkurranse, slik at aksjeverdien dermed ble redusert. Er selskapets formuesstilling vesentlig forringet i tiden mellom 1. januar og rådighetservret, uten at dette skyldtes de(n) avgiftspliktige, kunne avgiftsnedsettelse vurderes etter søknad, se Rundskriv R-9/92 fra FIN.

A-16-8.5.3 Inngangsverdi og skjermingsgrunnlaget inklusive ubenyttet skjerming overstiger arveavgiftsgrunnlaget

I enkelte tilfeller vil inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget, inklusiv ubenyttet skjerming, være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget. Inngangsverdien kan ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget. I disse tilfellene kunne skattyter velge å videreføre den ubenyttede skjerming og utnytte denne ved fremtidige utbytteutdelinger. I de tilfeller skattyter har valgt å videreføre ubenyttet skjerming må inngangsverdien reduseres tilsvarende. Er skjermingen ubenyttet når aksjene realiseres, kan den ubenyttede skjermingen gå til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt for realisasjonsåret, jf. sktl. § 10-31 første ledd annet punktum.

A-16-8.6 Eksempler

Eksempel 1

Eksempel 1 illustrerer rabatt-taket i den opphevede arveavgiftsloven § 11 A annet ledd.

En gavemottaker fikk ikke-børsnoterte aksjer med skattemessig formuesverdi på kr 30 mill. og en selskapsandel med skattemessig formuesverdi på kr 5 mill. For de første kr 10 mill. fikk gavemottaker rabatt på 40 %. De resterende kr 25 mill. ble medtatt i arveavgiftsgrunnlaget med 100 %. Gavemottakers samlede arveavgiftsgrunnlag på aksjene og selskapsandelen ble etter rabatten kr 31 mill. I dette eksemplet vil mottaker ha utnyttet sitt rabatt-tak og vil ikke få rabatt ved en senere anledning.

Eksempel 2

Eksempel 2 illustrerer hvordan kontinuitetsreglene i sktl. § 10-33 virker på skatteposisjonene «inngangsverdi», «skjermingsgrunnlag» og «ubenyttet skjerming», samtidig som begrens-

ningsregelen i lov om endringer i lov 26. mars nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 13. desember 2013 nr. 110 VIII femte avsnitt kommer til anvendelse.

Nils eier to aksjer i et børsnotert selskap.

I mars 2013 døde Nils og hans enearving Marianne arvet begge aksjene.

Per 1. januar i dødsåret hadde Nils følgende skatteposisjoner:

	Inngangsverdi		Skjermingsgrunnlag		Ubenyttet skjerming	
Aksje 1	kr	500	kr	510	kr	10
Aksje 2	kr	1 100	kr	1 122	kr	22

På dødstidspunktet hadde hver av aksjene en omsetningsverdi på kr 1 000.

For aksje 1) vil det være full kontinuitet, fordi inngangsverdien (kr 500) er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget (dvs. omsetningsverdien kr 1 000) på dødstidspunktet.

For aksje 2) vil inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget til Nils være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget (dvs. omsetningsverdien kr 1 000) på dødstidspunktet. Etter ikrafttredelsesbestemmelsen til sktl. § 9-7 skal inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget til Marianne da settes lik arveavgiftsgrunnlaget. Mariannes inngangsverdi skal begrenses til kr 1 000. Marianne kan velge å videreføre skatteposisjonen ubenyttet skjerming på kr 22. Dette innebærer at Marianne må redusere inngangsverdien tilsvarende. Hvis den ubenyttede skjermingen ikke er benyttet når Marianne realiserer aksje 2, skal ubenyttet skjerming gå til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt.

Marianne vil derfor ved ervervet få følgende skatteposisjoner på aksjene:

	Inngangsverdi		Skjermingsgrunnlag		Ubenyttet skjerming	
Aksje 1	kr	500	kr	510	kr	10
Aksje 2	kr	978	kr	1 000	kr	22

Eksempel 3

Eksempel 3 illustrerer hvordan kontinuitetsreglene i sktl. § 10-33 og begrensingsregelen i sktl. § 9-7 virker på ikke-børsnoterte aksjer som verdsettes til 100 % av skattemessig formuesverdi. Eksemplet er avgrenset til å gjelde skatteposisjonen «inngangsverdi».

Nils eier også to aksjer i et ikke-børsnotert selskap.

Per 1. januar i dødsåret har aksjene følgende inngangsverdi:

For aksje 1) kr 700

For aksje 2) kr 1 500

I mars dør Nils og hans enearving Marianne arver begge aksjene.

Per 1. januar i dødsåret har selskapet en skattemessig formuesverdi per aksje på kr 1 000 (100 % av skattemessig formuesverdi), som legges til grunn ved arveavgiftsberegningen.

Marianne får følgende inngangsverdier på aksjene ved ervervet:

For aksje 1) vil det være full kontinuitet, fordi Nils sin inngangsverdi (kr 700) er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget (dvs. 100 % av skattemessig formuesverdi per 1. januar i ervervsåret kr 1 000). Marianne overtar Nils sin inngangsverdi på aksje 1) som er kr 700.

For aksje 2) vil Nils sin inngangsverdi (kr 1 500) være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget (dvs. 100 % av skattemessig formuesverdi per 1. januar i ervervsåret kr 1 000). Etter ikrafttredelsesbestemmelsen til § 9-7 skal inngangsverdien til Marianne da settes lik arveavgiftsgrunnlaget. Inngangsverdien for aksje 2) vil derfor bli kr 1 000.

Eksempel 4

Eksempel 4 har samme utgangspunkt som eksempel 3, men hvor arveavgiftsverdien settes til 60 % av selskapets skattemessige formuesverdi. Eksemplet er avgrenset til å gjelde skatteposisjonen «inngangsverdi».

Dersom Marianne valgte å bruke 60 % av selskapets skattemessige formuesverdi som verdi ved beregning av arveavgiften vil denne være på kr 600 per aksje (60 % av kr 1 000).

Både Nils sin inngangsverdi på aksje 1) (kr 700) og aksje 2) (kr 1 500) vil være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget på kr 600.

Her vil ikrafttredelsesbestemmelsen til sktl. § 9-7 medføre at Marianne sin inngangsverdi på begge aksjene blir lik arveavgiftsgrunnlaget, dvs. kr 600.

A-16-9 Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter

A-16-9.1 Generelt

I den utstrekning et formuesobjekt er ervervet før 1992 ved arv eller gave som ble likestilt med arv (forskudd på arv), ville gevinst ved avhendelse av visse formuesobjekter vært skattefrie etter de dagjeldende regler. Av den grunn er det gitt overgangsregler hvor inngangsverdien helt eller delvis kan oppreguleres til takstverdi per 1. januar 1992 eller ved prosentjustering. Den ikke-arvede delen kan eventuelt oppreguleres bare ved prosentjustering etter overgangsreglene til tidligere § 43 femte ledd, se tabellen i emnet «Inngangsverdi», pkt. 15.3. Se FSFIN § 9-8 del I.

Det er en forutsetning for oppregulering at skattyter den 1. januar 1992

- eide objektet, og
- kunne avhendet det med hel eller delvis skattefri gevinst etter dagjeldende sktl. § 43 annet ledd bokstav g, om skattefrihet ved salg av visse formuesobjekter i den utstrekning objektet var ervervet ved arv eller gavetransaksjon som er likestilt med arv.

Om fradrag hos deltaker for oppreguleringsbeløp ved selskapets realisasjon av slikt formuesobjekt som per 1. januar 1992 var tilordnet selskap med deltakerfastsetting etter nettometoden, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden», pkt. 8.2.

A-16-9.2 Fastsetting av oppregulert inngangsverdi

A-16-9.2.1 Hovedregel

Ved realisasjon av visse formuesobjekter, kan skattyter ved gevinstberegning kreve at inngangsverdien fastsettes på grunnlag av følgende alternativer i den utstrekning objektet er ervervet ved arv

- takst over objektets verdi per 1. januar 1992, såfremt takst med underlagsdokumenter ble levert ligningsmyndighetene i eiendomskommunen innen 1. juli 1994
- oppregulering av inngangsverdi etter samme tabell som inntatt i emnet «Inngangsverdi», pkt. 15.3.

Ved realisasjon av deler av den arvede eiendommen, må den oppregulerte takstverdi fordeles skjønnsmessig på det som er realisert og det som er beholdt.

A-16-9.2.2 Maksimalbegrensning

Den samlede inngangsverdien kan ikke oppreguleres til høyere beløp enn salgsvederlaget, uavhengig av om oppregulering skjer ved prosentjustering eller takst. Oppreguleringsbeløpet kan således ikke føre til tapsfradrag, men bare redusere eller eliminere en gevinst. Fradrag for tap kan bare kreves i den utstrekning inngangsverdien uten oppregulering er høyere enn vederlaget.

A-16-9.3 Hvilke arvede objekter kunne ha vært solgt skattefritt

I utgangspunktet kunne alle formuesobjekter selges skattefritt etter de tidligere regler i den utstrekning de var ervervet ved arv. I visse tilfeller kunne arvet formuesobjekt likevel ikke selges skattefritt. Da skal inngangsverdien ikke oppreguleres etter overgangsreglene til tidligere sktl. § 43 annet ledd bokstav g. Derimot kan det i visse tilfeller likevel være anledning til prosentjustering etter overgangsreglene til tidligere sktl. § 43 femte ledd, se ovenfor.

Følgende arvede formuesobjekter kunne likevel ikke selges skattefritt

- formuesobjekt som selgeren i 1991 eller tidligere brukte i egen virksomhet eller forretningsforetak bortsett fra
 - jordbruk
 - skogbruk
 - utleie av leiegårder vesentlig bestemt for beboelse
- objekt som den 1. januar 1992 gikk under dagjeldende sktl. § 43 fjerde ledd, f.eks. tomt (herunder bebygget eiendom hvor en tenkt salgssum på dette tidspunkt ville vært vesentlig

bestemt av muligheten for grunnens utnyttelse til tomteformål), vannfall, strandrettighet, sandtak mv.

- rett til å utta sand mv., varig bruksrett til eiendom, og rettighet som varig innskrenker rådigheten over eiendom, under forutsetning av at et tenkt vederlag ved et tenkt salg per 1. januar 1992 ville vært fastsatt på grunnlag av tomteverdi eller slike forekomster
- aksjer og andre objekter av den art som falt inn under dagjeldende aksjegevinstbeskatningslov 10. desember 1971 nr. 99. Om reglene for oppregulering av inngangsverdi for aksjer per 1. januar 1992, se emnet «Aksjer – realisasjon»

A-16-9.4 Hva er arv

A-16-9.4.1 Etter dødsfall

Arv er eiendomsvergang i forbindelse med arvelaters dødsfall. I uskiftebo anses arv etter først avdøde til andre enn gjenlevende ektefelle å falle ved lengstlevendes død, med mindre uskifteboet skiftes på et tidligere tidspunkt. Om enkeltstående utdelinger fra uskiftebo, se nedenfor.

A-16-9.4.2 Gave/arveforskudd

Skjedde utdeling av arvemidler mens arvelater ennå levde, kan det bli spørsmål om mottakeren har ervervet midlene som gave eller arv. Utdelingen – arveforskuddet – vil bli å betrakte som arv når eiendomsoverføringen fremstod som en skiftemessig transaksjon, dvs. den må være ledd i en skifteplan. Forutsetningen for dette vil være at arvelateren i praksis har gjennomført et så konsekvent skifte som det lar seg gjøre i levende live og tidspunktet er naturlig ut fra giverens alder mv. Nærmere om grensen mellom arv eller gave, se HRD 23. mars 1957 i Utv. 1957/237, HRD i Utv. 1959/154 (Rt. 1957/1087) og HRD i Utv. 1984/734 (Rt.1984/1232) (foreldre overførte som «forskudd på arv» en eiendom til sine sønner, som solgte den videre samme året), LRD (Agder) 28. august 1980 i Utv. 1981/12, URD (Stavanger byrett) 3. juni 1983 i Utv. 1984/487 og URD (Asker og Bærum herredsrett) 21. juni 1985 i Utv. 1987/28.

A-16-9.4.3 Enkeltstående utdelinger/skifte av uskiftebo

Ved enkeltstående utdelinger fra et uskiftebo eller ved fullstendig skifte av uskiftebo, anses gjenstander som tilhørte felleseiet eller var avdødes særeie som kommet fra førstavdøde i sin helhet, inntil arvingene har mottatt sine fulle del av arven etter avdøde, basert på verdien ved utdelingen. Hvis uskifteboet senere øker i verdi, vil andelen etter førstavdøde øke tilsvarende. Gjenstander som var gjenlevendes særeie anses ikke for noen del å komme fra avdøde.

Utdeling fra uskiftebo utover del av arv etter førstavdøde, er arveforskudd fra gjenlevende ektefelle.

Dersom formuesobjektet anses kommet fra førstavdøde, regnes som arvet

- ved fullstendig skifte av uskiftebo mellom arvinger og gjenlevende ektefelle: den forholdsmessige del som svarer til vedkommendes ideelle arveandel i førstavdødes del av boet, jf. LRD (Gulating) 11. april 1980 i Utv. 1980/173 og FIN 12. november 1980 i Utv. 1980/632, og
- ved enkeltstående utdeling fra uskiftebo: objektet i sin helhet

Gjenlevende ektefelle er også arving etter førstavdøde (utenom sin verdimessige andel av boet), men kan gi avkall på arv til fordel for de andre arvingene. En skal da se bort fra ektefelless arverett. Skattemyndighetene kan gå ut fra at gjenlevende ektefelle har frafalt sin arv, dersom vedkommende i forbindelse med skattefastsettingen ikke har gitt uttrykk for en annen oppfatning, eller hvor boets særlige beskaffenhet tilsier at lengstlevende har interesse av å beholde arveretten, jf. FIN 12. november 1980 i Utv. 1980/632.

A-16-9.5 Hvor stor del av formuesobjektet er arvet

A-16-9.5.1 Arv etter dødsfall

Hele formuesobjektet vil være arvet om vedkommende er enearving. Er det derimot ektefelle og/eller flere arvinger etter avdøde, anses den som overtar en gjenstand bare som arving til sin ideelle arvedel av hvert formuesobjekt (bruttosameieprinsippet), jf. HRD i Utv. 1986/289 (Rt. 1985/682). Resten anses kjøpt fra medarvingene.

Er det f.eks. fem likeberettigede arvinger i et bo uten gjenlevende ektefelle, anses arving som overtar formuesobjekt på skiftet, å ha arvet en femtedel av hvert formuesobjekt, mens 4/5 anses kjøpt. Overtar de fem arvingene et objekt til sameie med 1/5 hver, anses de for å ha arvet hele sin andel i objektet. Intet anses kjøpt. Om størrelse av arvedel, se lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. Om arvedel når eiendommen er overtatt på skifte med åsetesfradrag, se emnet «[Jordbruk – allment](#)».

A-16-9.5.2 Gave/forskudd på arv

Mottaker av arveforskudd som likestilles med arv, anses for å ha arvet hele det mottatte formuesobjekt selv om det er andre arvinger etter giveren. Dersom mottakeren av arveforskudd samtidig overtar påhvilende pantegjeld på f.eks. en eiendom, anses hele eiendommen for arvet, ikke bare nettoverdien.

A-16-9.5.3 Testamentarving

Den som ved testament er utpekt til å overta et bestemt objekt, anses å ha arvet hele formuesobjektet. Dette gjelder selv om skattyter må tåle avkorting i sin verdimessige andel i boet.

Et ønske fra arvelater om at en arving skal overta et bestemt objekt er ikke tilstrekkelig. Se HRD i Utv. 1986/289 (Rt.1985/682).

A-16-9.5.4 Gjenlevende ektefelle

For gjenlevende ektefelle vil spørsmålet om hvor mye som er arvet avhenge av hva slags formuesordning som gjaldt for vedkommende formuesobjekt under ekteskapet. Om dette, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», pkt. 2.4.2.

A-16-9.5.5 Medarvinger har rett til andel av salgsvederlag

Når arving overtar fast eiendom på slike vilkår at medarvinger skal ha rett til andel i fremtidig salgsvederlag for hele eller deler av eiendommen, skal den overtakende arving anses fullt ut som eier av eiendommen, og anses å ha arvet en ideell andel på vanlig måte.

A-16-9.6 Formelle regler

Frist for å levere takst for arvet eiendom gikk ut 1. juli 1994.

Skattemyndighetene skulle fatte vedtak om å forkaste krav om takst senest 1. november 1994 hvis skattyter ikke oppfylte betingelsene i daværende sktl. § 43 annet ledd bokstav g (ervert ved arv). Hvis slikt vedtak ikke er fattet skal det ved skatleggingen legges til grunn at skattyter har ervert eiendommen ved arv. Dette gjelder selv om eiendommen er ervert på annen måte, f.eks. ved gave, herunder arveforskudd.

Skattyter kan legge den oppregulerte inngangsverdien til grunn som inngangsverdi ved gevinstberegningen i skattemeldingen for det inntektsår eiendommen blir realisert.

A-16-10 Utland

A-16-10.1 Generelt

Sktl. § 9-7 om kontinuitet gjelder bare hvor arvelater/giver var skattepliktig til Norge. Hvis skattyter mottar arv eller gave fra utenlandsk skattyter og eiendelene tas inn i norsk beskatningsområde, skal inngangsverdien som utgangspunkt settes til omsetningsverdien på ervervs-tidspunktet. Reglene i sktl. §§ 14-60 flg. om fastsetting av inntaksverdi for driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde gjelder ikke hvor inntaket i norsk beskatningsområde skjer som følge av ervert, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)», pkt. 1.

A-16-10.2 Aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting

A-16-10.2.1 Generelt

Kontinuitetsreglene i sktl. § 10-33 gjelder bare hvor både arvelater/giver og mottaker er omfattet av aksjonærmodellen, jf. § 10-12. Aksjonærmodellen gjelder som utgangspunkt bare for skattytere som har alminnelig skatteplikt til Norge, jf. § 10-12 første ledd første punktum.

Er aksjene knyttet til en virksomhet som er skattepliktig til Norge etter reglene om stedbunden skatlegging, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, gjelder sktl. § 9-7, jf. ovenfor.

A-16-10.2.2 Aksjonær bosatt i annen EØS-stat

Aksjonær bosatt i en annen EØS-stat, har etter søknad krav på fradrag for skjerming etter sktl. § 10-12, se sktl. § 10-13 annet ledd og emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 1.2.2. Slike aksjonærer anses å være omfattet av aksjonærmodellen. Hvis både arvelater/giver og mottaker omfattes av aksjonærmodellen, gjelder kontinuitetsregelen i sktl. § 10-33.

A-16-10.2.3 Deltaker bosatt i utlandet

Kontinuitetsreglene i sktl. § 10-46 jf. § 10-33 gjelder hvor både arvelater/giver og mottaker er omfattet av deltakermodellen, jf. sktl. § 10-42. Om hvilke utenlandske deltakere som omfattes av deltakermodellen, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 2.2.

A-17 Arvelater/etterlatte/dødsbo

- Sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2, § 2-15, § 5-40 første ledd, § 5-43 første ledd bokstav d nr. 5, § 5-50 tredje ledd, § 6-16, § 9-2 tredje ledd bokstav b og c, § 9-7, § 14-48 første ledd og § 15-4 femte ledd
- Lov 14. juni 2019 nr. 21 om arv og dødsboskifte (arveloven) § 11, § 14, § 22, § 32, § 36, § 118, § 160, § 163, kap. 3 og kap. 17
- Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven) § 31, § 42, § 58 første ledd og § 59
- Lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om arveavgift (arveavgiftsloven)
- FSFIN § 9-8

A-17-1 Generelt

I dette emnet behandles konsekvensene av at skattyter opphører som skattesubjekt som følge av dødsfall. Herunder behandles reglene om skattlegging av avdøde i dødsåret, etterlatte og dødsbo og den skattemessige behandling ved opphør av virksomhet og overgang av eiendomsrett i forbindelse med dødsfall.

Reglene om inngangsverdi og kontinuitet ved arv, gave og gavesalg er behandlet i emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)». Dette gjelder også reglene om kontinuitet for skatteposisjoner knyttet til aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting.

Når det i dette emnet brukes ordet ektefeller, gjelder reglene fullt ut for registrerte partnere. Reglene om ektefeller i sktl. § 2-10 til § 2-15 gjelder tilsvarende for meldepliktige samboere, jf. sktl. § 2-16. Hvis ikke annet er angitt, gjelder beskrivelsen nedenfor tilsvarende for meldepliktige samboere.

A-17-2 Skattesubjekt og fastsettingsmåte ved dødsfall

A-17-2.1 Avdøde

A-17-2.1.1 Generelt

Skattyteren opphører å være skattesubjekt fra dødsfallstidspunktet. Eventuell skattlegging av formue og inntekter tidfestet etter dødsfallet skjer hos dødsbo, arvinger og/eller gjenlevende ektefelle eller gjenlevende samboer, jf. sktl. § 2-15. Reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7 innebærer at inntekt og kostnader som er opptjent/pådratt men ikke tidfestet før dødsfallet, kan inntektsføres/fradragsføres hos etterfølgeren når tidfesting skjer, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 2.5.

A-17-2.1.2 Inntektsfastsettingen

I dødsåret fastsettes alminnelig inntekt og personinntekt for avdøde fra årets begynnelse og frem til dødsfallstidspunktet. For ektefeller har denne fastsettingen betydning hvor begge har inntekt, slik at inntekten skal skattlegges særskilt, se sktl. § 2-11 første ledd. Det skal også fastsettes inntekt frem til dødsfallet for inntekt av enkeltpersonforetak tilhørende gjenlevende ektefelle dersom overskuddet før dødsfallet kreves fordelt mellom ektefellene, jf. sktl. § 2-11 annet ledd.

Slik særskilt fastsetting av inntekt i dødsåret før og etter dødsfallet skal gjennomføres selv om avdøde og dennes etterfølger skattlegges for beggees samlede inntekt under ett, jf. sktl.

§ 2-15. Om sambeskatning for dødsåret, se [pkt. 5](#). Det gjelder selv om etterfølgeren skal videreføre avdødes skatteposisjoner, jf. sktl. § 9-7 første ledd og emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 2](#).

A-17-2.1.3 Særlig om felles bedrift

Inntekt av felles bedrift fra årets begynnelse til dødsfallstidspunktet, kan fordeles mellom avdøde og gjenlevende ektefelle etter reglene i sktl. § 2-11 annet ledd, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

Inntekt etter dødsfallet fra den tidligere felles bedrift skal skattlegges hos gjenlevende ektefelle/samboer som overtar i uskifte eller dødsboet ved sammensatt skifte.

Når avdødes virksomhet videreføres av dødsboet, kan ikke gjenlevende ektefelle ved inntektsfastsettingen ta med andel av overskuddet etter dødsfallet etter reglene om felles bedrift. Gjenlevende ektefelle skal skattlegges for utbetalt lønn fra dødsboet når vedkommende har arbeidet i bedriften.

A-17-2.1.4 Formue

Avdøde skattlegges ikke for formue i dødsåret. Formue som er i behold ved utgangen av dødsåret skattlegges hos etterfølgeren (gjenlevende ektefelle, enearving eller dødsbo). Gjeld som påhvilde avdøde og som ikke er falt bort/gjort opp ved dødsårets utgang, kommer til fradrag hos dødsboet, eventuelt hos gjenlevende ektefelle/enearving som har overtatt ansvaret for gjelden.

A-17-2.2 Enearving

A-17-2.2.1 Overtar ansvaret for gjelden

Når det bare er én arving etter avdøde og det ikke er gjenlevende ektefelle eller samboer og arvingen overtar fullt ansvar for avdødes gjeld, oppstår det ikke et dødsbo.

I utgangspunktet skal enearving som har overtatt boet udelt skattlegges for sin og avdødes samlede inntekt under ett i dødsåret, jf. sktl. § 2-15 første ledd. Betingelsene for skatteplikt må vurderes separat for henholdsvis avdøde og arving, se [pkt. 3](#). Arvingen kan fastsette inntektene hver for seg, men må formuesbeskattes for den samlede formue.

Sambeskatningen innebærer at arvingens underskudd for dødsåret og fremførbart underskudd fra tidligere år, kan avregnes mot avdødes overskudd i dødsåret.

I tillegg kan avdødes underskudd fra tidligere år videreføres av enearvingen i samsvar med sktl. § 9-7 første ledd som gir enearvingen rett og plikt til å overta avdødes skatteposisjoner, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 2](#).

A-17-2.2.2 Overtar ikke ansvaret for gjelden

Hvis enearvingen ikke overtar ansvaret for avdødes gjeld, oppstår et dødsbo som anses som eget skattesubjekt etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2, jf. FIN i Utv. 1989 s. 581. Dette gjelder selv om det ikke foretas offentlig skifte etter lov 14. juni 2019 nr. 21 (arveloven) kap. 17. Boet skal i disse tilfellene ikke skattlegges sammen med enearvingen. Om skattleggingen av boet, se [pkt. 5](#).

A-17-2.3 Flere arvinger

Når det er flere enn én arving og det ikke er gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte, er dødsboet eget skattesubjekt fra dødsfallet og inntil boet slutes. Dette gjelder uavhengig av om det er privat eller offentlig skifte. Om skattleggingen av boet, se [pkt. 5](#).

A-17-2.4 Gjenlevende ektefelle

(Gjelder ikke for meldepliktige samboere)

A-17-2.4.1 Privatrettslige utgangspunkter i forbindelse med dødsfallet

Mens begge ektefeller lever og ikke er separert eller skilt, har hver ektefelle som utgangspunkt full rådighet over det han eller hun eide da ekteskapet ble inngått og det som senere erverves, jf. lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven) § 31. Eierforholdet påvirkes ikke av om eiendelene er felleseie eller særeie. Når ekteskapet oppløses ved dødsfall, vil rettighetene

til ektefellenes verdier avhenge av om de hadde felleseie eller særeie. Den skatterettslige behandlingen avviker noe fra den behandling som det privatrettslige forhold skulle tilsi, se nedenfor.

Når en av ektefellene dør og førstavdøde har andre arvinger enn gjenlevende, har gjenlevende ektefelle som hovedregel rett til å overta felleseie uskiftet, jf. lov 14. juni 2019 nr. 21 om arv og dødsboskifte (arveloven) § 14 første ledd. Hvis det er fastsatt i ektepakt eller arvingene samtykker, har gjenlevende også rett til å overta førstavdødes særeie uskiftet, jf. arveloven § 14 annet ledd. Gjenlevende råder over uskifteboet som om vedkommende var eier, men med visse begrensninger, jf. arveloven § 22.

Hadde ektefellene felleseie, vil gjenlevende ektefelle ved eventuelt skifte i utgangspunktet ha krav på verdier tilsvarende halvparten av det samlede felleseiet som sin andel av boet, se ekteskapsloven § 77, jf. § 58 første ledd. Hadde avdøde ektefelle særeie som skal behandles som felleseie ved dødsfall, jf. ekteskapsloven § 42 tredje ledd, skal disse midlene behandles som om de var felleseie og inngå ved beregningen av gjenlevendes verdimessige andel av boet.

I visse tilfeller kan det kreves skjevdeling. Dette gjelder for verdier som klart kan føres tilbake til midler som vedkommende ektefelle hadde da ekteskapet ble inngått, eller som vedkommende senere har ervervet ved arv eller gave, jf. ekteskapsloven § 59. Dette kan medføre at gjenlevende ektefelles verdimessige andel av boet blir større eller mindre enn halvparten av den samlede formuen.

I tillegg kan gjenlevende arve en del av avdødes andel av boet etter reglene i arveloven kapittel 3 eller ved testament.

Midler som skal behandles som særeie ved dødsfallet skal holdes utenfor ved beregning av gjenlevende ektefelles verdimessige andel i felleseiet. Gjenlevende ektefelle har ikke krav på andel i avdødes særeie, bare eventuelt krav på arv. Ved fullstendig særeie, er det bare avdødes særeie som skiftes.

A-17-2.4.2 Skatterettslige utgangspunkter i forbindelse med dødsfallet

Spørsmål om gjenlevende ektefelles eierskap og ervervstidspunkt til de enkelte eiendeler som inngår i uskifteboet eller som overtas ved sammensatt skifte, har først og fremst betydning hvor førstavdøde har avgått ved døden før 1. januar 2014. Se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 3.3](#). Har førstavdøde avgått ved døden 1. januar 2014 eller senere, skal gjenlevende som hovedregel overta førstavdødes skatteposisjoner, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Det har da ingen skattemessig betydning å fastslå eierskapet til de enkelte eiendeler. For bolig, fritidsbolig eller alminnelig gårdsbruk og skogbruk, hvor det gjelder diskontinuitet, jf. sktl. § 9-7 femte ledd, kan imidlertid eierskapet og ervervstidspunktet ha betydning ved en senere skattepliktig realisasjon. Se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 2.9](#). Gjenlevende ektefelle anses skattemessig for å ha vært eier av halvparten av de enkelte eiendeler og rettigheter som inngikk i felleseiet. Dette gjelder uavhengig av hvordan det privatrettslige eier/rettighetsforhold var mellom ektefellene før dødsfallet og uavhengig av hvem som før dødsfallet ble skattlagt for midlene eller virksomheten. Det gjelder også uavhengig av om eiendelene inngår i gjenlevendes uskiftebo, eller det foretas skifte med førstavdødes arvinger (sammensatt skifte).

Eiendeler og rettigheter som tilhørte gjenlevendes særeie, anses ikke som ervervet ved dødsfallet.

For eiendeler og rettigheter som tilhørte avdødes særeie, regnes hele gjenstanden som ervervet ved dødsfallet. Dette gjelder uavhengig av om det foretas skifte med lengstlevendes arvinger eller særeiet overtas i uskifte. Det samme gjelder hvor det er bestemt at særeiet skal behandles som felleseie ved død, jf. HRD i Utv. 1962/487 (Rt. 1962/909), selv om midlene privatrettslig skal anses som en del av felleseiet, jf. [pkt. 2.4.1](#).

A-17-2.4.3 Overtar i uskifte

Når gjenlevende ektefelle overtar hele boet i uskifte, oppstår det ikke et dødsbo som er eget skattesubjekt. Gjenlevende ektefelle skattlegges for sin og avdødes samlede inntekt, se sktl. § 2-15 annet ledd første punktum. Dette gjelder også i dødsåret, men inntekten skattlegges særskilt for hver av ektefellene, se sktl. § 2-15 annet ledd annet punktum jf. § 2-11.

Betingelsene for skatteplikt må i utgangspunktet vurderes separat for avdøde og gjenlevende, men etter sktl. § 9-7 første ledd trer gjenlevende ektefelle inn i avdødes skatteposisjoner. Se nærmere emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**», pkt. 2. Gjenlevende ektefelle i uskiftet bo kan kreve fradrag for avdødes fremførbare underskudd både i og utenfor virksomhet fra tidligere år. Dette gjelder uavhengig av om underskuddet knytter seg til felles-eiemidler eller særreiemidler. Om boets fradrag for underskudd ved sammensatt skifte, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**», pkt. 2.2. Etter at boet er skiftet, gjelder sktl. § 9-7 annet ledd, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**», pkt. 3.5.

Gjenlevende skattlegges for hele formuen ved årets utgang, se sktl. § 2-15 annet ledd jf. § 2-10.

Overtar gjenlevende ektefelle bare en del av boet i uskifte, oppstår det et dødsbo for den delen som ikke overtas i uskifte.

A-17-2.4.4 Overtar ikke i uskifte (sammensatt skifte)

Når det er en eller flere arvinger og gjenlevende ektefelle ikke overtar boet i uskifte (sammensatt skifte), er dødsboet eget skattesubjekt. Boet omfatter da avdødes særreie og ektefellens felleseie med avkastning, i den grad midlene ikke er fordelt til gjenlevende ektefelle og øvrige arvinger ved inntektsårets utgang. Om skattlegging av dødsboet, se pkt. 5.

Gjenlevende ektefelle skattlegges for sin egen inntekt i året, herunder vedkommendes andel av inntekt av felles bedrift frem til dødsfallet og mulig godtgjørelse for tjenester for boet. Om slik godtgjørelse skal anses som lønn eller virksomhetsinntekt, må vurderes på vanlig måte. Videre skattlegges gjenlevende ektefelle for den del av formuen som ikke inngår i boet (gjenlevendes særreie) og avkastning av denne. Om inntekt som skriver seg fra felles bedrift hvor begge har deltatt i ikke ubetydelig grad, se emnet «**Ektefeller, registrerte partnere og meldeppliktige samboere**», pkt. 13.

Ved sammensatt skifte gjelder reglene om skattemessig kontinuitet for dødsboet i sktl. § 9-7 første ledd. For gjenlevende ektefelle eller arving som mottar formuesobjekter ved deling av dødsboet, gjelder kontinuitetsregelen i sktl. § 9-7 annet ledd. Se nærmere emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**», pkt. 3.

A-17-2.4.5 Separasjon/skilsmiss

Var avdøde og gjenlevende ektefelle separert, vil gjenlevende ektefelle ha krav på en andel i felleseiet i den utstrekning felleseiet ikke er skiftet. Gjenlevende ektefelle er imidlertid ikke arving etter avdøde dersom en av ektefellene har begjært separasjon eller fremsatt stevning med krav om skilsmiss før arvelateren døde, og begjæringen eller stevningen er mottatt av statsforvalteren (tidligere fylkesmannen) eller retten før dødsfallet, jf. arveloven § 11.

Ektefeller som er skilt anses ikke som ektefeller, men de kan være meldeppliktige samboere.

A-17-2.5 Samboere

A-17-2.5.1 Privatrettslige utgangspunkter i forbindelse med dødsfallet

Når en av samboerne dør, må det klargjøres hva avdøde eide og hva gjenlevende samboer eide. Det kan også forekomme at formuesobjekter var i sameie. Bare det som tilhørte avdøde, herunder sameieandel, inngår i dødsboet og arves.

Gjenlevende samboer som på dødsfallstidspunktet har, har hatt eller venter barn med avdøde, har etter arveloven § 12 første ledd rett til arv svarende til fire ganger grunnbeløpet, uten hensyn til livsarvingenes pliktdelsarv etter arveloven § 50. Selv om gjenlevende samboer og avdøde ikke har, har hatt eller ventet barn, kan det i testament fastsettes at gjenlevende samboer skal ha rett til arv inntil fire ganger grunnbeløpet ved arvefallet uten hensyn til livsarvingenes pliktdelsarv etter arveloven § 50. Det er et vilkår at samboerskapet har vart i minst fem år før dødsfallet, se arveloven § 13.

Gjenlevende samboer kan i tillegg være testamentsarving etter de vanlige reglene om arv etter testament.

Gjenlevende samboer, som har, har hatt eller ventet barn med avdøde, har rett til å sitte i uskifte, jf. arveloven § 32. (Gjenlevende samboer uten felles barn har ikke rett til uskifte.) Retten til uskifte gjelder

- felles bolig og innbo

- bil og fritidsbolig med innbo som tjente til felles bruk for samboerne, og
 - andre eiendeler etter avdøde som for eksempel bankinnskudd, aksjer og næringseiendom hvis det er bestemt i testament eller de andre arvingene samtykker
- Gjenlevende samboers overtakelse av uskiftebo skjer på grunnlag av skifteattest fra tingretten, jf. arveloven § 118.

A-17-2.5.2 Skattesubjekt og fastsettingsmåte i forbindelse med dødsfallet

Eiendeler som tilhørte avdøde, herunder sameieandel, inngår i dødsboet og arves. For eiendeler, herunder sameieandel, som tilhører gjenlevende innebærer ikke dødsfallet noen skattemessige konsekvenser.

Avdødes inntekt i dødsåret fastsettes hos avdøde selv for tiden frem til dødsfallet. Hvis gjenlevende samboer er enarving, gjelder reglene om sambeskatning av avdøde og enarving. Disse reglene er beskrevet i [pkt. 2.2](#).

Oppstår det et dødsbo, skal inntekt som skriver seg fra tiden etter dødsfallet fastsettes på dødsboets hånd, jf. [pkt. 5](#).

Gjenlevende samboer som overtar eiendeler i uskifte, se [pkt. 2.5.1](#), fastsetter skattegrunnlaget for disse eiendelenes vedkommende på samme måte som gjenlevende ektefelle som sitter i uskifte, jf. sktl. § 2-15 annet ledd og [pkt. 2.4.3](#). Reglene om skattemessig kontinuitet gjelder også for samboer som overtar i uskifte.

Overtar gjenlevende samboer bare en del av boet etter avdøde i uskifte, oppstår det et særskilt dødsbo for den delen som ikke overtas i uskifte, for eksempel avdødes bankinnskudd, aksjer og næringseiendom. Dødsboet skattlegges som eget skattesubjekt så lenge boet står under offentlig eller privat skifte. Formuen utenfor uskifteboet og avkastning av denne fastsettes hos dødsboet. Om skattleggingen av dødsboet, se [pkt. 5](#)

A-17-3 Skatteplikt i forbindelse med arveovergangen

A-17-3.1 Arvelater

A-17-3.1.1 Inntekt/kostnad

Skattyter som er avgått ved døden er skattepliktig for egne inntekter som tidfestes etter

- realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2, når skattyteren har fått et ubetinget krav på vederlaget før dødsfallet selv om det ikke er mottatt
- kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3, når skattyteren har fått eller hadde adgang til å få utbetalingen før dødsfallet

Avdøde kan ikke skattlegges for inntekter hvor tidspunktet for skattlegging (tidfestingen) inntreffer etter dødsdagen. De samme prinsipper gjelder for fradragrett for kostnader. Avdøde har ikke krav på fradrag for kostnader som er påløpt før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet, selv om en tilhørende inntekt tidfestes før dødsfallet. Slike inntekter/ kostnader kan imidlertid være skattepliktige/fradragberettigede for etterfølgeren etter sktl. § 9-7, se emnet [«Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet»](#).

A-17-3.1.2 Formue

Skattyter kan ikke formuesbeskattes for det inntektsåret han døde. Skattlegging av formuen foretas hos de etterlatte, eventuelt dødsboet.

A-17-3.2 Arvinger, gjenlevende ektefelle og gjenlevende samboer

Formuesøkning ved arv er skattefri for arvinger, se sktl. § 5-50 tredje ledd. Tilsvarende gjelder for gjenlevende ektefelle og samboer, også når midler overtas i uskifte.

Skattefritaket omfatter ikke avkastning av arvede midler og avkastning av midler som er overtatt i uskifte. Fritaket omfatter heller ikke formuesskatt på arvede midler og midler som er overtatt i uskifte.

Om arvingenes, gjenlevende ektefelles og samboers rett og plikt til å overta avdødes skattemessige posisjoner i forbindelse med dødsfallet, herunder skatteplikt for inntekter opptjent før dødsfallet og som tidfestes etter dødsfallet og om fradragrett for kostnader pådratt før dødsfallet og som tidfestes etter dødsfallet, se emnet [«Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet»](#).

A-17-4 Fradragsrett for arveavgift

Krav på arveavgift for arv etter dødsfall før 2014 som ikke har forfalt til betaling før 1. januar 2021 er bortfalt, jf. endringslov 13. desember 2013 nr. 110 om opphevelse av lov 19. juni 1964 nr. 14 (ikrafttredelsesbestemmelsen) VIII tredje ledd. Det vil derfor ikke være noen norsk arveavgift å kreve fradrag for i 2023 eller senere år. Fradragsrett etter sktl. § 6-16 kan imidlertid være aktuelt for skattepliktige løpende ytelser fra utlandet og hvor det der ilegges arveavgift (arveskatt). Om fradragsrett for arveavgift før 2021, se Skatte-ABC 2020/2021.

Skyldig arveavgift som er forfalt til betaling før 1. januar 2021, men ikke betalt, er fradragsberettiget som gjeld etter sktl. § 4-1 første ledd.

A-17-5 Skattlegging av dødsboet**A-17-5.1 Generelt**

Dødsbo som ikke er overtatt av gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller av enearving, er eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2, fra dødsfallstidspunktet og frem til opphørstidspunktet. Boet er å anse som en sammenslutning av arvinger og eventuell gjenlevende ektefelle/samboer, f.eks. ved fastsetting av inngangsverdi og i spørsmål om skatteplikt for inntekter, salgsgevinst og fradrag for kostnader.

Dødsboet skal videreføre avdødes skatteposisjoner, jf. sktl. § 9-7 første ledd, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 2.

Dødsbo skal svare både formues- og inntektsskatt. Det beregnes ikke personinntekt for dødsbo.

A-17-5.2 Insolvent dødsbo

Insolvent dødsbo er bare skattepliktig for inntekt av virksomhet som drives for boets regning, jf. sktl. § 2-33 første ledd første punktum. Om skattlegging av insolvent dødsbo for øvrig, se emnet «[Konkurs](#)».

A-17-5.3 Opphør av dødsbo

Ved et offentlig skifte anses boet opphørt når retten ved kjennelse har fastsatt et booppgjør med oppstilling over boets eiendeler og forpliktelser og som viser hvordan kreditorene gis dekning og hvordan eiendelene fordeles mellom arvingene, se arveloven § 160 og § 163. Når boet skiftes privat anses boet opphørt når de arve- og skifterettslige spørsmål, herunder forholdet til kreditorene, er avklart. Som hovedregel må en kunne legge til grunn at boet er opphørt ved arvingenes oppgjørsdato. Er f.eks. en bankkonto overført til en eller flere arvinger samtidig som andre fordelingsspørsmål som gjelder skiftet ikke er avklart, anses boet likevel ikke for opphørt. (Arvingen skattlegges for formue og inntekt fra tidspunktet for utdelingen, herunder eventuell forhåndsutdeling. Dette gjelder selv om slutningen av boet ikke er rettskraftig per 31. desember vedkommende år.)

Kommer man etter en konkret vurdering til at boet i realiteten må anses opphørt før fordelingen har funnet sted, skal arvingene skattlegges som om de eier eiendelene i boet i sameie (bruttometoden). Dersom boet (sameiet) i et slikt tilfelle også driver virksomhet, kan boet (sameiet) etter omstendighetene bli å anse som et selskap med deltakerfastsetting (nettometoden). Dette vil også kunne gjelde i tilfeller hvor boet privatrettslig sett ikke anses som skiftet. Om skattlegging av sameiere, se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)». Om skattlegging av selskap med deltakerfastsetting etter nettometoden, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

A-17-5.4 Skattlegging i dødsåret og senere år**A-17-5.4.1 Generelt**

I dødsåret skattlegges boet for avdødes og boets samlede inntekt. For senere år skattlegges boet for sin inntekt. Til boets inntekt regnes også avkastning av den formue som inngår i boet. For dødsåret og eventuelt for senere år skattlegges dessuten boet for formue som inngår i boet, hvis det ikke er sluttet før utgangen av vedkommende år.

Om skattlegging hos boet av engangsutbetaling fra individuelle pensjonsavtaler, se emnet «[Pensjon – individuell pensjonsordning \(IPA og IPS\)](#)», pkt. 5.3.

Om skattlegging hos boet av engangsutbetaling fra innskuddspensjon i arbeidsforhold, se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)», pkt. 4.2.

A-17-5.4.2 *Dødsboet realiserer eiendeler*

Selger dødsboet til andre enn arvinger (herunder arveberettiget gjenlevende samboer) og/eller gjenlevende ektefelle, regnes dette som realisasjon.

A-17-5.4.3 *Skatteposisjoner*

Dødsbo og enarving som fastsetter sin og avdødes samlede inntekt i dødsåret, kan kreve fradrag for avdødes underskudd i sin inntekt i dødsåret, se sktl. § 2-15 første ledd og § 9-7 første ledd. Underskuddet kan også fremføres til senere år. Dødsboet overtar også avdødes øvrige skatteposisjoner, herunder negativ saldo, gevinst- og tapskonto mv., se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 2.2. Om oppgjør av skatteposisjoner før slutning av bo som står under offentlig skifte og om videreføring av skatteposisjoner for arvinger, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 3.

A-17-5.4.4 *Særfradrag*

Når et dødsbo skattlegges som selvstendig skattyter, skal det ha avdødes særfradrag for dødsåret. Ved sammensatt skifte må særfradraget eventuelt fordeles mellom ektefellene, se emnet «[Særfradrag – lettere nedsatt ervervsevne](#)». Dødsboet får avdødes del av fradraget.

A-17-5.4.5 *Klassefastsetting*

Om klassefastsetting, herunder personfradrag for dødsbo, se emnet «[Personfradrag](#)».

A-17-5.4.6 *Utland*

Var avdøde ikke skattepliktig til Norge, vil heller ikke boet bli det. Dette gjelder selv om booppgjøret skjer her i landet.

A-17-5.4.7 *Plikt til å levere skattemelding i skattleggingsperioden*

Om plikt til å levere skattemelding i skattleggingsperioden, se skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4 annet ledd og omtalen i Skatteforvaltningshåndboken.

A-17-6 **Skattemelding**

Når gjenlevende ektefelle/samboer overtar boet i uskifte, har gjenlevende plikt til å levere skattemelding for sin egen og avdødes inntekt, jf. sktfvl. § 8-2 første ledd jf. sktl. § 2-15. I andre tilfeller er det skifteforvalter, bobestyrer, testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger (herunder enarving) som er ansvarlig for å levere skattemeldingen, se sktfvl. § 8-14 fjerde ledd og omtalen i Skatteforvaltningshåndboken.

A-17-7 **Skattestedet**

Dødsbo er skattepliktig for inntekt og formue i den kommune der avdøde ville ha vært skattepliktig etter bosted, jf. sktl. § 3-1 tredje ledd. Avgjørende er derfor i alminnelighet avdødes bosted per 1. januar i dødsåret. Unntak gjelder for formue og inntekter som er undergitt stedbundet skattlegging.

Overtar enarvingen boet og vedkommende bor i annen kommune, skal det svares skatt av avdødes inntekt til enarvingens bostedskommune, jf. sktl. § 3-1 første ledd. Dette gjelder bare for så vidt inntekten ikke er stedbundet. Skattefastsettingen foretas på samme måte når gjenlevende ektefelle/samboer overtar boet uskiftet.

A-17-8 **Forskjellige spørsmål (sortert alfabetisk etter emne)**

A-17-8.1 **Aksjer, inngangsverdi**

Om inngangsverdi på aksjer, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)»

A-17-8.2 Aksjer mv. og andeler – fradrag for skjerming

Skjermingsfradrag for dødsåret tilordnes den som er eier av aksjene/andelene den 31. desember dette året, se sktl. § 10-12 annet ledd og § 10-42 åttende ledd. Dette kan være dødsboet, gjenlevende ektefelle/samboer eller arving.

A-17-8.3 Aksjeutbytte

Aksjeutbytte er fullt ut skattepliktig hos avdøde, hvis aksjeutbyttet er besluttet utdelt før dødsfallet. Er det besluttet utdelt etter dødsfallet, er det skattepliktig hos arving, gjenlevende ektefelle/samboer eller dødsbo. Regelen om oppjustering av utbytte for personlig aksjonær i sktl. § 10-11 første ledd annet punktum gjelder også for dødsbo. Se imidlertid [SKNS1-2023-6](#) hvor Skatteklagenemnda kom til at det ikke skal foretas oppjustering av utbytte mm. til dødsbo. Se ellers emnet «[Aksjer – utbytte](#)», pkt. 5.1.

A-17-8.4 Andel av salgsvederlag for medarvinger

Når arvinger overtar for eksempel fast eiendom på slike vilkår at medarvinger skal ha rett til andel i fremtidig salgsvederlag for hele eller deler av eiendommen, skal den overtakende arving anses fullt ut som eier av eiendommen. Forpliktelsen skal ikke påvirke arvingens inngangsverdi. Medarvingene har ervervet en betinget rett som ikke skal komme til fradrag som gjeld hos eieren eller formuesbeskattes hos medarvingene.

Realiseres hele eller deler av eiendommen, foretas gevinstbeskatning hos eieren. Om fastsetting av utgangsverdien, se emnet «[Utgangsverdi](#)», pkt. 2.15. Det vil ikke oppstå noen skatteplikt for medarvingene for deres andel av salgsvederlaget. Vederlaget anses innvunnet ved realisasjon av en muntlig fordring, og gevinst er unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 9-3 første ledd bokstav c.

A-17-8.5 Andeler i selskap med deltakerfastsetting – inngangsverdi

Om inngangsverdi for andeler i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

A-17-8.6 Arbeid under utførelse**A-17-8.6.1 Avdøde**

Ved fastsetting av avdødes inntekt i dødsåret skal det settes en verdi for arbeider under utførelse på dødsfallstidspunktet etter de vanlige regler. Se for øvrig emnet «[Virksomhet – arbeid under utførelse](#)».

A-17-8.6.2 Etterfølger

Inngangsverdien hos etterfølgerne for arbeider under utførelse skal videreføres av gjenlevende ektefelle, enarving eller dødsbo, jf. sktl. § 9-7 første ledd.

A-17-8.7 Avskrivning/inntektsføring fra saldo i dødsåret**A-17-8.7.1 Avskrivning/inntektsføring etter saldoreglene**

Det skal ikke gjennomføres saldoavskrivning ved fastsettingen av avdødes inntekt i dødsåret. Kontinuitetsprinsippet innebærer at mottaker har rett og plikt til å overta arvelaters skatteposisjoner knyttet til de formuesobjekter som overføres, herunder avskrivningsgrunnlag, jf. sktl. § 9-7.

A-17-8.7.2 Avskrivning/fradragsføring utenom saldoreglene

Inngangsverdi for

- leietakers påkostning på leid driftsmiddel når leietaker ikke blir eier av påkostningen
- visse immaterielle driftsmidler
- visse forskuddsbetalinger, f.eks. ved leasing
- betydelige, men ikke varige driftsmidler som skattyter har valgt å aktivere, og
- driftsmidler som avskrives lineært i medhold av sktl. § 14-50

kan fradragsføres/avskrives fordelt over flere år. Slik fradragsføring/avskrivning kan foretas hos avdøde i dødsåret med en forholdsmessig del regnet etter tid.

Overtas virksomheten av gjenlevende ektefelle, dødsbo eller enearving, skal det avskrivningsgrunnlag som er benyttet av avdøde i dødsåret, videreføres av etterfølgeren. Bruker ikke etterfølgerne driftsmidlene etter avdøde i inntektsgivende aktivitet etter dødsfallet, kan det ikke foretas avskrivninger hos dem.

A-17-8.8 Begravelse

Gravferdsstønad etter ftrl. § 7-2 er skattefri, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav d nr. 3. Kostnader til begravelse mv. er ikke fradragsberettiget.

A-17-8.9 Betinget avsatt gevinst

Betinget avsatt gevinst ved ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70 og § 14-73 og betinget avsatt gevinst ved innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72 er skatteposisjoner som skal videreføres i samsvar med sktl. § 9-7, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

A-17-8.10 Foreldrefradrag

Var avdøde enslig forsørger, gis foreldrefradrag i avdødes alminnelige inntekt. Gjenlevende forelder har krav på foreldrefradrag når betingelsene er oppfylt.

A-17-8.11 Forfatterrettigheter mv.

Om forfatterrettigheter ervervet ved arv, se emnet «[Opphavsretter](#)».

A-17-8.12 Forretningsverdi (goodwill)

Om behandling av inngangsverdi for forretningsverdi hos etterlatte, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

A-17-8.13 Gevinst- og tapskonto

Etterfølgeren trer inn i avdødes skatteposisjon knyttet til gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 9-7 første ledd.

A-17-8.14 Innsynsrett

Om dødsbos, gjenlevende ektefelles og arvingers innsynsrett, se Skatteforvaltningshåndboken.

A-17-8.15 Klassefastsetting

Om klassefastsetting, herunder personfradrag, for gjenlevende ektefelle og dødsbo, se emnet «[Personfradrag](#)».

A-17-8.16 Livsforsikringer

Om skattereglene ved utbetaling av livsforsikring/kapitalforsikring, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)».

A-17-8.17 Lønn, uføreytelser mv.

A-17-8.17.1 Lønn mv. i døds måneden

Om skatteplikt for lønn, feriepenger, uføreytelser mv. opptjent før dødsfallet, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 2.5 og pkt. 3.5.

A-17-8.17.2 Etterlønn

All lønn utbetalt etter dødsfallet og som ikke var opptjent ved dødsfallet, regnes som etterlønn.

Etterlønn tilsvarende 1,5 ganger grunnbeløpet i folketrygden er skattefri (frem til 1. mai 2023 kr 167 216, og fra 1. mai 2023 kr 177 930). Etterlønn utover dette er skattepliktig for gjenlevende ektefelle, arving eller boet. Skattepliktig etterlønn er ikke personinntekt for ektefelle/arvinger.

For statsansatte er det gjennomført en livsforsikringsordning. Ingen del av utbetaling fra denne ordningen er skattepliktig.

For kommuneansatte er det forskjellige ordninger:

- Noen kommuner utbetaler lønn til dødsdagen. I tillegg får de etterlatte livsforsikringsbeløp på 1,5–3 ganger grunnbeløpet i folketrygden (fra kr 167 216/177 930 til kr 334 431/355

860), gradert etter alder. Beløpet utbetales av forsikringsselskapet og er ikke skattepliktig. Livsforsikringen er tegnet av kommunen.

- Noen kommuner utbetaler lønn til dødsdagen. I tillegg ytes et tilsvarende beløp som livsforsikringen ovenfor, men direkte fra kommunen. Av sistnevnte utbetaling er et beløp tilsvarende 1,5 ganger grunnbeløpet i folketrygden skattefritt (frem til 1. mai 2023 kr 167 216, og fra 1. mai 2023 kr 177 930)
- Noen kommuner har andre ordninger.

For ansatte utenom stat og kommune vil forholdene variere.

A-17-8.18 Pelsdyr

Om innestående på bonusfond og markedsutjevningfond, se emnet «[Pelsdyr](#)».

A-17-8.19 Pensjon

A-17-8.19.1 Pensjon for døds måneden

Om skatteplikt for pensjon opptjent før dødsfallet, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 2.5. Pensjon for døds måneden skal innrapporteres. Av praktiske grunner skal denne pensjonen anses å være skattefri.

A-17-8.19.2 Etterpensjon

Etterpensjon er all pensjon som fortsetter å løpe en viss tid etter dødsfallet, dvs. som opptjenes etter dødsfallsmåneden. Avtale om etterpensjon til etterlatte kan fremgå av statlig/privat regulativ eller privat avtale.

Etterpensjon omfatter ikke etterbetaling av pensjon opptjent av avdøde før dødsfallet, men som utbetales/tidfestes etter dødsfallet. Om behandlingen av dette, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 2.5 og pkt. 3.5.

Fra folketrygden utbetales pensjon ut døds måneden.

For pensjonister i Statens pensjonskasse, utbetales pensjonen ut døds måneden. I tillegg utbetales til arvinger en måneds pensjon, men til gjenlevende ektefelle to måneders pensjon.

Etterpensjon som utbetales med inntil 1,5 ganger grunnbeløpet i folketrygden (frem til 1. mai 2023 kr 167 216, og fra 1. mai 2023 kr 177 930) anses skattefri, jf. sktl. § 5-40 første ledd.

Etterpensjon utover 1,5 ganger grunnbeløpet er skattepliktig for gjenlevende ektefelle, arving eller bo. Skattepliktig etterpensjon skal ikke tas med i grunnlaget for trygdeavgift. Skattepliktig etterpensjon skal innrapporteres.

A-17-8.19.3 Individuell pensjonsavtale

Om skatteplikt ved utbetaling etter individuell pensjonsavtale, se emnet «[Pensjon – individuell pensjonsordning \(IPA og IPS\)](#)».

A-17-8.19.4 Innskuddspensjon i arbeidsforhold

Om skatteplikt ved utbetaling etter innskuddspensjon i arbeidsforhold, se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)».

A-17-8.19.5 Avløsning av pensjon over drift i arbeidsforhold

Om avløsning av pensjon over drift i arbeidsforhold, se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.](#)».

A-17-8.20 Plikt til å levere skattemelding i skattleggingsperioden

Om plikten til å levere skattemelding i skattleggingsperioden før dødsbo sluttet, se Skatteforvaltningshåndboken.

A-17-8.21 Reindrift

Om reindrift, se emnet «[Reindrift](#)».

A-17-8.22 Renteinntekt

Renter av avdødes bankinnskudd, utestående fordringer, obligasjoner mv. påløpt frem til og med dødsdagen vil alltid være skattepliktig hos avdøde. Renter påløpt etter dødsdagen vil være skattepliktig hos gjenlevende ektefelle, dødsbo eller arving.

A-17-8.23 Skadeserstatning ved tap av forsørger

Engangsutbetaling av skadeserstatning for tap av forsørger er ikke skattepliktig inntekt, se for øvrig emnet «Skadeserstatning».

A-17-8.24 Skattebegrensning

Om skattebegrensning for liten skatteevne i dødsåret, se emnet «Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne».

A-17-8.25 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1 reduseres tilsvarende antall måneder i løpet av inntektsåret som avdøde har mottatt pensjon, jf. sktl. § 16-1 annet ledd bokstav c. Døds måneden hvor pensjonen er skattefri, regnes ikke med. Om skattefradrag for pensjonsinntekt, se emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt».

A-17-8.26 Skiftetekstnader

Kostnader ved skifte av dødsbo er ikke fradragsberettiget. Om prosesskostnader, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader».

A-17-8.27 Særfradrag

Særfradrag for store sykdomskostnader etter overgangsreglene i lov 9. desember 2011 nr. 52 del V, og for lettere nedsatt ervervsevne etter sktl. § 6-82, gis som årsfradrag uten avkortning for antall måneder.

Særfradrag for store sykdomskostnader etter overgangsreglene, gis bare i den utstrekning avdødes faktiske kostnader i dødsåret må anses å ha vært så store at de etter vanlige regler ville ha gitt rett til særfradrag, se emnet «Særfradrag – sykdom eller svakhet».

Særfradrag for enslig forsørger etter sktl. § 6-80 gis for samme antall måneder som avdøde har mottatt utvidet barnetrygd.

A-17-8.28 Taushetsplikt

Om skattemyndighetenes taushetsplikt, se sktfvl. kap. 3 og omtalen i Skatteforvaltningshåndboken.

A-17-8.29 Tilleggsskatt

Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyteren er død, jf. sktfvl. § 14-4 bokstav f og omtalen i Skatteforvaltningshåndboken.

A-17-8.30 Tømmerkonto

Etterfølgeren trer inn i avdødes skatteposisjon knyttet til tømmerkonto som nevnt i sktl. § 14-81.

A-17-8.31 Underskudd

Om underskudd tilhørende avdøde, se ovenfor og emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

Om tilbakeføring av underskudd, se emnet «Underskudd», pkt. 6.

A-17-8.32 Utestående fordringer

Enearving, gjenlevende ektefelle eller dødsbo som viderefører avdødes virksomhet, skal overta avdødes skatteposisjoner knyttet til kundefordringer etter sktl. § 14-5, jf. sktl. § 9-7 første ledd.

Om skattemessig nedvurdering av kundefordringer, se emnet «Fordringer».

A-17-8.33 Uttak fra virksomhet

Uttak foretatt av avdøde behandles fullt ut etter de vanlige regler. Tar etterfølgeren ut formuesobjekt etter dødsfallet, behandles dette som uttak for etterfølgeren etter de vanlige regler. Ved vurderingen av om kostpris er kommet helt eller delvis til fradrag ved fastsetting av skatt slik at vilkårene for uttaksbeskatning foreligger, vil avskrivninger/nedskrivninger foretatt før dødsfallet behandles på samme måte som om de var foretatt av etterfølgeren selv, jf. sktl. § 9-7 første ledd. For ektefeller gjelder dette uavhengig av formuesordningen mellom ektefellene, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)» og emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

A-17-8.34 Varelager**A-17-8.34.1 Avdøde**

Ved fastsetting av avdødes inntekt må det settes en verdi av eventuelt varelager på dødsfallstidspunktet, etter skattelovens alminnelige regler. Se emnet «[Varebeholdning](#)».

A-17-8.34.2 Etterfølger

For den del av varelageret som anses ervervet ved dødsfallet, skal enarving, gjenlevende ektefelle eller dødsbo videreføre den verdi som ble satt som utgangsverdi for avdøde på dødsfallstidspunktet som inngangsverdi.

A-18 Aviser og nyhetstjenester

– Sktl. § 5-1, § 5-10

– FSFIN § 5-15-5

A-18-1 Fordel ved fri avis og nyhetstjenester

Fordel ved privat tilgang til en eller flere aviser eller nyhetstjenester dekket av arbeidsgiver er ikke skattepliktig når det foreligger tjenstlig behov for den ansatte til å disponere tjenesten, se FSFIN § 5-15-5 tredje ledd første punktum. Skattefritaket gjelder både elektronisk tilgang og tilgang til papiraviser mv., og uavhengig av antall. Det gjelder også uavhengig av om skattyter har tilgang på arbeidsstedet, fritiden eller begge deler.

Vilkåret om «tjenstlig behov» skal praktiseres liberalt. Det er tilstrekkelig at det er relevant for arbeidstakerens stilling å holde seg oppdatert på nyhetsbildet, eller den eller de avisene eller nyhetstjeneste som arbeidsgiver dekker, se Prop. 86 LS (2017–2018) pkt. 2.4.5.

For arbeidstakere som ikke oppfyller vilkårene om tjenstlig behov, anses tilgangen utenfor arbeidssituasjonen som skattepliktig. Fordelen utgjør kostnadene ved et individuelt abonnement på avisen eller nyhetstjenesten. Om skattefrihet etter reglene om gaver i arbeidsforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)». Om skattefrihet etter reglene om personalrabatt, se nærmere «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 5.

Med nyhetstjenester menes etter FSFIN § 5-15-5 tredje ledd annet punktum, jf. mval. § 6-2 annet ledd og merverdiavgiftsforskriften § 6-2-1, elektroniske nyhetstjenester som

- i hovedsak inneholder en bred dekning av nyhets- og aktualitetsstoff
- er rettet mot allmennheten
- har en ansvarlig redaktør
- publiseres ukentlig eller oftere

A-18-2 Tilgang til avis mv. på arbeidsstedet

Tilgang til avis eller illustrerte blader på arbeidsstedet kan etter nærmere regler anses som velferdstiltak, se emnet «[Velferdstiltak](#)», pkt. 3.2.

A-18-3 Fradrag for aviskostnader**A-18-3.1 Generelt**

Kostnader til aviser er normalt en privat kostnad som ikke er fradragsberettiget, se f.eks. LRD 23. april 1992 (Eidsivating) i Utv. 1992/862. Når aviser hovedsakelig holdes for å tjene yrke-

sinteresser, foreligger fradragsrett for kostnadene. Fradraget går eventuelt inn i minstefradraget.

A-18-3.2 Aviser mv. til ansatte

Virksomhetsutøvere som holder aviser og nyhetstjenester for de ansatte har krav på fradrag for kostnader til abonnement.

A-18-3.3 Aviser mv. tilgjengelig på arbeidsstedet

Kostnader til aviser, illustrerte blader mv. som kjøpes inn av virksomheten for å legges ut på de ansattes spiserom, på venteværelser mv. er fradragsberettiget.

A-18-3.4 Journalister

Om fradrag for aviskostnader for journalister, se emnet «[Journalister mv.](#)».

B-1 Barn og ungdom

– Sktl. § 2-14, § 4-22, § 5-15 første ledd bokstav o og § 6-49

B-1-1 Barn som er 16 år eller yngre

B-1-1.1 Hovedregel

B-1-1.1.1 Barnets foreldre bor sammen

Skattepliktig formue og inntekt til barn som er 16 år eller yngre ved inntektsårets utgang, skattlegges som hovedregel med en halvpart på hver av foreldrene når foreldrene bor sammen, jf. sktl. § 2-14 første ledd. Dette gjelder både for ektefeller og for samboere og selv om samboerne ikke er meldepliktige.

Foreldrene kan kreve en annen fordeling.

B-1-1.1.2 Barnets foreldre bor ikke sammen

Når foreldrene ikke bor sammen ved inntektsårets utgang, skal barnets formue og inntekt som hovedregel tilordnes den av foreldrene som barnet er registrert bosatt sammen med i folkeregisteret ved inntektsårets utgang, jf. sktl. § 2-14 annet ledd første punktum. Hvis vedkommende ikke har hatt omsorgen for barnet det meste av året, kan vedkommende kreve at barnets formue og inntekt skattlegges hos den annen når sistnevnte har hatt omsorgen for barnet det meste av året, jf. sktl. § 2-14 annet ledd annet punktum.

Bor den av foreldrene som blir tilordnet barnets formue og inntekt sammen med en annen person som ikke har adoptert barnet, skal barnets formue/inntekt normalt skattlegges hos den som er barnets mor eller far. Dette vil f.eks. gjelde for ikke-meldepliktige samboere med særkullsbarn. Om fordeling av særkullsbarns formue og inntekt ved fastsetting av ektefellers inntekt og formue, herunder meldepliktige samboere, se nedenfor.

B-1-1.1.3 Barn uten foreldre/foreldrene fratatt daglig omsorg

Har barnet ikke foreldre i live, anses barnet som selvstendig skattepliktig. I praksis kan barnet også anses som selvstendig skattepliktig hvis barnet og foreldrene lever atskilt, og årsaken til dette er at begge foreldrene er fratatt foreldreansvaret, eller at begge foreldrene er fratatt den daglige omsorg for barnet.

B-1-1.1.4 Fordeling mellom ektefeller av særkullsbarns formue og inntekt

Særkullsbarns formue og inntekt som er tilordnet den ene ektefelle som mor/far etter reglene ovenfor, skattlegges med en halvpart på hver av ektefellene, jf. sktl. § 2-14 tredje ledd første punktum. Den av ektefellene som ikke er særkullsbarnets biologiske mor eller far, og som heller ikke har adoptert barnet, kan kreve at barnets formue og inntekt tas med hos den andre ektefellen, jf. sktl. § 2-14 tredje ledd annet punktum.

B-1-1.2 Unntak, arbeidsinntekt for barn 13 år eller eldre

Arbeidsinntekt skattlegges særskilt hos barn fra og med det år de fyller 13 år, jf. sktl. § 2-14 fjerde ledd. Dette gjelder også arbeidsinntekt fra foreldres bedrift, men det gjelder ikke inntekt av barns egen virksomhet. Om unntak fra dette, se [pkt. 1.1.3](#). Om fastsetting av beregnet personinntekt hos barn, se emnet «[Personinntekt – allment](#)».

Om minstefradrag, herunder særskilt minstefradrag i barnepensjon o.l., se emnet «[Minstefradrag](#)». Om særskilt inntektsfradrag, se nedenfor.

B-1-1.3 Unntak, visse engangserstatnings- og forsikringsutbetalinger

Inntekt og formue knyttet til engangserstatning eller forsikringsutbetaling som omfattes av sktl. § 4-22 kan skattlegges særskilt hos barnet, se sktl. § 2-14 femte ledd. Om hvilke ytelser som omfattes av formuesskattefritaket i sktl. § 4-22, se [pkt. 4](#). Særskilt skattlegging skal ikke gjennomføres hvis skattlegging hos foreldre etter hovedregelen gir lavere skatt enn særskilt skattlegging.

B-1-2 Arbeidsinntekt til barn under 13 år

Arbeidsinntekt inntil kr 10 000 til barn som ved inntektsårets utgang ikke har fylt 13 år er skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav o. Beløpsgrensen gjelder samlet arbeidsinntekt som tidfestes i inntektsåret, uavhengig av om inntektene skriver seg fra forskjellige arbeidsgivere. Overstiges beløpsgrensen, er det overskytende skattepliktig og skattlegges på vanlig måte sammen med foreldrenes inntekt.

Skattefritaket gjelder inntekt av en konkret arbeidsprestasjon. Passive honorarer, for eksempel reklamefotografering av spedbarn, faller utenfor.

Skattefri lønn inntil kr 10 000 fra én arbeidsgiver hindrer ikke skattefri lønn under grensen for lønnsrapportering fra en annen arbeidsgiver, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav i, se emnet «[Skattefri arbeidsinntekt](#)», [pkt. 2](#).

B-1-3 Ungdom som er 17 år eller eldre

Ungdom som er 17 år eller eldre ved inntektsårets utgang anses som selvstendig skattepliktig, og skal derfor foreta selvstendig fastsetting av egen formue og inntekt. Dette gjelder også barnepensjon og eventuell skattepliktig understøttelse.

Selvstendig fastsetting innebærer at både bruttoinntekter og fradrag føres på ungdommen. Er fradragene større enn bruttoinntektene, er det ikke anledning til å fradra det overskytende i foreldrenes inntekt. Eventuelt underskudd kan fremføres hos ungdommen, jf. sktl. § 14-6 første ledd. (Om minstefradrag, herunder særskilt minstefradrag i barnepensjon o.l., se emnet «[Minstefradrag](#)». Om særskilt inntektsfradrag, se [pkt. 6](#).)

B-1-4 Skattefrihet for formue ved mottak av visse engangserstatnings- og forsikringsutbetalinger til barn**B-1-4.1 Generelt**

Følgende erstatnings- og forsikringsutbetalinger til barn og unge er fritatt for formuesskatt til og med det inntektsåret personen fyller 21 år, jf. sktl. § 4-22

- engangserstatning for personskade og tap av forsørger som i hovedsak utmåles etter prinsippene i skadeserstatningsloven kapittel 3 og yrkesskadeforsikringsloven, jf. sktl. § 4-22 første ledd bokstav a
- engangserstatning for personskade og tap av forsørger etter en annen stats erstatningsrett, så langt erstatningen er fastsatt etter hovedsakelig tilsvarende prinsipper som i norsk erstatningsrett, jf. sktl. § 4-22 første ledd bokstav b
- engangsutbetaling av ulykkes-, sykdoms- eller uføreforsikring ved skade, sykdom eller lyte, jf. sktl. § 4-22 første ledd bokstav c
- engangsutbetaling av ulykkesforsikring eller dødsfallsforsikring ved tap av forsørger, jf. sktl. § 4-22 første ledd bokstav d

Formuesskattefritaket gjelder selve erstatnings- og forsikringsutbetalingen. Formue som følge av akkumulerte renter omfattes ikke av skattefritaket. Renter er skattepliktig inntekt det enkelte opptjeningsår/inntektsår, selv om formuen er unntatt formuesskatteplikt.

Formuesskattefritaket gjelder uavhengig av hvordan engangserstatningen/forsikringsbeløpet er plassert, forutsatt at det er tilstrekkelig sammenheng mellom engangserstatningen/forsikringsbeløpet og plasseringen.

Fra og med det inntektsåret personen fyller 22 år gjelder vanlige formuesskatteregler, dvs. at erstatningsbeløpet og avkastningen inngår i formuesgrunnlaget.

Om særskilt skattlegging av formue og avkastning av denne ytelsen, jf. sktl. § 2-14, femte ledd, se nærmere [pkt. 1.3](#).

Se for øvrig Prop. 70 L (2012–2013).

B-1-4.2 *Nærmere om erstatning etter prinsippene i skadeserstatningsloven kap. 3 eller yrkesskadeforsikringsloven*

Ved erstatningsutbetalinger som utbetales etter prinsippene i skadeserstatningsloven kapittel 3 og yrkesskadeforsikringsloven, jf. sktl. § 4-22 første ledd bokstav a, har det ingen betydning for formuesskatteplikten hvilket rettslig ansvarsgrunnlag som ligger til grunn for erstatningen. Ansvarsgrunnlaget kan f.eks. være skadeserstatningsloven (lov 13. juni 1969 nr. 26), bilansvarslova (lov 3. februar 1961), yrkesskadeforsikringsloven (lov 16. juni 1989 nr. 65), pasient-skadeloven (lov av 15. juni 2001 nr. 53), voldsoffererstatningsloven (lov 20. april 2001 nr. 13), produktansvarsloven (lov 23. desember 1988 nr. 104), ulovfestet rett osv.

Utbetaling av personerstatning etter en frivillig ansvarsforsikring som dekker rettslig erstatningsansvar vil følge skadeserstatningslovens regler for utmåling av erstatning og omfattes av skattefritaket, jf. Prop. 70 L (2012–2013) pkt. 5.1.

Det er et vilkår for formuesskattefritak at engangserstatningen er utmålt, dvs. beregnet, etter prinsippene i skadeserstatningsloven kapittel 3 eller yrkesskadeforsikringsloven. De fleste erstatningsordninger følger de alminnelige utmålingsreglene i skadeserstatningsloven kapittel 3. Noen erstatningsordninger følger hovedprinsippene i skadeserstatningsloven kapittel 3, men med enkelte moderasjoner, f.eks. voldsoffererstatningsloven. Disse erstatningsordningene er også omfattet av formuesskattefritaket.

B-1-4.3 *Nærmere om erstatning etter utenlandsk rett*

For erstatninger etter utenlandsk rett gjelder formuesskattefritaket så langt erstatningen er fastsatt etter hovedsakelig samme prinsipper som i norsk erstatningsrett, jf. sktl. § 4-22 første ledd bokstav b. Det betyr at formuesskattefritaket skal begrenses i tilfeller der den utenlandske erstatningen langt overstiger et norsk erstatningsnivå. Dette gjelder f.eks. der den utenlandske erstatningen er utmålt etter prinsippet om «punitive damages», dvs. at skadevolder ikke bare må dekke skadelidtes økonomiske tap, men også betale erstatning ut fra et straffehensyn. Har en skattyter mottatt en slik erstatning, begrenses formuesskattefritaket til det erstatningsbeløp skattyter ville ha fått etter norske utmålingsregler.

Utbetalinger av ulykkes-, sykdoms- uføre- og dødsfallsforsikringer fra utenlandske forsikringsselskaper er også omfattet av formuesskattefritaket.

B-1-4.4 *Nærmere om forsikringsutbetalinger*

Formuesskattefritaket for forsikringsutbetalinger gjelder utbetalinger både fra norske og utenlandske forsikringsordninger.

Utbetalinger av vanlig pensjonssparing/pensjonsforsikring til etterlatte omfattes ikke av skattefritaket, se Prop. 70 L (2012–2013) pkt. 5.1.

Ulykkesforsikring omfatter forsikringer som gir engangsutbetaling etter forsikringsavtale med medisinsk invaliditet som følge av ulykke. Om forsikringen har et annet navn, f.eks. barneforsikring eller barnekasko, har ingen betydning.

B-1-5 *Fosterbarn*

Fosterforeldre anses som barnets/ungdommens foreldre når fosterforholdet har karakter av adopsjon og fosterforeldrene ikke mottar fosterhjemsgodtgjørelse. I andre tilfeller kan ikke fosterforeldrene og barnets/ungdommens formue eller inntekt skatlegges samlet. Om skattlegging av inntekt og formue for barn i slike tilfeller, se [pkt. 1.1.3](#).

B-1-6 Særskilt inntektsfradrag i barnepensjon o.l.

Barn som er selvstendig skattepliktig og har arbeidsinntekt, og som i tillegg mottar barnepensjon, skal ha et særskilt inntektsfradrag, jf. sktl. § 6-49. Fradraget begrenses oppad til personfradraget i klasse 1, som for 2023 utgjør kr 79 600, jf. SSV. § 6-3. Fradraget skal ikke overstige barnets arbeidsinntekt etter minstefradrag. Det skal heller ikke overstige mottatt barnepensjon o.l. etter særskilt minstefradrag.

Fradraget skal bare gis ved beregning av alminnelig inntekt og påvirker ikke grunnlaget for beregning av personinntekt.

Skatteloven setter ingen øvre aldersgrense for hvem som skal ha dette særskilte inntektsfradraget. Fradrag vil ikke være aktuelt for barn som er 16 år eller yngre når barnepensjon o.l. skattlegges hos foreldrene.

B-1-7 Inntekt i forbindelse med foreldres bedrift**B-1-7.1 Lønn****B-1-7.1.1 Generelt**

Hvor barn arbeider i foreldrenes bedrift gjelder som utgangspunkt de ordinære regler som er nevnt ovenfor om skattlegging av barns arbeidsinntekt.

Størrelsen på lønn til egne barn vurderes i forhold til arbeidsinnsatsen og den betaling som andre i tilsvarende aldersgruppe ville ha fått for samme arbeid. Det bør tas utgangspunkt i normalsatser per time, gradert etter alder. Medgått tid må kunne sannsynliggjøres med f.eks. time-noteringer.

I normaltilfellene vil en kunne legge til grunn følgende satser for lønn til hjemmeværende barn som samtidig går på skole. Satsene er fastsatt av Skattedirektoratet basert på overenskomsten for jordbruks- og gartnerinæringene mellom NHO Mat og drikke, LO og Fellesforbundet. Satsene blir tatt inn i takseringsreglene § 2-3-2. I satsene er tillagt 10,2 % feriepenger.

	1.1–20.4 2023	21.4–31.12 2023
Alder	Timesats	Timesats
17 år	137	148
16 år	132	143
15 år	115	124
14 år	101	110
13 år	90	98

Satsene bør normalt legges til grunn uansett til hvilke tider arbeidet er utført.

Kost til forsørgede barn kan ikke ses på som del av lønnen.

B-1-7.1.2 Barn under 13 år

Om behandling av lønn til barn under 13 år, se [pkt. 2](#).

B-1-7.2 Salgsinntekter mv.

Barn og skoleungdom vil i enkelte tilfeller ha inntekter i tilknytning til foreldrenes bedrift hvor bare en del av vederlaget gjelder arbeid, og hvor utgifter i forbindelse med inntekten kommer til fradrag i bedriften. Dette kan for eksempel gjelde barn på gårdsbruk som får nyfødte dyr i sin spesielle varetekt og som de ved salg får avkastningen av eller oppjøret for, for eksempel dyrehold som 4 H-oppgave i forbindelse med organisert foreningsarbeid. Videre kan det også forekomme at barn har inntekt ved salg av fisk hvor foreldrenes driftsmidler er benyttet eller hvor de utfører tjenester for andre med foreldrenes båter, maskiner og redskaper, eller de dyrker spesielle vekster på en del av foreldrenes gårdsbruk. Selv om barnet utfører arbeid med fiske, pass av dyr mv. eller utfører tjenester som nevnt, vil vederlaget for barnets arbeidsinnsats (lønsdelen) bare utgjøre en del av inntekten. Inntekten må her ses som en del av foreldrenes virksomhetsinntekt. I slike tilfeller vil likevel foreldrene kunne overføre «lønsdelen» til barnet som regulær lønn eller lott, men det skal svares arbeidsgiveravgift av lønnen.

Det vil også forekomme at barn selger en vare fra foreldrenes bedrift der det ikke fordrer innsats av driftsmidler mv. og råemnet i seg selv er tilnærmet verdiløst. Salgsvederlaget vil da i det alt vesentlige kunne henføres til barnets arbeid med å fremstille salgsproduktet. Inntekten må anses som barnets egen inntekt og ikke som lønn fra foreldrene. Det må være forutsetningen at inntekten er oppebåret uavhengig av foreldrene.

B-1-7.3 Forholdet til andre bestemmelser

Blir det tilstrekkelig godtgjort at en bestemt type arbeid virkelig er utført av vedkommende barn, må fradragsføring hos foreldrene godtas, selv om barnet ikke har lov til å utføre arbeidet.

B-2 Barnepass

- Sktl. § 6-31 første ledd bokstav d
- Sktfvl. § 7-2 nr. 1 bokstav j
- Sktfvl. § 7-10 bokstav b
- Firl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav d
- Takseringsreglene § 1-3-40
- Satsforskriften § 11
- FSSD § 12-2-6

B-2-1 Generelt

Inntekt av barnepass er skattepliktig. I dette emnet er skattytere som passer barn delt i fire grupper:

- Skattyter er arbeidstaker og passer barn andre steder enn i barnepassers eget hjem, se [pkt. 2](#).
- Skattyter som for egen regning passer barn i barnepassers eget hjem (normalt uten tilskudd fra det offentlige), se [pkt. 3](#).
- Skattyter som for egen regning driver privat barnehage/privat barnepark utenfor eget hjem eller familiebarnehage utenfor eget hjem og med tilskudd fra det offentlige, se [pkt. 4.1](#).
- Skattyter som for egen regning driver familiebarnehage i eget hjem med tilskudd fra det offentlige, se [pkt. 4.2](#).

B-2-2 Arbeidstaker utenfor eget hjem

B-2-2.1 Generelt

For arbeidstakere som passer barn andre steder enn i arbeidstakerens eget hjem, behandles arbeidsvederlaget fullt ut som lønn. Dette gjelder også au pair/praktikant. Skatteplikten gjelder både kontante ytelser og fordel ved helt eller delvis fri kost og losji, jf. sktl. § 5-10 og § 5-12.

B-2-2.2 Særregler for arbeidsgiver ved privat pass og stell av barn

Om særregler for arbeidsgiveravgift ved privat pass og stell av barn, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», [pkt. 3.11](#). Det foreligger lønnsopplysningsplikt etter de vanlige reglene, se Skatteforvaltningshåndbokens omtale av sktfvl. § 7-2.

B-2-3 Barnepass i barnepassers eget hjem

B-2-3.1 Generelt

Vederlag som barnepasser mottar for å passe barn i barnepassers eget hjem er virksomhetsinntekt, men skal behandles på samme måte som lønn når det gjelder trygdeavgift, personinntekt, lønnsrapportering og minstefradrag. Dette gjelder når barnet som passes er

- 11 år eller yngre ved inntektsårets utgang
- 12 år eller eldre og har særlig behov for omsorg og pleie

Om særlig behov for omsorg og pleie, se tilsvarende under emnet «[Foreldrefradrag](#)», [pkt. 2.4](#).

Godtgjørelse som gjelder barn som er 12 år eller eldre og ikke har særlig behov for omsorg og pleie, skal behandles som virksomhetsinntekt.

B-2-3.2 Behandling av brutto vederlag

Brutto vederlag fra foreldrene skal splittes i en utgiftsgodtgjørelse og et arbeidsvederlag. Utgiftsgodtgjørelsen skal settes til 50 % av samlet brutto vederlag for hvert barn i året, likevel ikke høyere enn kr 1 322 per måned per barn, se satsforskriften § 11. Splittingen av vederlaget i utgiftsgodtgjørelse og arbeidsvederlag foretas av foreldrene som en del av lønnsrapporteringen. Dersom foreldrene ikke har foretatt korrekt splitting av vederlaget, kan barnepasseren foreta splittingen i sin egen skattemelding. Dette må gjøres ved å føre arbeidsvederlaget som vederlag fratrukket utgiftsgodtgjørelsen (nettoføring). Dermed vil arbeidsvederlaget inngå i grunnlaget for beregning av minstefradrag.

Utgiftsgodtgjørelse etter satsen ovenfor er en standard godtgjørelse som anses å dekke de faktiske merkostnadene barnepasser har som følge av at barna passes i barnepassers eget hjem. Godtgjørelsen anses ikke å gi overskudd og skal ikke regnes som næringsinntekt. Dette gjelder uavhengig av barnets alder og behov for omsorg og pleie. Er det betalt en høyere utgiftsgodtgjørelse enn satsen ovenfor, anses det overskytende som skattepliktig inntekt som inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradrag.

Har barnepasser valgt standardfradrag, er han/hun bundet av dette valget i fem inntektsår såfremt forholdene i det vesentlige er uendret, jf. takseringsreglene § 1-3-40 siste punktum.

Har barnepasser ikke bundet seg til standardfradraget, kan han/hun i stedet kreve fradrag for dokumenterte faktiske kostnader. Dette gjelder også der arbeidsvederlag og utgiftsgodtgjørelse etter sats er splittet ved lønnsrapporteringen.

B-2-3.3 Minstefradrag

Den delen av bruttovederlaget som etter reglene ovenfor anses som arbeidsvederlag (og eventuelt overskudd på utgiftsgodtgjørelser) for barnepass i barnepassers eget hjem av barn som er 11 år eller yngre ved inntektsårets utgang, eller som er eldre og har særlig behov for omsorg og pleie, skal tas med i grunnlaget for beregning av minstefradrag, jf. sktl. § 6-31 første ledd bokstav d. Det kan ikke kreves minstefradrag i slik godtgjørelse for pass av barn som er 12 år eller eldre ved inntektsårets utgang, og som ikke har særlig behov for omsorg og pleie, se ovenfor.

Velges fradrag for faktiske kostnader etter skatteloven § 6-1 i stedet for standardfradrag/utgiftsgodtgjørelse etter sats, trer dette fradraget inn i stedet for rett til minstefradrag etter § 6-31 første ledd bokstav d.

B-2-3.4 Personinntekt og trygdeavgift

Den delen av bruttovederlaget som etter reglene ovenfor anses som arbeidsvederlag (og eventuelt overskudd på utgiftsgodtgjørelser) for barnepass i barnepassers eget hjem av barn som er 11 år eller yngre ved inntektsårets utgang, eller som er eldre og har særlig behov for omsorg og pleie, anses som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav a, jf. FSSD § 12-2-6. Personinntekten inngår i grunnlaget for trygdeavgift mellomomsats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav a. Se for øvrig emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 4.2.2.

Godtgjørelse som gjelder barn som er 12 år eller eldre og ikke har særlig behov for omsorg og pleie, behandles som virksomhetsinntekt og danner grunnlag for beregnet personinntekt, jf. sktl. § 12-10. Om beregning av personinntekt, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)». Godtgjørelsen inngår i grunnlaget for trygdeavgift, høy sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 3.

B-2-3.5 Lønnsrapportering

Foreldre som utbetaler godtgjørelse for barnepass plikter å foreta lønnsrapportering, jf. sktfvl. § 7-2 første ledd bokstav a. Dette gjelder også når barnepasset skjer i barnepassers hjem og utøves som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, jf. sktfvl. § 7-2 første ledd bokstav h.

Om lønnsrapporteringsplikt for øvrig, se Skatteforvaltningshåndboken.

B-2-4 Familiebarnehage, privat barnehage/barnepark o.l.**B-2-4.1 Barnepass utenfor eget hjem**

Skattytere som for egen regning driver

- familiebarnehage utenfor skattyters eget hjem med offentlig tilskudd eller
- privat barnehage/barnepark o.l. i lokaler som ikke brukes til boligformål anses som selvstendig næringsdrivende. Dette innebærer at betaling fra foreldre samt offentlig tilskudd er skattepliktig inntekt, og behandles som virksomhetsinntekt.

Om når drift av barnehage organisert som selskap eller innretning med begrenset ansvar anses som skattefrie, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)», pkt. 3.4.7.

For familiebarnehager utenfor skattyters eget hjem med offentlig tilskudd eller privat barnehage/barnepark o.l. i lokaler som ikke brukes til boligformål, vil det ikke kunne kreves standardfradrag. Om avskrivning på driftsmidler i virksomhet, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

B-2-4.2 Barnepass i eget hjem

B-2-4.2.1 Generelt

Skattyter som driver familiebarnehage for egen regning i eget hjem med tilskudd fra det offentlige anses som selvstendig næringsdrivende. Disse skattyterne kan ifølge takseringsreglene § 1-3-40 velge mellom følgende alternativ:

- fradrag for faktiske kostnader på grunnlag av regnskap på samme måte som næringsdrivende med familiebarnehage utenfor eget hjem som beskrevet ovenfor
- fradrag for kostnader til driften av familiebarnehagen i eget hjem etter standardsatsen per barn. Dette gjelder også for skattyters egne barn når skattyter inntektsfører verdien av pass for disse etter den samme satsen som de andre foreldrene betaler. Standardfradraget skal dekke kostnader til kosthold, ekstra kostnader til vask, oppvarming mv. I tillegg til standardfradraget er det fradragsrett for faktiske lønnskostnader for medhjelpere, feriepenger, arbeidsgiveravgift og andre personalkostnader.

Denne valggangen gjelder også om familiebarnehagen er organisert som et selskap med deltakerfastsetting, dersom deltakerne passer barnet i en av deltakernes hjem. Velges standardsatsen, gis ett standardbeløp per barn.

Dersom barnepasser velger fradrag etter standardsatsen, blir skattyteren bundet av dette valget i fem år såfremt forholdene i det vesentlige er uendret.

Skattyteren kan velge fradrag etter standardsatsen enten vedkommende er med på å passe barna selv eller dette overlates til andre. Forutsetningen er likevel at skattyteren står for driften, og ikke bare stiller lokaler til disposisjon for barnepass.

Kan skattyter legitimere å ha hatt kostnader til opphold for eget barn i familiebarnehagen som drives for skattyters regning i eget hjem, kan skattyter kreve foreldrefradrag. Egenbetaling som skattlegges, anses i denne forbindelse som en kostnad.

I tillegg til kostnadene ovenfor kan skattyter som selv passer barn i barnehagen kreve minstepfradrag. Grunnlaget for beregning av minstepfradrag er nettoinntekt fra familiebarnehagen (inntekter fratrukket de fradrag som er beskrevet ovenfor).

B-2-4.2.2 Personinntekt og trygdeavgift

Netto virksomhetsinntekt før fradrag for minstepfradrag danner grunnlag for beregnet personinntekt, jf. sktl. § 12-10. Om beregning av personinntekt, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)». Beregnet personinntekt fra barnepass inngår i grunnlaget for trygdeavgift mellomstats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav d. Se for øvrig emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)», pkt. 4.2.

B-2-4.2.3 Nærmere om fradrag for faktiske driftskostnader

Kostnader knyttet til rom som utelukkende benyttes til familiebarnehagen kan fradragsføres etter reglene om hjemmekontor, se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)», pkt. 2.2. Dette gjelder for eksempel kostnader til inventar, lys, oppvarming, renhold og vedlikehold av denne delen av boligen. I stedet for fradrag for faktiske kostnader, kan det kreves sjablongmessig fradrag med kr 2 050 (2022), jf. takseringsreglene § 1-3-26 første ledd.

Drives familiebarnehagen i rom som også benyttes privat, gis det fradrag for kostnader som gjelder barnehagedriften. Dette gjelder for eksempel kostnader til barnestoler, stellebord mv. For annet inventar som hovedsakelig er anskaffet for privat bruk, gis det skjønnsmessig fradrag for ev. ekstra slitasje som følge av barnehagedriften. Kostnader til vedlikehold av boligen

og utearealer er imidlertid ikke fradragsberettiget, selv om det kan påvises økt slitasje som følge av barnehagedriften. Påkostninger på boligen må aktiveres, selv om påkostningene utelukkende skyldes barnehagedriften, for eksempel kostnader til pålagt hagegjerde.

B-2-4.3 Regnskap/næringsoppgave

Skattyter som for egen regning driver familiebarnehage i/utenfor eget hjem med offentlig tilskudd eller privat barnehage/barnepark o.l., har bokføringsplikt etter bokføringsloven. Om bokføringsplikten, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)». Skattyter skal levere næringsspesifikasjon i skattemelding i nytt format, eventuelt Næringsoppgave 1 i skattemelding i gammelt format.

B-2-4.4 Lønnsrapportering

For foreldre som utbetaler godtgjørelse for barnepass i familiebarnehage med offentlig tilskudd eller privat barnehage/barnepark o.l., er det i praksis lagt til grunn at de ikke har lønnsopplysningsplikt etter sktfvl. § 7-2 første ledd bokstav h. De omfattes heller ikke av opplysningsplikten etter sktfvl. § 7-10 bokstav b med tilhørende forskrift.

B-2-5 Foreldrenes fradragsrett

Om foreldrenes fradragsrett, se emnet «[Foreldrefradrag](#)».

B-2-6 Arbeidsgivers tilskudd

Om arbeidsgivers tilskudd til barnepass for arbeidstakernes barn, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

B-2-7 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift for vederlag av barnepass, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 3.11.

B-3 Betinget skattefritak

– Sktl. § 9-2 første ledd, § 14-44 fjerde ledd og § 14-70, § 14-71, § 14-72 og § 14-73

B-3-1 Generelt

Reglene i dette emnet omfatter betinget skattefritak for gevinst ved:

- ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70, se [pkt. 2](#)
- realisasjon av landbrukseiendom eller del av slik eiendom som følge av ekspropriasjon, brann eller annen ulykke etter sktl. § 14-73, se [pkt. 3](#)
- innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72, se [pkt. 4](#)
- makeskifte med offentlig myndighet mv. etter sktl. § 14-71, se [pkt. 5](#)

Foreligger vilkårene for betinget skattefritak etter flere av regelsettene, kan skattyter velge hvilket regelsett han vil anvende.

B-3-2 Ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70

B-3-2.1 Vilkår for betinget skattefritak

B-3-2.1.1 Generelt

Det kan som hovedregel kreves betinget skattefritak for skattepliktig gevinst ved ufrivillig realisasjon av alle typer formuesobjekter, både fysiske og ikke-fysiske, når objektet er

- gått helt tapt ved en ulykke, f.eks. naturskade, brann, forlis, hærverk, flom eller tyveri
- ekspropriert
- overdratt ved odelsløsning, eller
- solgt/makeskiftet til erverver som kunne kreve det overdratte objektet ekspropriert

Om unntak, se [pkt. 2.1.4](#).

Betinget skattefritak kan bare kreves hvis det foreligger realisasjon. Om hva som er realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)». Erstatning ved delvis skade gir derfor ikke rett til

betinget skattefritak. Om skillet mellom hel eller delvis skade, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», pkt. 3.5. Om behandling av erstatning ved delvis skade, se emnet «[Skadeserstatning](#)», pkt. 2.2.2. Derimot gir det rett til betinget skattefritak hvis en del av et objekt realiseres, for eksempel ved ekspropriasjon av en del av en fast eiendom.

Reglene gjelder også ved ufrivillig stiftelse/realisasjon av rettighet som varig innskrenker rådigheten over et formuesobjekt (stiftet eller realisert rettighet).

Det kan ikke kreves betinget skattefritak ved realisasjon på andre måter enn nevnt ovenfor, selv om eieren ikke har medvirket frivillig, f.eks. ved salg på tvangsauksjon, tvangsinnløsning og tvungen overføring av aksjer etter asl. § 4-25 og § 4-26 og asal. § 4-24 og § 4-25 eller tvangsutløsning av deltaker i selskap med deltakerfastsetting etter selskapsloven § 2-36.

Adgangen til betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon gjelder både i og utenfor virksomhet. Det vil f.eks. gjelde for gevinst ved ufrivillig realisasjon av boligeiendommer, jordbruksseiendommer, ikke-avskrivbare driftsmidler, avskrivbare driftsmidler i saldogrupperne e-j, vannfallsrett og veirett. Om betinget skattefritak ved realisasjon av bortfestet tomt, se [pkt. 4](#).

Skattyteren kan velge å kreve hele eller bare en del av gevinsten avsatt betinget skattefritt. Kreves bare en del avsatt betinget skattefritt, skal resten av gevinsten behandles etter de vanlige beskatningsreglene.

B-3-2.1.2 *Spesielt om ufrivillig realisasjon av driftsmidler i saldogruppe j*

Driftsmidler i saldogruppe j, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», avskrives på egen saml saldo for hver bygning, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd siste punktum. Driftsmidler i denne gruppen omfattes også av reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, jf. sktl. § 14-44 fjerde ledd. Ved realisasjon av driftsmidler på samlesaldo skal det imidlertid ikke beregnes noen gevinst. Det beløpet som kan avsettes betinget skattefritt i slike tilfeller, er eventuell negativ saldo som oppstår ved nedskrivning med erstatningen/vederlaget på samlesaldoen for fast teknisk installasjon i den aktuelle bygningen, jf. sktl. § 14-44 fjerde ledd andre punktum.

B-3-2.1.3 *Førmangel ved langvarig tørke mv.*

Ekstraordinær nedslakting som er en direkte følge av førmangel ved langvarig tørke mv., kan etter nærmere kriterier anses som «annen ulykke» dersom de øvrige vilkårene om betinget skattefritak i sktl. § 14-70 er oppfylt. For eksempel vil nedslakting som følge av førmangel som skyldes skade som oppfyller vilkårene for erstatning ved avlingssvikt, normalt måtte anses som «annen ulykke». Om vilkårene for slik erstatning, se forskrift 17. januar 2012 nr. 56 om erstatning og tilskudd ved klimabetingede skader i plante- og honningproduksjon.

B-3-2.1.4 *Avgrensning vedrørende objektet*

Adgangen til å kreve betinget skattefritak gjelder ifølge sktl. § 14-70 femte ledd, ikke ved ufrivillig realisasjon av

- omløpsmidler, f.eks. varelager, kundefordringer og byggmesters tomteområde beregnet for oppføring av bygninger for salg. Om unntak hvor det likevel skal gis betinget skattefritak for omløpsmidler, se nedenfor

- driftsmidler som er avskrivbare etter saldoreglene i saldogrupperne a–d

Brenner f.eks. et næringsbygg som inneholder maskiner og varelager, kan betinget skattefritak etter disse reglene bare kreves for gevinst som gjelder selve bygget og for erstatningsbeløpet knyttet til faste tekniske installasjoner i saldogruppe j. Ved hel ødeleggelse av næringsbygg, vil vederlaget/erstatningen måtte fordeles mellom bygningen og faste tekniske installasjoner.

Betinget skattefritak kan likevel kreves for gevinst ved ufrivillig realisasjon av følgende omløpsmidler, jf. sktl. § 14-70 sjette ledd:

- buskap på gårdsbruk
- rein i reindriftsnæring
- pelsdyr i pelsdyrnæring og
- akvatiske organismer i akvakultur (fisk mv. i oppdrettsanlegg). Om kostnader til oppføring av reinvestert smolt, se [pkt. 2.4.5](#).

Det er et vilkår at realisasjonen omfatter minst 25 % av det enkelte dyreslaget regnet etter omsetningsverdi, jf. Innst. O. nr. 47 (1996–97) side 2 spalte 2. Med dyreslag menes f.eks.

storfe (kuer, okser og kalver), sau, griser og reinsdyr. Tilsvarende gjelder for hvert fiskeslag mv. i oppdrettsnæringen. Minst 25 % av virksomhetens samlede beholdning av det aktuelle fiskeslaget må være ufrivillig realisert. Er buskap på gårdsbruk nedslaktet etter pålegg eller ønske fra veterinærmyndighetene, gjelder særlige regler, se nedenfor.

B-3-2.1.5 Særregel for nedslakting av buskap på gårdsbruk

Gevinst som skyldes realisasjon ved nedslakting av buskap på gårdsbruk, kan etter den særlige bestemmelsen i sktl. § 14-70 sjuende ledd kreves avsatt betinget skattefritt dersom

- nedslaktingen av buskapen er pålagt av veterinærmyndighet, eller
- frivillig nedslakting av buskapen er ansett ønskelig ifølge attest fra veterinærmyndighet.

Nedslakting for eksempel av hensyn til bestandens størrelse eller fordi omlegging av driften er et vilkår for tilskudd eller tillatelse fra offentlig myndighet, er ikke omfattet av bestemmelsen.

B-3-2.1.6 Flere gevinster

Har skattyteren flere gevinster som fyller vilkårene, kan han selv velge om han vil avsette alle eller bare noen betinget skattefritt.

B-3-2.1.7 Blanding tap/gevinst

Har en skattyter i løpet av inntektsåret ufrivillig realisert noen formuesobjekter med gevinst og noen med tap, kan vedkommende få betinget skattefritak for gevinsten ved ufrivillig realisasjon av de formuesobjektene som har gitt gevinst uten reduksjon for tapene på de andre formuesobjektene.

B-3-2.1.8 Underskudd

En skattyter som har underskudd i samme år som den ufrivillige realisasjonen skjer, kan føre underskudd mot gevinsten og kreve betinget skattefritak for den overskytende delen. Det samme gjelder hvis skattyter har fremførbart underskudd fra tidligere år, som ikke oppveies av annen inntekt enn gevinsten. Om skattyteren ønsker det, kan likevel hele gevinsten kreves avsatt.

B-3-2.1.9 Hvem kan kreve betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon

Bare eieren av det realiserte formuesobjektet kan kreve betinget skattefritak.

I sameie kan den enkelte sameier kreve betinget skattefritak for sin andel av realisasjonsgevinsten. Se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)».

Ved realisasjon av formuesobjekt som tilhører selskap, herunder selskap med deltakerfastsetting, kan betinget skattefritak bare kreves av selskapet.

B-3-2.1.10 Fremsettelse av krav om betinget skattefritak

Krav om betinget skattefritak skal fremsettes i skattemelding for det året eiendomsretten til formuesobjektet opphører ved ødeleggelse, ekspropriasjon eller salg til erverver som kunne krevd ekspropriasjon, ev. ved endring av egenfastsettingen etter sktfvl. § 9-4. Det kan fremsettes krav om betinget skattefritak selv om erstatningens størrelse ikke er endelig fastlagt. Kravet om betinget skattefritak trenger i slike tilfeller ikke å angi gevinstens størrelse. Bli det først etter at fristen for å endre egenfastsettingen er utløpt klart at skattyteren har krav på en erstatning eller at han vil få gevinst, godtas det i praksis at kravet fremmes i det året dette blir klarlagt. Om frist for reinvestering, se nedenfor.

B-3-2.1.11 Sikkerhetsstillelse

Det skal ikke stilles sikkerhet for latent skatt på avsetningen.

B-3-2.2 Tidligste reinvesteringstidspunkt

Det er en forutsetning for betinget skattefritak at det nye objektet skal erverves til erstatning for det gamle. I utgangspunktet kan derfor det nye objektet tidligst erverves etter tidspunktet for opphør av eiendomsretten til det realiserte objektet. I særlige tilfeller kan forholdene ligge slik til rette at et tidligere anskaffet driftsmiddel må anses å oppfylle kravet om reinvestering,

f.eks. at skattyter erverver nytt objekt etter at ekspropriasjonssak er påbegynt, men før ekspropriasjonen er gjennomført.

B-3-2.3 Frist for reinvestering

B-3-2.3.1 Generelt

Erverv eller bindende avtale om erverv av reinvesteringsobjekt må normalt være inngått senest innen utgangen av det tredje inntektsåret etter at eiendomsretten til det realiserede formuesobjektet opphørte, jf. sktl. § 14-70 tredje ledd. Fristen gjelder ubetinget i den utstrekning erstatningens størrelse er fastslått på tidspunktet for opphør av eiendomsretten. I de tilfellene gjenanskaffelsen innebærer igangsettelse av meget store prosjekter, er det tilstrekkelig at skattyter på annen måte kan bevise at han har tatt en endelig beslutning om gjenanskaffelse, se Ot.prp. nr. 35 (1990–91), pkt. 34 «Til § 45 åttende ledd» side 357.

Er det uklart om skattyter får erstatning, eller er kravets størrelse omtvistet, godtas det i praksis at reinvestering av det omtvistede beløpet foretas innen utgangen av det tredje inntektsåret etter det året erstatningens størrelse blir endelig fastsatt. Skattyter må likevel innenfor den ordinære reinvesteringsfristen ha inngått en bindende avtale om reinvestering for den ikke omtvistede delen.

Det er ikke fastsatt frist for gjennomføring av inngått avtale om gjenanskaffelse av det nye formuesobjektet, men det forutsettes at gjennomføring av avtalen skjer innen rimelig tid.

B-3-2.3.2 Fristforlengelse ved pålagt stengning av husdyrrom etter nedslakting av buskap på gårdsbruk

I de tilfellene hvor veterinærmyndighetene har pålagt nedslakting av buskap på gårdsbruk på grunn av smittefare etter sykdom og pålagt at fjøs eller annet anlegg for slik buskap skal stå tomt en periode, forlenges den ordinære reinvesteringsfristen, nevnt ovenfor, med lengden av den stengningsperioden som veterinærmyndighetene har pålagt, jf. sktl. § 14-70 sjuende ledd annet punktum. Den tiden som gårdbrukeren bruker til vask og desinfeksjon, forlenger ikke reinvesteringsfristen.

Eksempel

Gårdbrukeren har etter pålegg foretatt nedslakting den 10. september år 1 og er pålagt en stengningsperiode på 18 mnd. Han har vasket og desinfisert fjøset den 1. november år 1. Stengningsperioden varer da fra 1. november år 1 til 1. mai år 3. I et slikt tilfelle er den ordinære reinvesteringsfristen utgangen av det tredje året etter det året nedslaktingen ble foretatt, dvs. 31. desember år 4. Denne reinvesteringsfristen skal forlenges med 18 mnd. og går da ut 1. juli år 6.

B-3-2.4 Reinvesteringsobjekt

B-3-2.4.1 Generelt

Ved ufrivillig realisasjon må det reinvesteres i nytt formuesobjekt av samme art som det realiserede. Vilkåret om at objektet må være av samme art er oppfylt hvis det nye formuesobjektet i det vesentligste er av samme fysiske beskaffenhet som det realiserede. Selv om det ikke er tilfellet, anses det nye objektet å være av samme art hvis det har tilnærmet samme funksjon for eieren som det realiserede objektet.

Hvis den fysiske beskaffenheten er forskjellig, må det normalt kreves at det nyervervede objektet er avskrivbart/ikke avskrivbart dersom det realiserede objektet var det. Hvis den fysiske beskaffenheten i det vesentligste er den samme, er dette ikke avgjørende. Dette gjelder f.eks. hvor et kombinert bygg som leies ut både til bolig- og forretningsformål og er avskrivbart, realiseres og erstattes av et nytt kombinert bygg hvor andelen av boligutleie er noe større, slik at bygget ikke blir avskrivbart.

Investeres det i objekt som inngår i samme saldogruppe som det realiserede objektet, anses vilkåret om samme art normalt oppfylt.

Investeres det i et objekt som inngår i en annen saldogruppe enn det realiserede, anses vilkåret oppfylt dersom objektet kan anses å ha tilnærmet samme funksjon i skattyterens inntektsgivende aktivitet som det realiserede. For eksempel kan det investeres i lastebil eller vogntog ved realisasjon av fraktestil.

- Om eksempler fra praksis, se
- BFU 30/2010. En eiendom på 12 dekar bygningsmasse bestående av skattyters egen bolig samt næringslokale beregnet for utleie var realisert. Reinvesteringsobjektet var fire tomter og oppføring av bygninger på disse, som skulle bestå av egen bolig, utleiebolig og forretningseiendom for utleie. Vilkåret i sktl. § 14-70 annet ledd om at reinvesteringsobjektet var av samme art var oppfylt.
 - BFU 5/2015. Et gammelt hus som var leid ut til næringsdrivende, beliggende på en eiendom regulert til bolig, kontor og forretning, var brent ned. Oppføring av et nytt bygg bestående av verkstedlokaler, kontor- og selskapslokaler, samt leiligheter for utleie, på ny tomt måtte anses som reinvestering i nytt objekt av samme art etter sktl. § 14-70 annet ledd.
- Det kan ikke reinvesteres i objekt utenfor norsk beskatningsområde.

B-3-2.4.2 Påkostning

Det kan reinvesteres ved påkostning i form av tilbygg/påbygg på et formuesobjekt som skattyteren eide før realisasjonen. Vedlikehold eller påkostning i form av standardheving av et slikt formuesobjekt anses derimot ikke som reinvestering.

B-3-2.4.3 Aksjer eller andeler i selskap

Det kan ikke reinvesteres ved kjøp av aksjer eller andeler i selskap. Dette gjelder selv om selskapet eier formuesobjekter av den art som oppfyller kravet til reinvestering.

B-3-2.4.4 Spesielt om dyr eller akvatiske organismer

Etter en ufrivillig realisasjon av dyr eller akvatiske organismer (fisk mv.) vil bare gjenkjøp av henholdsvis dyr og fisk mv. som inngår i samme type inntektsgivende aktivitet som de realiserte, f.eks. jordbruk eller akvakultur, anses som reinvestering.

B-3-2.4.5 Spesielt om oppføringskostnader av gjenanskaffet smolt i akvakulturvirksomhet

I akvakulturvirksomhet kan også førkostnader og kostnader til arbeid som medgår til oppføring opp til det alders-/vektnivå som den ufrivillig realiserte fisken hadde på realisasjonstidspunktet, anses som nytt objekt av samme art etter sktl. § 14-70 annet ledd. Det må utarbeides et spesifisert regnskap over påløpte kostnader til oppføring av den gjenanskaffede fiskebeholdningen. Dette gjelder angivelse av antall og pris på innkjøpt settefisk og de medgåtte kostnadene til før og arbeid.

B-3-2.5 Endret bruk etter reinvestering

Hvis bruken av reinvesteringsobjektet endrer seg, sammenlignet med det som gjaldt for det realiserte objektet, behandles bruksendringen på samme måte som om bruksendringen hadde skjedd før realisasjonen. Hvis det realiserte objektet f.eks. ble benyttet i inntektsgivende aktivitet og det reinvesterte objektet tas i bruk privat, kan reglene om uttaksbeskatning i sktl. § 5-2 komme til anvendelse.

B-3-2.6 Hvor mye av vederlaget må reinvesteres

For å få betinget skattefritak for hele gevinsten/avsatt negativ saldo for saldogruppe j, må skattyteren reinvestere hele erstatningen/vederlaget for det realiserte objektet. Reinvesteres bare en del av erstatningen/vederlaget, vil bare en forholdsmessig del av gevinsten anses reinvestert.

Eksempel

Gevinst på driftsmiddel	kr 400 000
Erstatning/vederlag	kr 1 000 000

Reinvesterer skattyter hele erstatningen/vederlaget på kr 1 000 000, er vilkåret oppfylt for hele gevinsten på kr 400 000.

Reinvesterer skattyter kr 700 000, dvs. 7/10 av erstatningen/vederlaget, anses bare 7/10 av gevinsten på kr 400 000, dvs. kr 280 000 å være reinvestert. Resterende kr 120 000 må tas til inntekt som omtalt i [pkt. 2.10](#).

B-3-2.7 Hva regnes som reinvestert beløp

B-3-2.7.1 Generelt

Som reinvestert beløp regnes alle kostnader ved erverv av det nye formuesobjektet, se emnet [«Inngangsverdi»](#).

B-3-2.7.2 Objekt ervervet ved arv, gave o.l.

Objekter ervervet vederlagsfritt ved arv, arveforskudd eller ved gave, oppfyller ikke vilkårene for reinvestering. Er det ytet delvis vederlag, regnes som reinvestert et beløp tilsvarende det som er betalt i form av kontant betaling, gjeldsovertakelse mv. Arve- eller gavedelen regnes ikke som reinvestering. Det samme gjelder den delen av kostprisen som er dekket av eventuelt åsetesavslag og føderåd (kår).

B-3-2.7.3 Eget arbeid

Verdien av skattyters eget arbeid regnes som reinvestering forutsatt at verdien av arbeidet er skattepliktig. Fritidsarbeid på egen bolig er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6, og kan derfor ikke regnes som reinvestering.

Er reinvesteringssubjektet et driftsmiddel i skattyters virksomhet, må verdien av skattyters arbeidsinnsats og eventuelle lønnskostnader ved tilvirkningen aktiveres som en del av inngangsverdien på driftsmidlet. Er arbeidet på reinvesteringssubjektet av en slik art som virksomheten ikke yter til andre, kan verdien av eierens arbeidsinnsats settes til tariffønn for ufaglært arbeidskraft. Er arbeidsinnsatsen i seg selv av en art som normalt ytes til andre (omsettes), er det omsetningsverdien av eierens og ansattes arbeidsinnsats som skal aktiveres. Se FIN 13. februar 2013 i Utv. 2013/224. Nærmere om skatteplikten ved tilvirkning for egen regning, se emnet [«Virksomhet – arbeid under utførelse»](#), [pkt. 2.3.4](#).

B-3-2.7.4 Offentlige tilskudd

Den delen av et formuesobjekts kostpris som er dekket av offentlige tilskudd, regnes ikke som reinvestering. Dette gjelder også for skattefrie investeringstilskudd som nevnt i sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a. Se for øvrig emnet [«Tilskudd – offentlige tilskudd»](#).

B-3-2.8 Inngangsverdi for det reinvesterte objektet

B-3-2.8.1 Generelt

Ved beregning av inngangsverdien for det reinvesterte objektet, reduseres kostprisen med den reinvesterte gevinsten, jf. sktl. § 14-70 tredje ledd siste punktum. Har skattyter som i eksempelet i [pkt. 2.6](#) mottatt kr 1 000 000 i erstatning/vederlag og gevinsten er kr 400 000, vil kostprisen på det reinvesterte objektet måtte nedskrives med kr 400 000, forutsatt at skattyter har anvendt hele erstatningen/vederlaget til reinvesteringen. Inngangsverdi for det reinvesterte objektet blir da kr 600 000 (kr 1 000 000 redusert med kr 400 000).

Anvender skattyter som i siste del av eksempelet, bare kr 700 000 av erstatningen/vederlaget til reinvestering, vil kr 280 000 av gevinsten anses reinvestert (400 000 x 7/10). Inngangsverdien for det reinvesterte objektet blir da kr 420 000 (kr 700 000 redusert med kr 280 000). De resterende kr 120 000 av gevinsten som ikke er reinvestert, kommer til beskatning som omtalt i [pkt. 2.10](#).

Om grunnlaget for avskrivninger på det reinvesterte objektet, se emnet [«Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo»](#).

B-3-2.8.2 Buskap på gårdsbruk

Ved reinvestering i buskap på gårdsbruk skal kjøpesummen for den innkjøpte buskapen fradragsføres, og den avsatte gevinsten inntektsføres i den utstrekning vilkårene er oppfylt. Ved årets utgang vurderes den ervervede besetningen til statusverdi etter takseringsreglene på vanlig måte, jf. takseringsreglene § 5-2.

B-3-2.9 Hvem kan reinvestere**B-3-2.9.1 Generelt**

Eieren av det ufrivillig realiserste formuesobjektet må selv erverve det nye formuesobjektet.

B-3-2.9.2 Ektefeller

Nedskrivningen med avsatt gevinst og/eller negativ saldo i gruppe j, kan foretas på formuesobjekt som erverves av ektefellen, når ektefellene skattlegges særskilt for inntekt, jf. sktl. § 2-11. Dette gjelder også om det formuesobjektet som erverves, tilhører ektefellens særeie. Dette gjelder likevel ikke ektefeller som skattlegges hver for seg etter sktl. § 2-12. Ved skifte av bo etter separasjon eller skilsmisse, kan ektefellene velge hvem som skal overta avsetningen og dermed foreta reinvestering og nedskrivning.

B-3-2.9.3 Overdragelse av krav på salgs- eller erstatningssum

Det påvirker ikke skattyters reinvesteringsplikt at han overdrar sitt krav på salgs- eller erstatningsbeløp, eller deler av dette, til andre.

B-3-2.9.4 Dødsfall

Om hvem som kan reinvestere når skattyter dør før reinvesteringen er foretatt, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

B-3-2.9.5 Selskap med deltakerfastsetting

Betinget avsatt gevinst som en selskapsdeltaker har utenfor et selskap med deltakerfastsetting, kan ikke reinvesteres i formuesobjekter som erverves av selskapet. (Tilsvarende gjelder for negativ saldo i saldogruppe j.)

Er gevinst (ev. negativ saldo i gruppe j) avsatt i et selskap med deltakerfastsetting, må reinvesteringen foretas av selskapet.

B-3-2.9.6 Sameie

I sameie skal reinvestering foretas av den enkelte sameier, enten hver for seg for sin andel, eller ved erverv av del av et objekt som inngår i sameiet.

B-3-2.9.7 Skifte av eierform

Om behandling av betinget avsetning foretatt før skifte av eierform, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)», pkt. 3.9.8.

B-3-2.9.8 Fusjon og fisjon

Ved skattefri fusjon og fisjon kan betinget skattefri gevinst/negativ saldo i gruppe j fra det overdragende selskapet, videreføres av det overdragende eller det/de overtakende selskap. Se nærmere emnene «[Fusjon – innenlands](#)» og «[Fisjon – innenlands](#)».

B-3-2.10 Manglende reinvestering**B-3-2.10.1 Generelt**

Er formuesobjekt ikke ervervet eller bindende kontrakt ikke inngått innen fristen, skal skattemyndighetene endre fastsettingen for avsetningsåret, se sktl. § 14-70 fjerde ledd jf. sktflv. § 12-1 tredje ledd bokstav b. Det samme gjelder om en slik bindende kontrakt brytes eller heves.

Ved delvis oppfyllelse av vilkårene, skal fastsettingen endres for en forholdsmessig del av gevinsten.

B-3-2.10.2 Særlig om ikke-avskrivbare driftsmidler

Bestemmelsen i sktl. § 14-70 om at fastsettingen for avsetningsåret skal endres ved manglende reinvestering innen fristen, gjelder også for gevinst ved realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler. Da gevinst ved realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler kan føres på gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-53, kan skattyter i forbindelse med endringen av fastsettingen for avsetningsåret, kreve at hele eller deler av gevinsten føres på gevinst- og tapskontoen for dette

året. I slike tilfeller må fastsettingen for de etterfølgende årene også endres som følge av at det skal foretas årlig inntektsføring fra gevinst- og tapskontoen.

B-3-2.10.3 Driftsmidler i saldogruppe e-j

Ikke-reinvestert gevinst som skriver seg fra driftsmidler i saldogruppene e, f, g, h og i, samt tilsvarende ikke-reinvestert negativ saldo i saldogruppe j, skal inntektsføres med 20 % i det året reinvesteringsfristen løper ut, jf. sktl. § 14-44 fjerde ledd tredje punktum. Den resterende delen av gevinsten/negativ saldo i gruppe j, skal samme år overføres til gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-44 fjerde ledd fjerde punktum (det foretas vanlig inntekts-/fradragsføring fra gevinst- og tapskonto samme år i tillegg til den direkte inntektsføringen).

B-3-2.10.4 Nedslakting av buskap på gårdsbruk

Avsatt gevinst som ikke er reinvestert etter nedslakting av buskap på gårdsbruk, hvor nedslaktingen er pålagt eller ansett ønskelig ifølge attest fra veterinærmyndighet, kan legges til gevinst og tapskonto i det året reinvesteringsfristen løper ut, jf. sktl. § 14-70 sjuende ledd siste punktum.

B-3-2.10.5 Oppløsning av selskap

Om avsatte gevinster i aksjeselskap mv. eller selskap med deltakerfastsetting når selskapet oppløses, se hhv. emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)» og emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)».

B-3-2.10.6 Dødsfall

Om avsatte gevinster/negativ saldo i saldogruppe j som ikke var reinvestert ved skattyters død, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

B-3-3 Ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73

B-3-3.1 Generelt

Etter sktl. § 14-73 kan skattyter kreve betinget skattefritak for gevinst ved realisasjon av landbrukseiendom eller del av slik eiendom som følge av ekspropriasjon, brann eller annen ulykke. Dette gjelder så langt skattyter bruker vederlaget til erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.

Bestemmelsen gjelder tilsvarende for salg og makeskifte i tilfeller der erververen kunne krevd eiendommen avstått ved ekspropriasjon og ved odelsløsning, jf. sktl. § 14-73 første ledd tredje punktum. Reglene om betinget skattefritak etter sktl. § 14-73 gjelder både avskrivbare og ikke-avskrivbare deler av den faste eiendommen.

Gevinst fritatt etter sktl. § 14-73 kan ikke reinvesteres i bolig- eller fritidseiendom, jf. sktl. § 14-73 første ledd annet punktum. Dette gjelder selv om eiendommen skal leies ut, eller brukes i virksomhet.

Begrensningene i sktl. § 14-71 første ledd av hvilke gevinster som kan avsettes betinget skattefritt ved makeskifte med offentlig myndighet mv., gjelder ikke for gevinster ved ekspropriasjon, brann eller annen ulykke etter sktl. § 14-73.

Om fremsettelse av krav om betinget skattefritak, se [pkt. 2.1.10](#).

B-3-3.2 Tidligste reinvesteringstidspunkt

Det som er lagt til grunn i [pkt. 2.2](#) om tidligste reinvesteringstidspunkt ved betinget skattefritak etter sktl. § 14-70 gjelder tilsvarende ved betinget skattefritak etter § 14-73.

B-3-3.3 Frist for reinvestering

Bestemmelsen i sktl. § 14-70 tredje ledd om frist for reinvestering gjelder tilsvarende, jf. sktl. § 14-73 annet ledd. Nærmere om reinvesteringsfristen, se [pkt. 2.3.1](#).

B-3-3.4 Reinvesteringsobjekt

Reinvestering kan skje ved erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet, jf. sktl. § 14-73 første

ledd. Da reinvestering også kan skje i inntektsgivende aktivitet utenfor næringsvirksomhet, kan det f.eks. reinvesteres i bygg eller anlegg hvor utleien/aktiviteten ikke er omfattende nok til å være næringsvirksomhet. Bolig- eller fritidseiendom er imidlertid unntatt, jf. sktl. § 14-73 første ledd annet punktum. Dette gjelder selv om eiendommen skal leies ut og selv om inntektene ved utleien vil være inntekt av virksomhet. Avskrivbare hytter mv. kan likevel benyttes som reinvesteringssubjekt. Nærmere om vilkårene for avskrivning, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», [pkt. 16.5.7](#).

Reinvesteringsadgangen må avgrenses mot investering i løsøre og løpende driftskostnader/vedlikehold, se Prop. 1 LS (2013–2014) [pkt. 5.8.3](#).

B-3-3.5 *Krav til reinvestert beløp*

Gevinst kan kreves fritatt for skattlegging så langt vederlaget reinvesteres, jf. sktl. § 14-73 første ledd første punktum. For at hele gevinsten skal fritas for beskatning, må hele vederlaget reinvesteres. Reinvesteres bare deler av vederlaget, fritas bare en tilsvarende del av gevinsten for beskatning. Om hva som regnes som reinvestert beløp, se [pkt. 2.7](#).

B-3-3.6 *Inngangsverdi for det nye objektet*

Sktl. § 14-70 tredje ledd siste punktum om at gevinsten skal fratrekkes kostprisen på det nye objektet uten å komme til fradrag i inntekten, gjelder tilsvarende, jf. sktl. § 14-73 annet ledd. Nærmere om fastsetting av inngangsverdi på det nye objektet, se [pkt. 2.8](#).

B-3-3.7 *Hvem som kan reinvestere*

Reglene om hvem som kan reinvestere, gjelder tilsvarende som ved ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70, se nærmere [pkt. 2.9](#).

B-3-3.8 *Manglende reinvestering*

Ved manglende reinvestering gjelder sktl. § 14-70 fjerde ledd tilsvarende, jf. sktl. § 14-73 annet ledd, se [pkt. 2.10](#).

B-3-4 **Innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72**

B-3-4.1 *Vilkår for betinget skattefritak*

B-3-4.1.1 *Generelt*

Det kan kreves betinget skattefritak for skattepliktig gevinst ved innløsning av festet tomt, jf. sktl. § 14-72. Enhver form for innløsning fra bortfester til fester er omfattet av regelen. Dette gjelder både:

- tvangsinnløsning etter lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste eller i medhold av opprinnelig festeavtale, og
- frivillig salg til en fester. Dette gjelder selv om festeren ikke kunne krevd tvungen innløsning med hjemmel i lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste eller i medhold av opprinnelig festeavtale.

Annen form for realisasjon av festet tomt kommer ikke inn under bestemmelsen i sktl. § 14-72. En ufrivillig realisasjon vil imidlertid omfattes av regelen i sktl. § 14-70. Dette gjelder for eksempel hvis kommunen eksproprierer en festet tomt.

Skattyteren kan velge å kreve hele eller en del av gevinsten avsatt betinget skattefritt. Krevs bare en del avsatt betinget skattefritt, skal resten behandles etter de vanlige reglene.

B-3-4.1.2 *Flere gevinster*

Har skattyteren flere gevinster som fyller vilkårene, kan han selv velge om han vil avsette alle eller bare noen betinget skattefritt.

B-3-4.1.3 *Blanding tap/gevinst*

En skattyter som i løpet av inntektsåret har innløst (realisert) noen festetomter med gevinst og noen med tap, kan få betinget skattefritak for gevinsten ved innløsning av festet tomt som har gitt gevinst uten reduksjon for tapene på de andre tomtene.

B-3-4.1.4 Underskudd

Har skattyter underskudd i samme år som festet tomt innløses, kan han velge å føre underskuddet mot gevinsten og kreve betinget skattefritak bare for den overskytende delen. Det samme gjelder hvis skattyter har fremførbart underskudd fra tidligere år, som ikke oppveies av annen inntekt enn gevinsten. Om skattyteren ønsker det, kan han likevel kreve hele gevinsten avsatt.

B-3-4.1.5 Hvem kan kreve betinget skattefritak

Bare den som var eier av den innløste tomten kan kreve betinget skattefritak.

I sameie kan den enkelte sameier kreve betinget skattefritak for sin andel av gevinsten. Se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)».

Ved innløsning av festet tomt som tilhører selskap, herunder selskap med deltakerfastsetting, kan betinget skattefritak bare kreves av selskapet.

B-3-4.1.6 Fremsettelse av krav om betinget skattefritak

Om fremsettelse av krav om betinget skattefritak, se [pkt. 2.1.10](#). Om frist for reinvestering, se nedenfor.

B-3-4.1.7 Sikkerhetsstillelse

Det skal ikke stilles sikkerhet for latent skatt på avsetningen.

B-3-4.2 Tidligste reinvesteringstidspunkt

Det er en forutsetning for betinget skattefritak at det nye objektet skal erverves til erstatning for det gamle. I utgangspunktet kan derfor det nye objektet tidligst erverves etter tidspunktet for opphør av eiendomsretten til den realiserede tomten. I særlige tilfeller kan forholdene ligge slik til rette at en tidligere anskaffet eiendom eller påkostning som nevnt i [pkt. 4.4](#), må anses å oppfylle kravet om reinvestering. Dette kan f.eks. gjelde hvor skattyter erverver ny eiendom etter at fester har krevd innløsning av tomten, men før innløsningen er gjennomført.

B-3-4.3 Frist for reinvestering

Ved innløsning av festet tomt må erverv eller bindende avtale om erverv av reinvesteringsobjekt normalt være inngått senest innen utgangen av det tredje året etter det året innløsningssummen er endelig fastsatt, se sktl. § 14-72 annet ledd jf. § 14-70 tredje ledd.

Er innløsningssummens størrelse omtvistet, godtas det i praksis at reinvestering av det omtvistede beløpet foretas innen utgangen av det tredje inntektsåret etter det året innløsningssummens størrelse blir endelig fastsatt. Skattyter må likevel innenfor den ordinære reinvesteringstiden ha inngått en bindende avtale om reinvestering for den ikke omtvistede delen.

Det er ikke fastsatt frist for gjennomføring av inngått avtale om gjenanskaffelse av det nye formuesobjektet, men det forutsettes at gjennomføring av avtalen skjer innen rimelig tid.

B-3-4.4 Reinvesteringsobjekt ved innløsning av bortfestet tomt

Ved innløsning av bortfestet tomt kan det ifølge sktl. § 14-72, reinvesteres ved

- erverv av annen tomt som bortfestes eller
- erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.

Det kan ikke reinvesteres ved erverv eller påkostning av bolig- og fritidseiendom. Dette gjelder selv om eiendommen skal leies ut og selv om inntektene ved utleien vil være inntekt av virksomhet. Avskrivbare hytter mv. kan imidlertid benyttes som reinvesteringsobjekt. Nærmere om vilkårene for avskrivning, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», [pkt. 16.5.7](#).

Påkostning må avgrenses mot vedlikehold, som ikke omfattes av reinvesteringsadgangen. Om skillet mellom påkostning og vedlikehold, se emnet «[Vedlikehold](#)».

Reinvesteringen kan skje i samme eller i annen virksomhet eller inntektsgivende aktivitet. Gevinst innvunnet av deltakeren utenfor selskap med deltakerfastsetting, kan imidlertid ikke reinvesteres av et selskap hvor skattyter er deltaker.

B-3-4.5 *Hvor mye av vederlaget må reinvesteres*

For å få betinget skattefritak for hele gevinsten, må skattyteren reinvestere hele vederlaget for den innløste tomten. Reinvesteres bare en del av vederlaget, vil bare en forholdsmessig del av gevinsten anses reinvestert. Nærmere om dette, se eksemplet i [pkt. 2.6](#).

B-3-4.6 *Hva regnes som reinvestert beløp*

Som reinvestert beløp regnes alle kostnader ved erverv av det nye formuesobjektet og/eller påkostning som nevnt i [pkt. 4.4](#). Om hva som regnes som kostnader ved erverv av nytt formuesobjekt, se emnet «[Inngangsverdi](#)».

Reinvestert beløp fastsettes på tilsvarende måte som ved ufrivillig realisasjon, se nærmere [pkt. 2.7](#).

B-3-4.7 *Inngangsverdi for det reinvesterte objektet*

Ved beregning av inngangsverdien for det reinvesterte objektet, reduseres kostprisen med den reinvesterte gevinsten. Inngangsverdi for det reinvesterte objektet fastsettes på tilsvarende måte som ved ufrivillig realisasjon, se nærmere i [pkt. 2.8](#).

B-3-4.8 *Hvem som kan reinvestere*

I utgangspunktet er det den som var eier av den innløste eiendommen som selv må erverve den nye eiendommen eller eie det objektet som påkostningen foretas på. Hvem som kan reinvestere følger samme regler som ved ufrivillig realisasjon, se nærmere i [pkt. 2.9](#).

B-3-4.9 *Manglende reinvestering***B-3-4.9.1** *Generelt*

Er eiendommen ikke ervervet, påkostningen ikke foretatt (som nevnt i [pkt. 4.4](#)), eller bindende kontrakt ikke inngått innen fristen, skal gevinsten som hovedregel tas til inntekt ved at skattemyndighetene endrer fastsettingen for avsetningsåret, se sktl. § 14-72 annet ledd jf. sktl. § 14-70 fjerde ledd og sktfvl. § 12-1 tredje ledd. Det samme gjelder om en slik bindende kontrakt brytes eller heves.

B-3-4.9.2 *Oppløsning av selskap*

Om avsatte gevinster i aksjeselskap mv. eller i selskap med deltakerfastsetting når selskapet oppløses, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)» eller emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)».

B-3-4.9.3 *Dødsfall*

Om avsatte gevinster som ikke var reinvestert ved skattyters død, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

B-3-5 *Makeskifte med offentlig myndighet mv. etter sktl. § 14-71***B-3-5.1** *Generelt*

Makeskifte (bytte) behandles for begge parter som en realisasjon av det objektet de har byttet bort og som erverv av det objektet de har byttet til seg. Nedenfor omtales makeskifte etter sktl. § 14-71. Om makeskifte etter reglene om betinget skattefritak ved ekspropriasjon mv. av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73, se [pkt. 3](#),

Skattepliktig gevinst ved makeskifte (realisasjon) av ikke-avskrivbar fast eiendom utenfor virksomhet kan kreves betinget fritatt for inntektsbeskatning så langt skattyter som vederlag har mottatt ny fast eiendom som ledd i makeskifte med kommune, fylkeskommune, staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene, jf. sktl. § 14-71. Reglene gjelder ikke for makeskifte med selskaper der staten er hovedeier, herunder selskaper som går inn under lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak.

Det betingede skattefritaket innebærer at gevinsten ikke skattlegges i det året makeskiftet foretas, men at det ved en senere realisasjon av den mottatte eiendommen vil oppstå skatteplikt for den betinget skattefrie gevinsten, likevel bare i den utstrekning det på dette tidspunktet ville ha foreligget skatteplikt på innvunnet gevinst ved en tenkt realisasjon av den frabyttede eiendommen, se [pkt. 5.5](#).

Ved makeskifte av eiendom bestående av både avskrivbare bygninger, ikke-avskrivbare bygninger og grunn, kan betinget skattefritak kreves for den delen av gevinsten som vedrører ikke-avskrivbare bygg og grunnen, men ikke i den utstrekning eiendommen er driftsmiddel i virksomhet på tidspunktet for makeskiftet slik at gevinsten kan føres på gevinst- og tapskonto etter sktl. § 14-53. Var den avståtte eiendommen f.eks. seksjonert i seksjoner som var hhv. avskrivbare og ikke-avskrivbare, er det bare gevinsten som faller på de ikke-avskrivbare seksjonene utenfor virksomhet som omfattes av ordningen med betinget skattefritak ved makeskifte.

Gevinst ved makeskifte av arealer fra jord- og skogbrukseiendom drevet som virksomhet, kan ikke kreves betinget fritatt etter reglene om makeskifte etter sktl. § 14-71 da slik gevinst kan føres på gevinst- og tapskonto, se FIN 24. mai 1994 i Utv. 1994/549.

Ved makeskifte etter reglene om betinget skattefritak ved ekspropriasjon mv., brann eller annen ulykke av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73, gjelder andre regler for hvilke gevinster som kan avsettes betinget skattefritt og hva det kan reinvesteres i. Nærmere om dette, se pkt. 3.

B-3-5.2 *Delvis oppgjør i andre former enn ny fast eiendom*

Det er et vilkår for betinget skattefritak (for noen del av gevinsten) ved makeskifte at hovedytelsen fra begge parters side er fast eiendom og ikke pengevederlag, løsøre mv., se Ot.prp. 36 (1984–85) punkt 2.2. Om et tilfelle hvor dette vilkåret ikke var oppfylt, se BFU 30/2010. (Verdien av den avståtte eiendommen var ca. 25 millioner, mens oppgjøret besto av tomtearealer verdsatt til 8 millioner samt et pengevederlag på ca. 17 millioner.)

Når skattyter bare mottar vederlag i form av fast eiendom (ingen pengevederlag mv.), omfattes hele gevinsten for den avståtte eiendommen av ordningen med betinget skattefritak. Dette gjelder selv om skattyter betaler mellomlegg.

Når skattyter mottar pengevederlag mv. i tillegg til fast eiendom, gjelder det betingede skattefritaket bare den delen av gevinsten som forholdsmessig faller på omsetningsverdien på den mottatte faste eiendommen, regnet i forhold til det totale vederlaget. Resten av gevinsten skattlegges etter vanlige regler.

Eksempel

<i>Omsetningsverdi av mottatt eiendom:</i>	<i>kr</i>	<i>200 000</i>
<i>Mottatt pengevederlag:</i>	<i>kr</i>	<i>50 000</i>
<i>Totalt vederlag</i>	<i>kr</i>	<i>250 000</i>
<i>Gevinst ved realisasjonen (forutsatt en inngangsverdi på kr 150 000):</i>	<i>kr</i>	<i>100 000</i>
<i>Det kan da kreves betinget skattefritak for:</i>	$\frac{\text{kr } (100\,000 \times 200\,000)}{250\,000}$	<i>= kr 80 000</i>

B-3-5.3 *Krav til den mottatte eiendommen*

Det er ikke noe krav at den mottatte faste eiendommen skal være av samme art som den avståtte eiendommen for at skattyter skal kunne kreve gevinsten betinget fritatt for beskatning. Avstått eiendom kan være et grunnareal, og mottatt eiendom kan f.eks. være et avskrivbart forretningsbygg eller en tomt.

B-3-5.4 *Beregning av den betinget skattefrie gevinsten for den avståtte eiendommen*

Gevinst for den avståtte eiendommen beregnes på vanlig måte til differansen mellom vederlaget og inngangsverdien (eventuelt oppregulert etter overgangsregler). Når skattyter mottar mellomlegg, består vederlaget for den avståtte eiendommen av omsetningsverdien av den mottatte eiendommen med tillegg av pengevederlag mv. Når skattyter i tillegg til den avståtte eiendommen har ytet mellomlegg som pengevederlag mv., er vederlaget for den avståtte eiendommen lik omsetningsverdien for den mottatte eiendommen redusert med mellomlegget.

B-3-5.5 Senere overdragelse av den mottatte eiendommen

Ved senere overdragelse, se nedenfor, av den mottatte eiendommen må det foretas en separat vurdering av skatteplikt for

- gevinsten for den mottatte eiendommen, regnet ut fra inngangsverdi og eier og/eller botid for denne, og
- den betinget avsatte gevinsten for den tidligere avståtte eiendommen, uavhengig av skatteplikt for gevinsten på den mottatte eiendommen, se nedenfor.

Den betinget skattefrie gevinsten ved makeskiftet kan bare skatlegges dersom/når den mottatte eiendommen overdras. Forutsetningen for beskatning av den betinget skattefrie gevinsten er at denne ville vært skattepliktig ved en tenkt realisasjon av den tidligere avståtte eiendommen på det tidspunktet den mottatte eiendommen overdras, jf. sktl. § 14-71 annet ledd.

Begrepet «overdras» omfatter overdragelse av eiendomsrett mot vederlag, gaveoverføring og arveovergang ved dødsfall. Total ødeleggelse av den mottatte eiendommen omfattes ikke av begrepet «overdras», og vil derfor ikke utløse beskatning av den betinget avsatte gevinsten. Ved eierskifte hvor reglene i sktl. § 9-7 om kontinuitet ved arv og gave kommer til anvendelse, skal overtakeren som hovedregel tre inn i avdødes/giverens inngangsverdier og skatteposisjoner. Dette gjelder også skatteposisjoner knyttet til makeskifte etter sktl. § 14-71. I arve- og gavetilfeller hvor det i sktl. § 9-7 femte ledd er gitt unntak fra reglene om kontinuitet, vil bestemmelsen i sktl. § 14-71 annet ledd om mulig skatlegging av den betinget avsatte gevinsten likevel gjelde. Dette vil være aktuelt for bolig- og fritidseiendommer hvor giver/arvelater oppfylte krav til eier- og botid, og kunne realisert eiendommen uten gevinstbeskatning på gave/dødsfallstidspunktet. Nærmere om unntakene fra kontinuitet, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

Ved beregning av eiertiden for den tidligere avståtte eiendommen, legges eiertiden for den avståtte eiendommen til eiertiden for den mottatte eiendommen.

Ved beregning av botiden for den tidligere avståtte eiendommen, vil hele eiertiden for den mottatte eiendommen kunne regnes med som «botid» for den avståtte eiendommen dersom skattyter faktisk benyttet den avståtte eiendommen som egen bolig på makeskiftetidspunktet. Det samme gjelder dersom skattyter var forhindret fra å ta den avståtte «faste» boligen i bruk pga. arbeid, helsemessige eller lignende grunner. Det har i denne forbindelse ingen betydning hva slags type eiendom den mottatte eiendommen er. Denne kan f.eks. være en tomt eller boligeiendom som skattyter ikke har tatt i bruk. Botid for en avstått boligeiendom som på makeskiftetidspunktet ikke anses brukt som egen bolig, kan ikke opparbeides mens skattyteren sitter med den mottatte eiendommen. Dette gjelder selv om den mottatte eiendommen brukes som egen bolig.

B-3-5.6 Inngangsverdi for den mottatte eiendommen

Opprinnelig inngangsverdi på den mottatte eiendommen settes til den verdien som ble lagt til grunn ved fastsetting av vederlaget på det tidspunktet makeskiftet ble gjennomført. Den betinget avsatte gevinsten skal ikke redusere inngangsverdien for den mottatte eiendommen.

B-4 Bil – formue

- Sktl. § 4-1 og § 4-17
- Takseringsreglene § 1-1-3 og § 2-1-2

B-4-1 Yrkesbiler som avskrives

For yrkesbiler som avskrives, fastsettes formuesverdien normalt til 70 % av saldooverdien ved utgangen av inntektsåret, etter årets avskrivninger, jf. sktl. § 4-17 annet ledd. Skattyteren kan kreve en lavere verdi lagt til grunn dersom han kan dokumentere at den faktiske verdien av driftsmidlene i saldogruppen er lavere. Formuesverdien settes da til 70 % av denne lavere, faktiske verdien. Er saldooverdien negativ, settes formuesverdien til null. Om hva som regnes som yrkesbiler, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)».

B-4-2 Privatbiler som ikke avskrives**B-4-2.1 Generelt**

For biler som ikke er saldoavskrevet, settes formuesverdien ved utgangen av inntektsåret 2023 etter følgende skala, i prosent av bilens opprinnelige listepriis som ny hos hovedimportør, jf. takseringsreglene § 1-1-3. Dette gjelder selv om bilen brukes i inntektsgivende aktivitet. Verdsettingen i tabellen nedenfor tar utgangspunkt i bilens registreringsår som ny. Dette gjelder også om bilen er førstegangsregistrert i utlandet:

År	Verdi
2023	75 %
2022	65 %
2021	55 %
2020	45 %
2019	40 %
2018	30 %
2017	20 %
2008–2016	15 %
1994–2007	kr 1 000

1993 og eldre (veterankjøretøy) verdsettes individuelt til antatt salgsverdi.

Verdien kan settes lavere enn til de angitte prosentsatsene ovenfor dersom bilen av spesielle grunner er gått særlig mye ned i verdi.

B-4-2.2 Trygdefinansiert bil

Biler finansiert av folketrygden er skilt i to grupper. Gruppe 1 er vanlige personbiler der det ikke er omfattende rådighetsbegrensninger. Gruppe 2 vil være spesialtilpassede biler som har rådighetsinnskrenkninger.

Vanlige personbiler ervervet etter 1. april 2003 (biler i gr. 1), anses som formue for skattyter selv om de er helt eller delvis finansiert gjennom folketrygden. Det gis fradrag for gjeld på vanlig måte.

Bil som eies av skattyter og som

- det hefter vesentlige rådighetsbegrensninger ved (spesialtilpasset bil, gr. 2), og/eller
- er ervervet før 1. april 2003 og
- fullt ut eller delvis er finansiert av folketrygden,

beskattes i praksis ikke som formue for skattyter. Det gis i slike tilfelle ikke fradrag for gjeld knyttet til bilen til NAV i skattyters øvrige formue, se SKD 27. november 1979 i Utv. 1980/71.

B-4-2.3 Privatbil som ikke er importert til Norge

Privatbil som skattyter eier i utlandet, og som ikke har vært importert til Norge, verdsettes til antatt salgsverdi i det landet den er registrert. Takseringsreglene § 1-1-3 kan brukes tilsvarende med utgangspunkt i bilens listepriis som ny i det landet den er registrert, med mindre skattyter godtgjør at bilen har en lavere verdi.

B-4-3 Biler som inngår i varelager

Biler som inngår i varelager formuesbeskattes etter reglene om varelager, se emnet «Varebeholdning». Demonstrasjonsbiler skal normalt behandles som varelager, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.3.2.

B-5 Bil – fradrag for bilkostnader

- Sktl. § 6-1, § 6-12, § 14-41 første ledd bokstav c og d og § 14-43 første ledd bokstav c og d
- Takseringsreglene § 1-3-20

B-5-1 Generelt

Bilkostnader som skattyter pådrar seg ved å benytte egen bil i yrket/inntektsgivende aktivitet, er fradragsberettiget etter sktl. § 61 første ledd. For biler som anses som yrkesbiler, gis det i utgangspunktet fradrag for alle kostnader ved bilholdet. Det skal imidlertid foretas tilbakeføring av det beløpet som faller på bruk av bilen til privatkjøring, se sktl. § 6-12, jf. § 5-13 og emnet «[Bil – privat bruk](#)». Når privatbiler brukes i yrket, gis det fradrag på grunnlag av en standard kilometersats, multiplisert med antall km som faller på bruken av bilen i yrket. I tillegg gis det fradrag for visse andre kostnader, se [pkt. 3.7](#). Som privatbiler anses biler som eies/leases av personlige skattytere og som ikke anses som yrkesbiler fordi de bare i mindre utstrekning brukes i yrket.

For lønnstakere som dekker bilkostnader selv, inngår kostnadene i minstefradraget. Om behandling av godtgjørelse til dekning av slike kostnader, se emnet «[Bil – godtgjørelse](#)».

I dette emnet behandles fradragsrett for kostnader for alle biltyper. Dette omfatter kjøretøy som personbiler, varevogner, kombinerte biler, busser, lastebiler o.l.

B-5-2 Biler eiet/leaset av selskap

B-5-2.1 Generelt

Bil som eies/leases av aksjeselskap eller selskap med deltakerfastsetting, vil alltid være driftsmiddel/yrkesbil for selskapet. Ansattes kjøring anses som bruk i selskapets inntektsgivende aktivitet. Om fordelsbeskatning av den ansatte, se emnet «[Bil – privat bruk](#)». Om skattefrihet for ansatte etter reglene om gaver i arbeidsforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

B-5-2.2 Aksjonærs bruk

En aksjonærs kjøring med aksjeselskapets bil vil være yrkeskjøring for selskapet. Dette gjelder enten aksjonæren disponerer bilen som ansatt i selskapet, utfører oppdrag/arbeid for selskapet uten å være ansatt, eller benytter bilen til private formål. Når aksjonær som ikke er ansatt i selskapet benytter bilen til private formål uten å betale markedsleie for bruken, skal aksjonæren utbyttebeskattes og selskapet uttaksbeskattes for fordelen ved den private bruken. Nærmere om uttaksbeskatning, se sktl. § 5-2 første ledd og emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)». Om fastsetting av fordelen se emnet «[Bil – privat bruk](#)».

B-5-2.3 Deltakers bruk av bil tilhørende et selskap med deltakerfastsetting

Deltakers bruk av bil eid/leaset av et selskap med deltakerfastsetting anses som yrkeskjøring for selskapet. Dette gjelder enten deltakeren benytter bilen i yrke/virksomhet eller privat. Når deltakeren benytter bilen privat, skal selskapet uttaksbeskattes etter reglene i sktl. § 5-2 første ledd. Kommandittist som er lønnstaker i selskapet behandles som ansatt, se ovenfor. Nærmere om uttaksbeskatning, se sktl. § 5-2 første ledd og emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)». Om fastsetting av fordelen se emnet «[Bil – privat bruk](#)».

B-5-2.4 Kostnadsfradrag

Alle kostnader ved bilholdet er som utgangspunkt fradragsberettiget for selskapet. Yrkesbiler avskrives enten i saldogruppe c eller d. Se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

Bøter/forelegg er imidlertid ikke fradragsberettiget selv om de er pådratt i forbindelse med yrkesbruken. Se for øvrig emnet «[Bot, gebyr mv.](#)».

B-5-3 Biler eiet/leaset av personlige skattytere

B-5-3.1 Utelukkende yrkesbruk

Biler som utelukkende brukes til yrkeskjøring og overhodet ikke brukes privat av eier/leaser, heller ikke til kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) og/eller besøksreiser til hjemmet, skal anses som yrkesbil uansett kjørelengde. Dette gjelder uavhengig av biltype.

Ansattes kjøring med arbeidsgivers bil, herunder privatkjøring, behandles som yrkeskjøring for arbeidsgiveren. Dette gjelder selv om bilen overhodet ikke benyttes i yrket av den ansatte. Om fordelsbeskatning av den ansatte, se emnet «[Bil – privat bruk](#)».

B-5-3.2 Lastebiler, busser mv.

Følgende biler anses i samsvar med praksis og sammenholdt med avgrensningen i FSFIN § 5-13-1 som yrkesbil, uten nærmere sannsynliggjøring av kjørelengden når de brukes i yrket

- lastebiler med totalvekt på 7500 kg eller mer
- busser med mer enn 15 passasjerplasser
- biler som det i lov eller i medhold av lov er fastsatt forbud mot å benytte til annen privatkjøring enn arbeidsreise
- biler som er registrert for ni passasjerer eller mer såfremt de brukes i kjøreordning organisert av arbeidsgiver for transport av ansatte på arbeidsreise og ikke brukes privat utover arbeidsreise

B-5-3.3 Andre biler

Andre biler enn nevnt ovenfor som brukes i yrket og privat av eier/leaser, herunder busser med 15 passasjerplasser eller mindre, anses i praksis som yrkesbil bare dersom minst ett av vilkårene nedenfor er oppfylt

- yrkeskjøringen utgjør minst 6000 km per bil per år. Forholdene over en treårsperiode bør legges til grunn, eller
- yrkesbruken utgjør den overveiende del av den totale bruken, dvs. mer enn halvparten av totalbruken

Ved anvendelsen av 6000-kilometersgrensen i første strekpunkt medregnes all yrkeskjøring. Brukes en bil f.eks. både i lønnet arbeid og i virksomhet, anses bilen som yrkesbil hvis den samlede yrkes-/næringskjøringen overstiger 6000 km per bil pr. år.

Når bilen ikke fyller vilkårene for å være yrkesbil, behandles den som privatbil. Dette gjelder selv om den brukes noe i yrket.

Skattyter må kunne dokumentere yrkeskjøringen, f.eks. med kjørebok. Hvis skattyter ikke kan dokumentere yrkeskjøringen tilstrekkelig, kan skattemyndighetene fastsette yrkeskjøringen ved skjønn etter reglene i sktflv. § 12-2. Om skjønnsfastsetting, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktflv. § 12-2.

B-5-3.4 Flere biler

Har skattyter flere biler som han selv bruker privat, skal hver bil vurderes isolert etter anvisningene ovenfor. Det er f.eks. ikke anledning til å nekte å anse en bil som yrkesbil fordi skattyter kunne ha klart seg med færre biler.

B-5-3.5 Yrkeskjøring

B-5-3.5.1 Kjøring mellom hjem og fast arbeidssted

Kjøring mellom hjem og fast arbeidssted anses normalt ikke som yrkeskjøring selv om bilen brukes i yrket i løpet av dagen. Nærmere om grensen mellom yrkeskjøring og reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

B-5-3.5.2 Kjøring til møter og kurs

Dersom kostnadene til et møte, kurs mv. anses som yrkeskostnad, er bruk av bil til møtet, kurset mv. yrkeskjøring. Dette gjelder selv om det ville vært billigere å ta offentlig kommunikasjonsmiddel.

Annerledes kan det stille seg dersom kjøringen til møtet eller kurset kombineres med en ferietur. Det må da vurderes hva som er hovedformålet med reisen, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

B-5-3.6 Kostnadsfradrag for yrkesbiler

B-5-3.6.1 Generelt

Når en bil fyller vilkårene for å være yrkesbil, kan skattyteren kreve fradrag for alle faktiske kostnader, redusert med eventuell tilbakeføring for privat bruk, jf. sktl. § 6-12. Om når kostnadene skal reduseres med fordel ved privat bruk og størrelsen av fordelene, se emnet «[Bil – privat bruk](#)». Om når kostnadene skal reduseres fordi skattyter har fått skattefritt tilskudd som dekker kostnadene, se emnene «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)» og «[Særfradrag – sykdom eller svakhet](#)».

Når en bil etter reglene ovenfor er yrkesbil, kan skattyteren ikke kreve fradrag for kostnadene etter standardsatsene for privat bil brukt noe i yrket. Dette gjelder både for lønnstakere og bokføringspliktige. For bokføringspliktige skal bilkostnader som gjelder yrkesbiler føres i regnskapet. Ikke-næringsdrivende som mottar bilgodtgjørelse for bruk av privat bil i yrket kan likevel unnlate å regnskapsbehandle bilen og i stedet kreve forenklet overskuddsberegning, se emnet «[Bil – godtgjørelse](#)», pkt. 2. Bilgodtgjørelse som mottas for en bil som regnskapsbehandles, er skattepliktig inntekt. For en bil som regnskapsbehandles i virksomhet vil også godtgjørelse for kjøring utenfor virksomheten være virksomhetsinntekt, da samtlige bilkostnader er ført i regnskapet.

Som kostnader regnes alle kostnader ved bilholdet, herunder avskrivninger og driftskostnader til privatkjøring. Er det ikke ført bilregnskap, eller er bilregnskapet mangelfullt, må skattyter fastsette kostnadene ved skjønn med utgangspunkt i faktiske avskrivninger. Standardsatsen per km multiplisert med antall km yrkeskjøring kan ikke benyttes i disse tilfellene.

Kostnader til garasje i tilknytning til bilbrukerens bolig er bare fradragsberettiget når bilen utelukkende nyttes i yrket. Dette gjelder også om garasjen er frittliggende. Se for øvrig emnet «[Bolig – garasje](#)».

Kostnader til direkte medlemskap i bilbergingsselskap, regnes med i bilkostnadene.

Kostnader til medlemskap i bilorganisasjon anses som ikke-fradragsberettiget kontingent. Hvis kontingenten inkluderer veihjelp/bilberging, gis det fradrag for den merprisen som betales for dette.

B-5-3.6.2 Avskrivninger

Yrkesbiler avskrives enten i saldogruppe c eller d. Se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

B-5-3.6.3 Parkeringsavgift, bompenger, piggdekkavgift og fergekostnad

Parkeringsavgift/leie av parkeringsplass, bompenger, piggdekkavgift og fergekostnad anses ikke som bilkostnad, men er fradragsberettiget når kostnaden er pådratt i forbindelse med yrkeskjøring. Det samme gjelder tilleggsavgift, f.eks. ved oversittelse av parkeringstiden, se emnet «[Bot, gebyr mv.](#)». Ved vurderingen av fradragsrett for bilens eier kan reglene om fordelsbeskatning av ansatte brukes tilsvarende så langt de passer, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

Når kvittering for betalt parkeringsavgift ikke er mulig å fremskaffe, som f.eks. ved bruk av parkometer og betaling av bompenger, må fradragsføringen bygge på noteringer over faktiske utlegg.

B-5-3.6.4 Bøter

Bøter/forelegg er ikke fradragsberettiget, selv om de er pådratt i forbindelse med yrkesbruken. Se også emnet «[Bot, gebyr mv.](#)».

B-5-3.7 Kostnadsfradrag for privatbiler som brukes noe i yrket

B-5-3.7.1 Generelt

Når en bil ikke fyller vilkårene for å være yrkesbil, f.eks. på grunn av begrenset bruk i yrket, kan det ikke kreves fradrag for faktiske kostnader. Det kan i stedet kreves fradrag for yrkes-

bruk etter en standardsats på kr 3,50 multiplisert med antall km som faller på bruk av bilen i yrket jf. takseringsreglene (2022) § 1-3-20. Kjørelengden må kunne dokumenteres. Kjørelengde per bil i yrke kan normalt ikke overstige 6000 km i året for biler som ikke er yrkesbiler. Unntak gjelder hvis kjørelengden et år tilfeldig overstiger 6000 km, men hvor den året før var under og den forventes å ligge under også i senere år.

Standardsatsen på kr 3,50 per kilometer gjelder uavhengig av bilens størrelse og alder. Satsen omfatter bare kostnader som er direkte bilkostnader, så som verdiforringelse (avskrivninger) og kostnader til drivstoff/lading, veiavgift og forsikring. Kostnader til utbedring av bilskade eller egenandel/bonustap ved skade oppstått under kjøring i yrket kan fradras i tillegg. Har arbeidsgiver/oppladsgiver ytet full eller delvis erstatning for slike kostnader, skal slike beløp redusere fradraget. Videre kan det i tillegg kreves fradrag for kostnader til parkering, bompenger, ferge og lignende i den grad de er knyttet til yrkeskjøring. Går bilen senere over til å bli yrkesbil, må det fastsettes en inngangsverdi på det tidspunktet den blir yrkesbil, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 6.2.

B-5-3.7.2 Bruk av andres bil til yrkeskjøring

Skattytere kan i utgangspunktet også kreve fradrag etter standardsatsen når yrkeskjøring utføres med bil som eies av andre og de øvrige vilkår er oppfylt. Dette gjelder enten bilen leies fra andre eller er lånt vederlagsfritt, f.eks. av foreldrene. Overstiger yrkeskjøringen 6000 km må kostnadsfradraget fastsettes ved skjønn hvor det bl.a. tas hensyn til bilens verdiforringelse. Betales leiekostnader, vil disse vanligvis inkludere verdiforringelse.

Er bilen stilt vederlagsfritt til disposisjon for skattyter av en annen arbeidsgiver enn den yrkeskjøringen utføres for, kan skattyter ikke kreve fradrag for kostnader med mindre skattyteren betaler den andre arbeidsgiveren (bilens eier) vederlag spesielt for denne kjøringen.

B-5-3.8 Fradrag for arbeidsreiser og besøksreiser

Om fradrag for kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)» og for besøksreiser til hjemmet, emnet «Mer-kostnader – besøksreiser til hjemmet».

B-5-3.9 Kostnadsfradrag for biler som leies ut via nettbasert markedsplass – delingsøkonomi

Ved utleie av bil som formidles via nettbasert markedsplass gis det fradrag for utgifter med kr 2,80 per kilometer dersom leietakeren dekker kostnadene til drivstoff/lading i tillegg til leien, og utleien ikke anses som virksomhet, se takseringsreglene (2022) § 1-3-20 fjerde ledd. Se SKD 4. april 2016 i Utv. 2016/855.

B-5-4 Formelle regler

B-5-4.1 Opplysninger i vedlegg til skattemeldingen

Skattytere som krever fradrag for kostnader til bil, bortsett fra lastebiler over 7500 kg og busser med flere enn 15 passasjer seter eller som mottar bilgodtgjørelse for slike biler, skal sammen med skattemeldingen levere skjemaet «Bruk av bil» (RF-1125). Leveres skattemelding for næringsdrivende i [nytt format](#) via regnskapssystem eller via skatteetaten.no, gis opplysningene i skattemeldingens næringsspesifikasjon. Dette gjelder ikke

- lønnstakere som krever forenklet overskuddsberegning, uavhengig av om det mottas bilgodtgjørelse som er lavere eller høyere enn satsene fastsatt av Skattedirektoratet
- skattytere som kun krever fradrag for bilkostnader etter satser (gjelder hovedsakelig bil som brukes mindre enn 6000 km til yrkeskjøring)
- arbeidsgivers biler benyttet av arbeidstaker hvor standardfordel, se emnet «[Bil – privat bruk](#)», er innrapportert i a-meldingen.

Skattemyndighetene kan kreve at skjemaet likevel leveres dersom de finner det nødvendig, se sktflv. § 10-1. Skattytere som krever regnskapsbehandling for bil, må i tillegg til bilskjemaet (RF-1125) levere avskrivningsskjemaet (RF-1084) eller ved levering av skattemelding i nytt format gi opplysninger om avskrivning i skattemeldingens næringsspesifikasjon.

B-5-4.2 Kjørebok

Skattyter har ikke plikt til å føre kjørebok. Skattemyndighetene kan heller ikke pålegge skattyter dette, men en nøyaktig ført kjørebok vil for skattyter oftest være en avgjørende dokumentasjon for yrkeskjøringen. En slik kjørebok må fortløpende og daglig registrere bruken av bilen i yrket. Den må angi utgangspunktet for dagens kjøring, hvilket firma, byggeplass eller lignende som er besøkt, hvor kjøringen avsluttes og kjørelengden ifølge kilometertelleren. Bilens kilometerstand må minst hver måned avleses fra kilometertelleren og anføres i boken. Når en bokføringspliktig har ført kjørebok, er den oppbevaringspliktig regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 3, se SKD 2. september 2010 i Utv. 2010/1707.

Skattyter bestemmer selv om han vil føre den private bruken. Kjøreboken kan kreves fremlagt, jf. sktflv. § 10-1. Se for øvrig URD 14. januar 1991 (Trondheim byrett) i Utv. 1991/493 (Kjøregodtgjørelse ved bruk av egen bil i firmaets tjeneste ble tilbakeført ved ligningen. Retten opphevet ligningen. Retten var enig i at kjørebøkene var ufullstendig ført, men saksøkerne var ikke gitt tilstrekkelig mulighet til å dokumentere riktigheten av innholdet.)

B-6 Bil – godtgjørelse

- Sktl. § 5-11
- FSFIN § 5-15-7
- Sktbl. § 5-6 tredje ledd
- Skattebetalingsforskriften § 5-6-12 åttende og niende ledd
- Satsforskriften 2023

B-6-1 Næringsdrivende**B-6-1.1 Generelt**

Mottar næringsdrivende bilgodtgjørelse for kjøring:

- i virksomhet, eller
- utenfor virksomhet med bil som er driftsmiddel i virksomhet

skal brutto godtgjørelse inntektsføres i regnskapet for virksomheten, jf. sktl. § 5-1. For bilgodtgjørelse i virksomhet gjelder dette selv om bilen ikke anses som yrkesbil. Om fradrag for bilkostnadene, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)».

B-6-1.2 Næringsdrivende som også er lønnstaker

Skattyter som både er næringsdrivende og lønnstaker, kan som lønnstaker bruke nettometoden/forenklet overskuddsberegning, se nedenfor, på godtgjørelse for yrkeskjøring utenfor virksomhet. Nettometoden/forenklet overskuddsberegning kan bare brukes når enten

- all yrkeskjøring gjelder arbeid utført som lønnstaker, eller
- bilen ikke anses som driftsmiddel, f.eks. fordi samlet yrkeskjøring i og utenfor virksomhet er under 6000 km per bil i året

Er vilkårene for å bruke nettometoden ikke oppfylt, skal brutto bilgodtgjørelse inntektsføres i regnskapet for virksomheten, jf. sktl. § 5-1. Om fradrag for bilkostnadene, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)».

B-6-1.3 Deltaker i selskap med deltakerfastsetting

Mottar deltaker i selskap med deltakerfastsetting reell utgiftsgodtgjørelse fra selskapet for bruk av egen bil for selskapet, skal kostnaden behandles som leiekostnad for selskapet, jf. sktl. § 10-45. Deltakeren skal ta med bilgodtgjørelsen ved beregningen av overskudd/underskudd på bilholdet. Deltakeren kan velge å bruke forenklet overskuddsberegning selv om yrkeskjøringen er 6000 km eller mer i året.

B-6-2 **Ikke-næringsdrivende**
B-6-2.1 **Bilgodtgjørelse for yrkeskjøring, godtgjørelsen følger satser fastsatt av Skattedirektoratet**

B-6-2.1.1 **Generelt**

Bilgodtgjørelse for yrkeskjøring med privatbil utenfor virksomhet utbetalt som kilometergodtgjørelse etter satser fastsatt av Skattedirektoratet eller etter lavere kilometersats er ikke skattepliktig, jf. FSFIN § 5-15-7. For å unngå full trekk- og skatteplikt på godtgjørelse som er utbetalt med høyere kilometersatser, kan arbeidsgiver splitte godtgjørelsen i en skattefri del som er i samsvar med Skattedirektoratets kilometersatser og en del som arbeidsgiver fullt ut behandler som lønn, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-14. Med privatbil menes i denne sammenheng bil som ikke regnskapsbehandles (selv om bilen kjøres 6000 km eller mer i yrket).

Ved avgjørelsen av hva som er yrkeskjøring i denne sammenheng, gjelder reglene i FSFIN § 6-44-10 til § 6-44-14. Nærmere om hva som er yrkeskjøring, og om gruppering av reiser, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser». Om krav til legitimasjon, se [pkt. 2.9](#).

Skattefritaksregelen i FSFIN § 5-15-7 for overskudd på bilgodtgjørelse gjelder ikke hvis bilgodtgjørelsen er utbetalt for annet enn yrkesreise, for eksempel for besøksreiser eller arbeidsreiser. Om behandling av slik bilgodtgjørelse, se nedenfor.

Satsen for 2023 er kr 3,50 per kilometer uansett kjørelengde, se sktl. § 5-11 tredje ledd, jf. satsforskriften § 4. Satsene gjelder uavhengig av biltype, også for bruk av el-bil. Satsen gjelder både i Norge og i utlandet. Etter satsforskriften § 4 annet ledd gjelder det tilleggsatser for passasjer, bruk av tilhenger, kjøring på skogs- og anleggsvei og hvor skattyter må frakte utstyr og materiell, se nærmere [pkt. 2.7](#).

Ovennevnte satser er ikke sammenfallende med satsene i statens særavtaler. Utbetales godtgjørelse i tråd med statens særavtaler, kan dette derfor medføre skattepliktig overskudd. Om forenklet overskuddsberegning, se [pkt. 2.2.3](#).

For tunge motorsykler og mopedbiler er satsen for beregning av overskudd kr 2,95 per km, se satsforskriften § 4 sjette ledd.

Ved bruk av snøscooter og ATV er satsen kr 10 per kilometer, jf. satsforskriften § 4 sjette ledd.

B-6-2.1.2 **Bilgodtgjørelse for strekning der arbeidstaker selv ikke er med i bilen**

«Særavtale om dekning av utgifter til reise og kost utenfor Norge» (utenlandsregulativet) og «Særavtale om dekning av utgifter til reise og kost innenlands» (innenlandsregulativet) § 6 gir på visse vilkår rett til kjøregodtgjørelse for bruk av privat bil på delstrekninger der arbeidstaker ikke er med i bilen. Dette gjelder f.eks. kjøring til flyplass for å hente skattyteren. Regulatorne forutsetter at arbeidstakeren er på tjenestereise og kostnadsdekningen for reisen tur-retur til bringe- eller hentestedet fremstår som det rimeligste.

Kjøregodtgjørelsen er etter FSFIN § 5-15-7 skattefri for mottakeren hvis

- vilkårene i særavtalen er oppfylt
- godtgjørelsen er utbetalt i samsvar med satsene fastsatt av Skattedirektoratet, og
- legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 niende ledd er oppfylt, jf. satsforskriften § 4 annet ledd og skattebetalingsforskriften § 5-6-12 åttende ledd.

B-6-2.2 **Bilgodtgjørelse for yrkeskjøring, godtgjørelse som ikke følger satsene fastsatt av Skattedirektoratet**

B-6-2.2.1 **Godtgjørelse for yrkeskjøring**

For lønnstakere mv. skal godtgjørelse for kjøring i yrket som ikke følger satsene fastsatt av Skattedirektoratet, behandles etter den såkalte nettometoden, jf. sktl. § 5-11 annet ledd bokstav a. Dette gjelder uavhengig av om bilkostnadene skal fastsettes etter regnskap (yrkesbiler) eller etter standardsatsene fastsatt av Skattedirektoratet (privatbiler). Om skillet mellom yrkesbiler og privatbiler, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader». Bilgodtgjørelsen sammenlignes med fradragsberettigede kostnader, herunder eventuelle avskrivninger. Det er overskuddet som føres opp som inntekt og eventuelt underskudd som føres til fradrag. Underskudd som gjelder yrkeskjøring inngår i minstefradraget.

Har skattyteren i tillegg til yrkeskjøring med bilgodtgjørelse også yrkeskjøring uten bilgodtgjørelse, er det bare kostnader som gjelder kjøring med bilgodtgjørelse som skal sammenlignes med godtgjørelsen ved bruk av nettometoden. (Kostnader som gjelder yrkeskjøring uten bilgodtgjørelse kommer til fradrag utenom en eventuell overskuddsberegning og inngår eventuelt i minstefradraget.)

B-6-2.2.2 Forenklet overskuddsberegning, vilkår

Lønsmottakere mv. som ut fra ovenstående skulle avregnet bilgodtgjørelsen mot bilens faktiske kostnader (regnskapsbehandling for yrkesbil) fordi bilen brukes 6000 km eller mer i yrket, kan i stedet velge å avregne bilgodtgjørelsen mot kilometersatsene fastsatt av Skattedirektoratet, se nedenfor, på tilsvarende måte som for biler som ikke er yrkesbiler. Bilen behandles da som privatbil selv om den brukes 6000 km eller mer i yrket. Denne valgmuligheten gjelder ikke for bilgodtgjørelse mottatt i virksomhet. Ved forenklet overskuddsberegning for biler som brukes 6000 km eller mer i yrket, er det ikke fradragsrett for et eventuelt underskudd beregnet etter sats.

For biler som kunne vært ansett som yrkesbil, kan forenklet overskuddsberegning benyttes såfremt kjøringen kan legitimeres på tilfredsstillende måte gjennom en nøyaktig ført kjørebok eller ved reiseregninger. Dette gjelder uavhengig av om bilgodtgjørelsen er utbetalt som kilometergodtgjørelse, som et fast beløp eller en kombinasjon. Om kravet til kjørebok, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)», pkt. 4.2.

- Forenklet overskuddsberegning kan ikke brukes på godtgjørelse som utbetales for kjøring
- i virksomhet
- utenfor virksomhet når bilen også brukes i virksomhet og yrkeskjøringen i og utenfor virksomhet sammenlagt utgjør 6000 km eller mer i året (per bil)
- med bil som skattyter har fått stilt til disposisjon av arbeidsgiver o.l.

Kjøring som kommandittist/stille deltaker foretar for selskapet, anses ikke som kjøring i virksomhet når selskapet har valgt å behandle arbeidsgodtgjørelsen til vedkommende som lønn. I slike tilfeller vil reglene om forenklet overskuddsberegning på kilometergodtgjørelse kunne anvendes som for lønnstakere for øvrig.

Selv om skattyteren et tidligere år har fått fradrag beregnet på grunnlag av faktiske kostnader, kan han for et senere år for samme bil kreve å bli skattlagt etter reglene for forenklet overskuddsberegning. Skattyter må i tilfelle uttaksbeskattes som følge av overgangen til forenklet overskuddsberegning. Se emnene «[Bil – realisasjon/uttak](#)» og «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Selv om skattyter for tidligere år er blitt skattlagt etter reglene for forenklet overskuddsberegning, kan han kreve å bli skattlagt etter de faktiske kostnadene for samme bil for senere år. Bilen må fra tidspunktet for endring av fastsettsingsmåte behandles som yrkesbil. Om inntekstillegg for privat bruk i slike tilfeller, se emnet «[Bil – privat bruk](#)».

B-6-2.2.3 Forenklet overskuddsberegning, sats

Ved forenklet overskuddsberegning sammenlignes mottatt bilgodtgjørelse med satsen for beregning av overskudd på kilometergodtgjørelse. Satsen for skattefri kjøregodtgjørelse er for 2023 kr 3,50 per km uansett kjørelengde, se sktl. § 5-11 tredje ledd, jf. satsforskriften § 4 første ledd. Etter satsforskriften § 4 annet ledd gjelder det tilleggssats for passasjer, bruk av tilhenger kjøring på skogs- og anleggsvei og hvor skattyter må frakte utstyr og materiell, se nærmere pkt. 2.7.

Satsene gjelder uavhengig av biltype, også for bruk av el-bil. Satsen gjelder både i Norge og i utlandet. Satsene er dels ikke sammenfallende med satsene i statens særavtaler. Dette medfører at en godtgjørelse i tråd med «Særavtale om dekning av utgifter til reise og kost innenlands» kan gi et skattepliktig overskudd.

B-6-2.2.4 Forenklet overskuddsberegning, andre kostnader

Ved forenklet overskuddsberegning er det i utgangspunktet ikke anledning til å fradragsføre spesielle bilkostnader i tillegg til fradrags-satsen.

Kostnader til utbedring av bilskade eller egenandel/bonustap ved skade oppstått under kjøring hvor det er mottatt bilgodtgjørelse, kan imidlertid fradras i tillegg til kilometersatsene ved

forenklet overskuddsberegning. Har arbeidsgiver/oppdragsgiver ytet full eller delvis erstatning for slike kostnader, skal kostnadene reduseres med erstatningen.

Parkeringskostnader, bompenger og ferjekostnader kommer særskilt til fradrag utenom overskuddsberegningen, såfremt de ikke er dekket av arbeidsgiver.

Kostnader som kan føres til fradrag utenom den forenklete overskuddsberegningen, inngår i minstefradraget.

B-6-2.3 Godtgjørelse for besøksreiser

For lønnstakere mv. skal godtgjørelse for besøksreise til hjemmet behandles etter nettometoden. Bilgodtgjørelsen sammenlignes med avstandsfradraget for besøksreiser, se emnet «[Mer-kostnader – besøksreiser til hjemmet](#)», pkt. 6. Overskuddet er skattepliktig og eventuelt underskudd er fradragsberettiget. Underskudd som gjelder besøksreise inngår ikke i minstefradraget.

Har skattyteren i tillegg til besøksreiser med bilgodtgjørelse også besøksreiser uten bilgodtgjørelse, er det bare avstandsfradrag/kostnader som gjelder kjøring med bilgodtgjørelse som skal sammenlignes med godtgjørelsen ved bruk av nettometoden. (Avstandsfradrag/kostnader som gjelder besøksreiser uten bilgodtgjørelse kommer til fradrag utenom en eventuell overskuddsberegning.)

B-6-2.4 Godtgjørelse for yrkeskjøring og besøksreiser, bruk av andres bil

Overskuddsberegning på vanlig måte gjelder i utgangspunktet også når skattyter mottar godtgjørelse for yrkeskjøring eller besøksreiser til hjemmet utført med bil som eies av andre og de øvrige vilkårene er oppfylt. Dette gjelder enten bilen leies fra andre eller er lånt vederlagsfritt, f.eks. av foreldrene.

Bruker arbeidstaker arbeidsgivers bil i forbindelse med arbeid, verv eller oppdrag for andre og bilgodtgjørelsen utbetales i samsvar med satsforskriften § 4, er bilgodtgjørelsen skattefri hvis arbeidstakeren skattlegges for privat bruk av bilen etter sktl. § 5-13. Yrkeskjøringen anses da som en del av den skattlagte private bruken etter sktl. § 5-13. Godtgjørelsen anses ikke å gi overskudd etter sktl. § 5-11, selv om arbeidsgiver dekker alle kostnadene ved bilholdet. Vederlag som ikke oppfyller vilkårene i satsforskriften § 4, er skattepliktig inntekt.

Inngår kjøringen for tredjepart som en del av arbeidsforholdet hos hovedarbeidsgiver, er godtgjørelsen skattepliktig som lønn for arbeidstakeren.

B-6-2.5 Godtgjørelse for kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)

Godtgjørelse for reise mellom hjem og fast arbeidssted, der reisen etter skattereglene anses som arbeidsreise, behandles som ordinær lønn. Om hva som anses som arbeidsreise, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)». Om fradrag for daglige reiser, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)».

Om skattefritak for godtgjørelse til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), der skattyteren arbeider for en veldedig eller allmenntilnyttig organisasjon eller skjøtter et offentlig politisk verv, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)», pkt. 10.3.

B-6-2.6 Godtgjørelse i forbindelse med avbrutt utlandsopphold

Godtgjørelse for dekning av kostnader som er direkte knyttet til hjemreise for skattyter som må avbryte utlandsopphold som følge av en ekstraordinær situasjon, f.eks. epidemier, er ikke skattepliktig. Eventuelle reiser mellom tjenestestedet i utlandet og Norge i forbindelse med start og opphør av det midlertidige oppholdet i Norge kan dekkes skattefritt som yrkesreise, se [SKD 8. juli 2020 i Utv. 2020/845](#).

B-6-2.7 Tillegg til ordinær bilgodtgjørelse

Skattyter som bruker forenklet overskuddsberegning, anses ikke å ha overskudd på godtgjørelse etter satsene i satsforskriften § 4 tredje ledd for

- passasjer
- kjøring på skogs- og anleggsvei og/eller
- å ta med seg utstyr og materiell som på grunn av vekt og beskaffenhet for øvrig ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på taket, se nedenfor

For at ekstragodtgjørelse for å ta med seg utstyr og materiell skal være skattefri, er det en forutsetning at skattyter faktisk bruker tilhenger. Slik godtgjørelse gis når skattyter frakter f.eks. etsende væsker, tilgrisede eller skitne gjenstander, eller utstyr som på grunn av sin beskaffenhet må fraktes på tilhenger. Dette gjelder også utstyr som veier minst 150 kg og/eller utgjør minst 0,5 kubikkmeter selv om utstyret ikke fraktes på tilhenger, men f.eks. inne i bilen. Det samme gjelder gjenstander som er av en slik beskaffenhet at de stikker ut bak kjøretøyet og derfor må merkes.

B-6-2.8 Underskudd

Bli det utbetalt kilometergodtgjørelse etter lavere satser enn de satsene som er fastsatt av Skattedirektoratet, kan det gis fradrag for differansen som underskudd, såfremt bilen ikke er yrkesbil (samlet yrkeskjøring under 6000 km i året). Fradrag for underskudd og gjelder yrkesbiler kan imidlertid bare beregnes på grunnlag av faktiske kostnader. Underskudd inngår i eventuelt minstefradrag.

B-6-2.9 Formelle regler

Bilgodtgjørelse må kunne legitimeres ved reiseregning som utarbeides av arbeidstakeren, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 niende ledd. Reiseregningen må i det minste gi opplysninger om

- arbeidstakers navn, adresse og underskrift
- dato for avreise og hjemkomst for hver yrkes- eller tjenestereise
- formålet med reisen
- hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på
- fremstilling av reiseruten med angivelse av lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer
- totalt utkjørt distanse i forbindelse med yrkes- eller tjenestereise, f.eks. beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller, GPS-basert elektronisk kjørebok eller nettbasert kartprogram, og
- navn på passasjer det kreves passasjertillegg for

Alle oppstillinger og reiseregninger etter denne bestemmelsen skal oppbevares som bilag til arbeidsgiverens regnskaper.

Reglene ovenfor forutsetter at arbeidsgiveren har gitt samtykke til bruk av egen bil.

B-6-3 Garasje

Betaler arbeidsgiver for garasje som ligger i tilknytning til bilbrukerens bolig, for en firmabil som disponeres privat, anses det ikke å foreligge et reelt leieforhold med eksklusiv bruksrett for arbeidsgiveren. Leien behandles som lønnsinntekt i alle sammenhenger. Se for øvrig emnet «Bolig – garasje».

B-7 Bil – privat bruk

- Sktl. § 5-13, § 5-20 tredje ledd, § 6-12 og overgangsregel til § 6-12 annet ledd (endringslov 10. desember 2004 nr. 77)
- FSFIN § 5-13 og § 6-12
- FSSD § 5-13
- Satsforskriften

B-7-1 Nøkkeltall

Inntektstillegg for privat bruk av bil for inntektsåret 2023 settes, jf. sktl. § 5-13 første ledd og FSSD § 5-13-1:

- for biler med beregningsgrunnlag til og med kr 338 800; til 30 % av beregningsgrunnlaget, dvs. inntil kr 101 640
- for biler med beregningsgrunnlag over kr 338 800; til kr 101 640 pluss 20 % av beregningsgrunnlaget over kr 338 800

Beregningsgrunnlaget for standardtillegg for privat bruk av bil settes som hovedregel til

- 100 % av listepris som ny hvis yrkeskjøringen i inntektsåret er 40 000 km eller mindre
- 75 % av listepris som ny hvis yrkeskjøringen i inntektsåret overstiger 40 000 km, jf. FSFIN § 5-13-5 første punktum.

Det gjelder fra og med inntektsåret 2023 ingen særskilte satser for elbiler.

Beregningsgrunnlagene ovenfor reduseres med 25 % hvis bilen er 3 år eller eldre per 1. januar i inntektsåret, jf. FSFIN § 5-13-4 første ledd, tredje punktum.

For varebiler klasse 2 og lastebiler med totalvekt under 7 501 kg, reduseres beregningsgrunnlaget med 50 %, begrenset til kr 150 000, jf. FSSD § 5-13-2 første ledd. Fordelen kan alternativt fastsettes etter en kilometersats på kr 3,40, forutsatt at det føres elektronisk kjørebok, jf. FSSD § 5-13-2 annet ledd.

B-7-2 Privat bruk av bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver mv.

B-7-2.1 Generelt

Fordel ved privat bruk av bil stilt til disposisjon i arbeidsforhold, er skattepliktig etter sktl. § 5-1. Fordelen ved privat bruk er skattepliktig uavhengig av om det er arbeidsgiver, sponsor, idrettslag, aksjeselskap o.l. som stiller bilen til disposisjon. Det er ikke noe krav at eieren får fradrag for bilkostnadene.

Fordelen skal fastsettes enten etter en standardregel, jf. sktl. § 5-13, eller etter en individuell verdsetting. Standardregelen er basert på et beregningsgrunnlag med utgangspunkt i listepris i Norge som ny på tidspunktet for førstegangsregistrering. Det beløpet som framkommer når listeprisen er multiplisert med de fastsatte prosentsetningene, skal omfatte all fordel ved den private bruken, herunder arbeidsreiser og besøksreiser for pendlere. Om fastsettingen av størrelsen på den private fordelene, se [pkt. 8](#).

Standardregelen for beregning av fordel ved bruk av arbeidsgivers bil gjelder uavhengig av om arbeidsgiver eier bilen, eller arbeidsgiver leaser bilen og stiller den til disposisjon for arbeidstaker. Om tilfeller hvor bilen eies i sameie mellom arbeidsgiver og arbeidstaker, se [pkt. 8.11](#). Inngås leasingavtalen av arbeidstaker og samtlige leasingkostnader dekkes av arbeidsgiver, likestilles dette med at bilen leases av arbeidsgiver.

B-7-2.2 Skattefri gave i arbeidsforhold

Gaver i arbeidsforhold som består av annet enn pengebeløp er skattefri etter nærmere regler i FSFIN § 5-15-1. Det betyr at verdien av fri bil i arbeidsforhold kan anses som skattefri innenfor beløpsgrensene for skattefrie gaver. Om gaver i arbeidsforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

B-7-2.3 Bilutleie

Privat bruk av bil tilhørende arbeidsgiver som driver bilutleievirksomhet, kan behandles etter reglene om personalrabatter/gave i arbeidsforhold dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Nærmere om personalrabatter, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», [pkt. 5](#). Reglene om privat bruk av arbeidsgivers bil (firmabil), kommer i slike tilfeller ikke til anvendelse. Se for øvrig [SKD 6. mai 2019](#) pkt. 3.14.

B-7-3 Eiers/leasers private bruk

Bilkostnader som skattyter pådrar seg ved å benytte egen bil i yrket/inntektsgivende aktivitet, er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd. For biler som anses som yrkesbiler, gis det i utgangspunktet fradrag for alle kostnader ved bilholdet, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)». Brukes en yrkesbil til privatkjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreise, skal de fradragsberettigede kostnadene reduseres med den beregnede verdien av fordelene ved den private bruken, jf. sktl. § 6-12. Verdien av den private bruken fastsettes enten etter standardregelen som gjelder i arbeidsforhold, eller etter en individuell verdsetting, se nedenfor. I praksis gjennomføres dette ved et tillegg i inntekten.

Om begrensning i tilbakeføring av fordel for personer som blir regnskapsbehandlet for bilen, se [pkt. 9](#).

B-7-4 Deltakers private bruk av bil tilhørende selskap med deltakerfastsetting

Bilkostnader som et selskap med deltakerfastsetting pådrar seg ved å benytte selskapets bil i inntektsgivende aktivitet, fradragsføres hos selskapet, som om selskapet var skattyter, jf. sktl. § 10-41 første ledd første punktum. Disponerer en deltaker bil som tilhører selskapet, skal fordel ved privat bruk inntektsføres hos selskapet. Om fastsetting av den private fordel, se [pkt. 10.3](#). Bestemmelsen om begrensning av tilbakeføring for privat bruk for personer som regnskapsbehandles for bilen, gjelder også i de tilfellene hvor deltaker i selskap med deltakerfastsetting disponerer bil tilhørende selskapet, se [pkt. 9](#).

Hvis selskapet behandler fordelene som arbeidsgodtgjørelse, skal fordelene skattlegges som personinntekt hos deltakeren. Hvis fordelene ikke behandles som arbeidsgodtgjørelse, skal den deltakeren som disponerer bilen tilordnes fordelene som utdeling etter sktl. § 10-42.

B-7-5 Hvilke biler som omfattes av standardregelen for privat bruk

B-7-5.1 Hovedregel

Standardregelen for fastsetting av fordel ved privat bruk gjelder både for arbeidstakers bruk av arbeidsgivers bil og bruk av egen yrkesbil, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)».

Reglene for fastsetting av fordel ved privat bruk gjelder i utgangspunktet for alle biltyper, uavhengig av om bilen er egnet til privat bruk, jf. FSFIN § 5-13-1 første ledd. Dette omfatter personbiler, varebiler, kombinerte biler, bobiler, busser, lastebiler mv.

Det gjelder fra og med inntektsåret 2023 ingen særskilte regler for elbiler.

B-7-5.2 Unntak, lastebiler, busser, biler med forbud mot privat bruk mv.

Standardregelen omfatter ikke følgende biler selv om de brukes privat, jf. FSFIN § 5-13-1 annet ledd bokstav a-c

- lastebiler med totalvekt på 7500 kg eller mer
- busser registrert for mer enn 15 passasjerer
- biler som det i lov eller i medhold av lov er fastsatt forbud mot å benytte til annen privatkjøring enn kjøring mellom hjem og arbeidssted, (se f.eks. kgl.res. av 11. desember 1981 «Alminnelige bestemmelser om bruk av statens motorvogner» som er tatt inn i Statens personhåndbok). Dette vil omfatte alle statens motorvogner med mindre vedkommende institusjon i helt spesielle tilfelle har gitt dispensasjon. Statsaksjeselskapene og statsforetakene er ikke omfattet av kgl.res. 11. desember 1981
- biler som er registrert for 9 passasjerer eller mer, såfremt de brukes i kjøreordning organisert av arbeidsgiver for transport av ansatte på arbeidsreise. Det forutsettes at bilen ikke brukes privat utover arbeidsreise. (Brukes bilen til annen privatkjøring, herunder besøksreiser, skal brukeren likevel beskattes etter standardregelen, se [pkt. 8](#).)

Brukeren skal i disse tilfellene fordelsbeskattes for faktisk kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser samt for annen faktisk privatkjøring, se [pkt. 10.1](#).

Om hva som anses som kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

B-7-5.3 Særregel for varebil klasse 2 og lastebil med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg

Fordel ved privat bruk av varebiler klasse 2 eller lastebil med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg, jf. forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner § 2-3 og § 2-6, fastsettes etter reglene i FSFIN § 5-13-1 fjerde og femte ledd. Det er et vilkår for å anvende bestemmelsen at det foreligger tjenstlig behov for en slik bil.

- Etter FSFIN § 5-13-1 fjerde ledd, jf. FSSD § 5-13-2, kan fordelene fastsettes enten ved
- standardreglene, men med et særskilt bunnfradrag i beregningsgrunnlaget på 50 %, begrenset til kr 150 000, eller
 - individuelt etter kilometersats på kr 3,40 for privat kjøring, med krav om dokumentasjon ved elektronisk kjørebok

Arbeidsgiver og arbeidstaker er bundet av valgt metode for verdsettelse for hele inntektsåret. Unntak fra dette gjelder hvis elektronisk kjørebok anskaffes og tas i bruk i løpet av inntektsåret.

ret. I slike tilfeller vil verdsetting basert på kilometersats kunne legges til grunn fra og med den første hele måneden slik kjørebok brukes.

Nærmere om fastsettingen av privat fordel i slike tilfeller, se [pkt. 10.2](#).

B-7-6 Hvilke persongrupper som omfattes av standardregelen for privat bruk

B-7-6.1 Persongrupper som omfattes

Standardregelen for fastsetting av fordel ved privat bruk av bil omfatter

- skattytere som regnskapsbehandles for bruk av bil i yrket, herunder egen virksomhet
- arbeidstakere (ikke næringsdrivende) som bruker bil privat og bilen er stilt til disposisjon av/gjennom arbeidsgiver

Reglene gjelder selv om en ansatt er hovedaksjonær i det selskapet han arbeider i, forutsatt at bilen er stilt til disposisjon for vedkommende i egenskap av å være ansatt.

B-7-6.2 Persongrupper som ikke omfattes av standardregelen

Det kan forekomme at andre skattytere enn arbeidstakere får stilt bil til disposisjon på en slik måte at bilbruken må anses som en skattepliktig fordel. Dette vil f.eks. gjelde en aksjonær som ikke utfører arbeid for aksjeselskapet, men hvor eventuell fordel ved bruk av aksjeselskapets bil vil kunne anses som utbytte. Tilsvarende gjelder for deltaker i selskap med deltakerfastsetting som disponerer selskapets bil. Videre kan det gjelde pensjonister som får benytte tidligere arbeidsgivers bil etter at arbeidsforholdet er opphørt. Om fastsettingen av privat fordel i slike tilfeller, se [pkt. 10.3](#).

B-7-7 Krav til den private bruken

B-7-7.1 Generelt

Standardregelen for beregning av fordel ved privat bruk skal bare brukes såfremt skattyter har hatt bilen til disposisjon for privat bruk i løpet av inntektsåret og brukt den mer enn sporadisk, se [pkt. 7.2](#). Dette gjelder også skattytere som beholder bilen under permittering og har tilgang til privat bruk.

Som privatkjøring regnes all kjøring som ikke anses som yrkeskjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreise til hjemmet. Skattyteren skal derfor som hovedregel ha standardtillegget dersom han bruker bilen mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) selv om han ikke bruker bilen til annen privatkjøring. Om unntak, se [pkt. 5.2](#).

Dersom arbeidsgivers dekning av reise mellom hjem og arbeidssted ville vært skattefri etter FSFIN § 5-15-5 sjette ledd pga. ekstraordinære forhold i arbeidet, vil bruk av arbeidsgivers bil ikke utløse fordelsbeskatning etter standardregelen. Om hva som anses som ekstraordinære forhold, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)», [pkt. 10.2](#).

Om når reise mellom hjem og arbeidssted ikke anses som privatkjøring, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

B-7-7.2 Arbeidsgivers bil – sporadisk bruk

Sporadisk privat bruk av arbeidsgivers bil skal ikke utløse fordelsbeskatning for skattyter, jf. FSFIN § 5-13-2. Den private bruken anses som sporadisk når

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

Begge vilkår må være oppfylt for at bruken skal anses som sporadisk. Om ett av vilkårene ikke er oppfylt utløses fordelsbeskatning på vanlig måte. Ved bruk av flere biler tilhørende arbeidsgiver, er det den samlede bruken som ikke må overstige begrensningene ovenfor.

Ved anvendelse av grensen på 10 dager vil det avgjørende være antall påbegynte døgn skattyter har brukt bilen. Har skattyter lånt bilen, anses den å være brukt også dager der den står parkert. Om skattyter f.eks. låner bilen i 11 dager for å reise på hyttetur, vil grensen på 10 dager være overskredet selv om bilen har stått parkert ved hytta mesteparten av tiden.

Om tilfeller hvor bilen bare har vært til disposisjon en del av året, se [pkt. 8.8](#).

B-7-7.3 Egen yrkesbil

For skattyter som disponerer egen yrkesbil må det normalt legges til grunn at den private bruken er mer enn sporadisk. Det skal likevel ikke foretas tilbakeføring hvis det kan sannsynliggjøres at den private bruken bare er sporadisk.

B-7-7.4 Vurdering av påstand om ikke-bruk privat

Ved uenighet mellom skattyter og skattekontoret om hvorvidt en bil er brukt privat eller ikke, må skattekontoret foreta en fri bevisvurdering av alle foreliggende opplysninger i saken og legge det mest sannsynlige faktum til grunn, se [Prop. 38 L \(2015–2016\) pkt. 18.6.3](#). Ved vurderingen av sannsynligheten for at en bil er brukt privat, vil bl.a. følgende momenter være av betydning

- hvor bilen er parkert utenom arbeidstiden (hos arbeidstaker eller hos arbeidsgiver)
- antall førerkort i familien
- type og antall andre biler til disposisjon
- privatbil(e)s stand og kjørt distanse
- yrkesbilens stand og kjørt distanse vurdert opp mot den typen virksomhet hvor bilen brukes
- familiesammensetning
- privatboligens beliggenhet
- yrkesbilens egnethet til privatkjøring

En riktig ført kjørebok som redegjør for den totalt utkjørte distanse i løpet av året, og som viser at all kjøring er yrkeskjøring, må tillegges stor vekt.

Det kan ikke legges stor vekt på utsagn fra/avtale med f.eks. arbeidsgiver om at skattyteren ikke har tillatelse til å kjøre bilen privat, med mindre arbeidsgiveren har hatt tilfredsstillende kontroll med at den faktisk ikke er brukt privat.

Det er ikke avgjørende at skattyteren selv ikke har førerkort dersom bilen faktisk er brukt privat, f.eks. at skattyters nærstående har benyttet bilen. Det er heller ikke avgjørende at skattyteren har annen bil til disposisjon privat. Heller ikke kan det tillegges avgjørende vekt at det oppbevares verktøy eller lignende i bilen.

B-7-8 Fastsetting av den private fordelten etter standardregelen**B-7-8.1 Generelt**

Standardfordelen for privat bruk fastsettes ved

- først å fastslå beregningsgrunnlaget for standardfordelen og
- deretter multiplisere dette grunnlaget med de fastsatte prosentatsene

B-7-8.2 Beregningsgrunnlag**B-7-8.2.1 Generelt**

Beregningsgrunnlaget for standardtillegg for privat bruk av bil settes som hovedregel til

- 100 % av listepreis som ny hvis yrkeskjøringen i løpet av året er 40 000 km eller mindre, jf. sktl. § 5-13 første ledd
- 75 % av listepreis som ny når det kan dokumenteres ved elektronisk kjørebok at yrkeskjøringen overstiger 40 000 km i året, jf. FSFIN § 5-13-5 første ledd første punktum

Nærmere om listepreis, se [pkt. 11](#).

Beregningsgrunnlagene ovenfor skal reduseres med 25 % hvis bilen er 3 år eller eldre per 1. januar i inntektsåret, se sktl. § 5-13 første ledd annet punktum og FSFIN § 5-13-5 første ledd tredje punktum.

Er bilen importert brukt fra utlandet, er det tidspunktet for førstegangsregistrering i utlandet som er avgjørende.

For biler som er eldre enn tre år og som omfattes av FSFIN § 5-13-1 fjerde ledd (varebiler klasse 2 og lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg), skal listepreisen reduseres med 25 % (fradrag for alder) før beregning av bunnfradraget. Se [pkt. 10.2](#).

B-7-8.2.2 Nærmere om reduksjon av beregningsgrunnlaget ved yrkeskjøring over 40 000 km

Hvis det kan dokumenteres ved elektronisk kjørebok at yrkeskjøringen overstiger 40 000 km i inntektsåret, skal bilen verdsettes til 75 prosent av bilens listepreis som ny. Om krav til den elektroniske kjøreboken, se nærmere [pkt. 10.2.3](#).

For varebiler klasse 2 og lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg, som omfattes av FSFIN § 5-13-1 fjerde ledd, gis det ikke reduksjon i beregningsgrunnlaget for yrkeskjøring over 40 000 km. Se for øvrig [pkt. 10.2](#).

Det er skattyterens samlede kjøring i yrket med den/de bilene som han fordelsbeskattes for, som skal legges til grunn for 40 000-kilometersgrensen. Dette gjelder selv om skattyteren har brukt flere biler. Yrkeskjøringen for ektefeller skal ikke legges sammen.

Reduksjon av beregningsgrunnlaget til 75 % av listeprisen skal ikke foretas for år hvor yrkeskjøringen er kortere enn 40 000 km, uansett årsaken til den reduserte kjøringen. Redusert beregningsgrunnlag kan f.eks. ikke brukes et år yrkesbruken blir under 40 000 km fordi bilordningen starter/opphører.

B-7-8.2.3 *Kombinasjon av høy årlig kjørelengde og bil eldre enn 3 år*

For biler eldre enn 3 år per 1. januar i inntektsåret, dvs. registrert første gang i 2019 eller tidligere og som kjøres over 40 000 km i yrket i året, blir grunnlaget 56,25 % (75 % x 75 %) av listeprisen.

Eksempel

En bil er førstegangsregistrert i 2019 (eldre enn 3 år) og hadde da en listepris på kr 650 000. Bilen kjøres årlig over 40 000 km i yrket.

Fordel for privat bruk etter hovedregelen beregnes da slik:

Beregningsgrunnlaget er 650 000 x 75 % (kjøres over 40 000 km i yrket i året) x 75 % (eldre enn 3 år), = kr 365 625.

Privat fordel i 2023 beregnes til

$$\begin{aligned} &kr\ 101\ 640 (kr\ 338\ 800 \times 30\ %) \\ &+ kr\ \underline{5\ 365} (20\ \% \text{ av } (kr\ 365\ 625 \text{ minus } kr\ 338\ 800)) \\ &= kr\ \underline{107\ 005} \end{aligned}$$

B-7-8.2.4 *Særlige tilfeller hvor listeprisen ikke tilsvarer bruksverdi privat*

I særlige tilfeller hvor standardfordelen basert på listepris ved førstegangsregistrering klart ikke står i forhold til fordelene ved den private bruken, kan fordelene fastsettes ved skjønn, jf. FSFIN § 5-13-5 annet ledd.

Særregelen kan komme til anvendelse når listeprisen ved bruk av standardregelen vil gi grunnlag for en for høy beregnet fordel. Det samme gjelder ved for lav beregnet fordel. Denne bestemmelsen skal bare brukes hvor avviket er betydelig.

Særregelen kan bl.a. være aktuell for bil registrert som lastebil med en vekt fra 3 500 kg inntil 7 500 kg og enkelte større eller spesialinnredede varevogner (for høy beregnet fordel basert på listepris). Særregelen er også aktuell dersom det er foretatt svært omfattende ombygging eller restaurering av bilen som fører til at markedsverdien langt overstiger listepris ved førstegangsregistrering (for lav beregnet fordel basert på listepris). Videre kan særregelen tenkes anvendt for veteranbiler med en markedsverdi som langt overstiger listepris ved førstegangsregistrering.

I de tilfellene hvor standardfordelen basert på listepris ved førstegangsregistrering blir for lav (for eksempel ved svært omfattende ombygging eller restaurering), kan man ved fastsettningen av fordelene benytte en hjelpetørrelse i form av en korrigert listepris som multipliseres med den/de relevante prosentsatsen(e) etter standardregelen, se sktl. § 5-13 annet ledd, jf. satsforskriften § 5. Markedsverdi vil i disse tilfellene normalt kunne anvendes som korrigert listepris.

Når vilkårene for å anvende særregelen er oppfylt fordi standardfordelen basert på listepris blir for høy, og firmabilordningen varer hele året, skal den skjønnsmessig fastsatte fordelene settes til kr 61 000, se satsforskriften § 5 tredje ledd, jf. sktl. § 5-13 annet ledd.

B-7-8.3 Fastsetting av standardfordelen

Inntektstillegget fastsettes til 30 % av bilens listepreis som ny inntil kr 338 800, og til 20 % av overskytende listepreis, jf. sktl. § 5-13 første ledd og FSSD § 5-13-1. Inntektstillegget for 2023 blir da for biler med listepreis som ny

- inntil kr 338 800, 30 % av beregningsgrunnlaget og
- over kr 338 800, kr 101 640 (dvs. 30 % av kr 338 800) tillagt 20 % av beregningsgrunnlaget over kr 338 800

Om beregningsgrunnlaget, se [pkt. 8.2](#). Om fastsetting av beregningsgrunnlaget for varebil klasse 2 eller lastebil med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg, se [pkt. 10.2.2](#).

Standardregelen for fastsetting av fordelten brukes enten skattyter eier/leaser en regnskapsbehandlet yrkesbil, er deltaker i selskap med deltakerfastsetting, eller får bilen stilt til disposisjon av arbeidsgiver.

B-7-8.4 Brukshindring

Så lenge bilen er yrkesbil for brukeren eller er stilt til disposisjon fra arbeidsgiver, skal standardfordelen ikke avkortes fordi skattyteren av individuelle grunner har vært forhindret fra å kjøre bil privat i løpet av året, f.eks. fordi han har vært syk, vært på ferie, vært på tjenestereise, har avtjent militærtjeneste eller fått inndratt førerkortet, jf. FSFIN § 5-13-6 tredje ledd.

Brukshindring som knytter seg til forhold ved bilen, f.eks. ved service og reparasjon på verksted, skal heller ikke redusere standardfordelen, jf. FSFIN § 5-13-6 annet ledd.

B-7-8.5 Bytte av bil i året

Byttes bil som brukes privat i løpet av året med en bil med en annen listepreis, skal standardfordelen beregnes etter listepreis for hver av bilene ut fra hele kalendermåneder, jf. FSFIN § 5-13-7 første punktum.

For den kalendermåneden bilbyttet skjer, skal fordelten bare beregnes på grunnlag av listepreisen for en av bilene som om skattyteren har disponert denne bilen hele måneden, se FSFIN § 5-13-7 annet punktum. Dette gjelder

- ved bruk av arbeidsgivers bil; den bilen som disponeres på vanlig tidspunkt for siste trekkberegning i vedkommende måned eller
- i alle andre tilfeller; den av bilene med høyest listepreis f.eks. når skattyter regnskapsbehandles for den bilen han bruker privat

B-7-8.6 Flere biler til disposisjon samtidig

Standardregelen om fastsetting av fordel ved bruk av bil gjelder for hver bil som skattyteren har til privat disposisjon samtidig, såfremt han bruker bilene privat. Om vekselbruk av flere biler, se nedenfor.

B-7-8.7 Flere bruker samme bil

Bytter flere arbeidstakere på å disponere en bil til privat bruk, og de ikke har noen annen firmabilordning utenom dette, skal standardfordelen beregnes forholdsmessig for hver skattyter etter varigheten av den enkeltes disponering. Slik vekselbruk kan for eksempel være aktuelt ved vaktordninger utenfor ordinær arbeidstid. Fordelsbeskatning skal foretas selv om vedkommende i vaktperioden må ha med seg bilen med nødvendig utstyr til enhver tid av hensyn til tidsmomentet ved eventuell utrykning. Det skal ses bort fra perioder hvor bilen eventuelt har stått udisponert.

B-7-8.8 Bil til disposisjon en del av året

Har skattyteren bare hatt bil til disposisjon til privat bruk en del av året, skal fordelsbeskatningen gjennomføres for det antall hele og påbegynte kalendermåneder (beregnet etter tolvdel) som bilen har vært til disposisjon, jf. FSFIN § 5-13-6 første ledd.

Skattyter som har firmabil til disposisjon i utlandet og som får utlandsoppholdet avbrutt f.eks. som følge av epidemiutbrudd, fordelsbeskattes ikke for de månedene bilen ikke kan disponeres av skattyteren, se [SKD 8. august 2020](#) i Utv. 2020/845. Stilles en annen bil til disposisjon for skattyteren i den perioden han oppholder seg i Norge, gjelder de ordinære firmabilreglene, jf. sktl. § 5-13.

Om brukshindring i tidsrom hvor skattyteren disponerer en yrkesbil/har bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver, se [pkt. 8.4](#).

Er det eieren som bruker bilen privat, vil forholdsmessig beskatning f.eks. være aktuelt dersom bilen blir yrkesbil eller opphører å være yrkesbil i løpet av inntektsåret.

Er bilen stilt til disposisjon for andre enn eieren, vil slik forholdsmessig fordelsbeskatning f.eks. være aktuelt dersom bilordningen er innført i løpet av inntektsåret. Videre kan det forekomme at bilordningen opphører f.eks. fordi skattyteren slutter hos vedkommende arbeidsgiver.

B-7-8.9 *Vekselbruk av flere biler*

Kan det på grunn av stadig vekselbruk av arbeidsgivers bilpark ikke fastslås noe bestemt tidsrom for den ansattes private bruk av den enkelte bil, beregnes standardfordelen ut fra gjennomsnittet av beregningsgrunnlagene for de bilene som den ansatte har tilgang til. I praksis er det arbeidsgiveren som må ta stilling til dette ved trekkberegningen for hver lønnsperiode.

B-7-8.10 *Betaling for privat bruk*

Verdien av fordelene ved privat bruk av bil skal ikke reduseres selv om brukeren helt eller delvis dekker kostnadene som påløper ved bilholdet, jf. sktl. § 5-13 første ledd tredje og fjerde punktum. Dette gjelder for eksempel ved at han

- betaler eieren/leaseren av bilen for den private bruken
- dekker noen av de faktiske kostnadene til bruken privat, f.eks. betaler drivstoff på ferieturer uten å få kostnadene refundert og/eller
- betaler en del av bilens kostpris, f.eks. pristillegg for utstyrspakker

Verdien av fordelene skal ikke reduseres i tilfeller hvor arbeidsgiveren leier (leaser) en bil og fremleier denne til brukeren, og brukeren dekker alle kostnader som påløper ved bilholdet, herunder arbeidsgiverens kostnader til leie (leasing) av bilen, se FIN 4. november 1998 i Utv. 99/208 og URD 16. desember 1998 (Nedre Romerike herredsrett) i Utv. 1999/120 (Retten la imidlertid til grunn at mottatt bilgodtgjørelse etter statlig regulativ ikke skulle skattlegges da brukeren i realiteten dekket alle kostnadene ved bilholdet).

B-7-8.11 *Bil eid i sameie med arbeidsgiver*

Er bilen eid i et reelt sameie mellom arbeidsgiver og arbeidstaker, og den brukes av arbeidstaker privat, skal fordelene ved privat bruk beregnes med utgangspunkt i standardregelen. Bare den forholdsmessige delen av den beregnede standardfordelen som faller på arbeidsgivers eierandel skal tillegges arbeidstakeren som inntekt, se FIN 8. mars 1991 i Utv. 1991/238. Forutsetningen er at de totale kostnadene vedrørende bilen er utredet av eierne i forhold til eierandelen.

B-7-9 *Begrensning av fordelene for personer som regnskapsbehandles for bil*

Skattytere som regnskapsbehandles for yrkesbil skal i utgangspunktet beregne fordel ved privat bruk av yrkesbilen etter standardregelen, se ovenfor. Den beregnede fordelene tillegges inntekten (tilbakeføring). Tillegget/tilbakeføringen for den private bruken av bilen kan imidlertid ikke settes høyere enn 75 % av de samlede kostnadene ved bilholdet, jf. sktl. § 6-12 annet ledd.

- I samlede kostnader ved bilholdet inngår
- faktiske driftskostnader, f.eks. forsikring, drivstoff, verkstedkostnader mv.
- verdiforringelse, eventuelt leasingleie, se nedenfor

Eier skattyteren bilen selv, fastsettes verdiforringelsen ved denne beregningen ut fra 17 % årlige stipulerte saldoavskrivninger fra og med det inntektsåret bilen ble registrert første gang, se sktl. § 6-12 annet ledd annet punktum. Det opprinnelige saldogrunnlaget er bilens listepreis på tidspunktet for førstegangsregistrering.

Dette gjelder også biler førstegangsregistrert før 1. januar 2005, uavhengig av om bilen er ervervet før eller etter denne datoen, jf. overgangsregel til sktl. § 6-12 (endringslov 10. desember 2004 nr. 77).

Faktiske fradragførte saldoavskrivninger er ikke relevante i denne sammenhengen.

Leaser/leier skattyteren bilen, skal leien regnes med i de samlede kostnadene i stedet for tillegget for verdiforringelse.

Eksempel

Fordelen som skal tilbakeføres for privat bruk etter standardregelen, er beregnet til kr 75 000. De samlede bilkostnadene er kr 80 000 inklusiv leasingleie/verdiforringelse. Maksimal fordel for privat bruk er 75 % av de samlede kostnadene, dvs. kr 60 000 (80 000 x 75 %). Fordi den beregnede fordel for privat bruk etter standardregelen er større enn 75 % av de samlede kostnadene, skal tilbakeføringen reduseres til 75 % av kostnadene, dvs. kr 60 000.

Har skattyter eid eller leid/leaset yrkesbil i flere måneder enn antall måneder han etter reglene skal gis tillegg for privatkjøring, avkortes samlede kostnader forholdsmessig etter antall dager, jf. FSFIN § 6-12-1 første ledd bokstav d. Dette vil være spesielt aktuelt hvis en annen person, f.eks. en ansatt, har disponert og blitt fordelsbeskattet for bilen i løpet av året.

Dersom skattyter anskaffer, realiserer eller lar seg uttaksbeskatte for yrkesbil i inntektsåret, skal alle de faktiske kostnadene i den perioden bilen regnskapsbehandles inngå i de samlede kostnadene, herunder eventuell leasingleie. Eventuell beregnet verdiforringelse (beregnet saldoavskrivning på 17 %), avkortes forholdsmessig etter antall dager (365-deler).

Eksempel

Skattyter anskaffer en bruktbil 1. april i år 2. Bilens listepreis som ny ved førstegangsregistrering 1. juli år 1 var kr 600 000.

Verdiforringelse:

Beregningsgrunnlaget for verdiforringelse i år 2 = kr 600 000 – 17 % = kr 498 000

Verdiforringelse hele år 2 = kr 498 000 x 17 % = kr 84 660

Verdiforringelse fra 1. april til 31. des. år 2 = kr 84 660 x 275/365 = kr 63 784

Utgjør løpende driftsutgifter fra 1. april til 31. desember kr 80 000, vil maksimal tilbakeføring for privat fordel i år 2 etter 75 % -regelen bli:

Samlede kostnader år 2 = kr 63 784 + kr 80 000 = kr 143 784

Maksimal privat fordel år 2 blir kr 143 784 x 75 % = kr 107 838

Beregningsgrunnlaget for verdiforringelse i år 3:

kr 498 000 – kr 84 660 = kr 413 340

B-7-10 Fastsetting av privat fordel hvor bruken ikke omfattes av standardregelen

B-7-10.1 Biler som er unntatt fra standardregelen

For biler som etter FSFIN § 5-13-1 annet ledd ikke faller inn under standardregelen, for eksempel lastebiler over 7 500 kg eller busser med mer enn 15 passasjerplasser, fastsettes fordelene på grunnlag av faktisk bruk, se FSFIN § 5-13-1 tredje ledd. For slike biler fastsettes fordelene etter en kilometersats på kr 3,40 for faktisk privatkjøring, se satsforskriften § 5 femte ledd. Denne satsen brukes både for arbeidsreiser og for annen privatkjøring med unntak av arbeidsreiser og besøksreiser som overstiger 4 000 kilometer. Overstiger arbeidsreisene/ besøksreisene 4 000 kilometer til sammen i året, brukes en sats på kr 1,50 for overskytende antall kilometer med slik kjøring.

B-7-10.2 Fastsetting av fordel for varebil klasse 2 eller lastebil med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg

B-7-10.2.1 Generelt

Etter FSFIN § 5-13-1 fjerde ledd kan den skattemessige fordelene ved privat bruk av varebiler klasse 2 eller lastebil med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg fastsettes enten etter

- standardregelen, men med et særskilt bunnfradrag, se [pkt. 10.2.2](#), eller etter
- kilometersats for privat bruk, med krav om dokumentasjon ved elektronisk kjørebok, se [pkt. 10.2.3](#)

Arbeidsgiver og arbeidstaker er bundet av valgt metode for verdsettelse for hele inntektsåret. Unntak fra dette gjelder hvis elektronisk kjørebok anskaffes og tas i bruk i løpet av inntektsåret. I slike tilfeller vil verdsettelse basert på kilometersats kunne legges til grunn fra og med den første hele måneden slik kjørebok brukes.

B-7-10.2.2 Standardregel med særskilt bunnfradrag

Ved bruk av standardregelen gis det et særskilt bunnfradrag som skal kompensere for at varebiler klasse 2 og lastebil med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg i mindre grad enn ordinære firmabiler er egnet til privat bruk, se satsforskriften § 5. Bunnfradraget innebærer at beregningsgrunnlaget reduseres med 50 %, begrenset oppad til kr 150 000. For yrkesbiler som er eldre enn tre år settes grunnlaget til 75 % av listepreis før beregning av bunnfradraget. Det gis ikke reduksjon for yrkeskjøring over 40 000 km i tillegg til bunnfradraget.

Eksempel 1:

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

Beregningsgrunnlag:

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

Skattepliktig fordel: Kr 200 000 x 30 % = kr 60 000

Den skattepliktige fordelten blir etter dette kr 60 000.

Eksempel 2:

Arbeidstaker disponerer en varebil klasse 2, og en velger standardreglene med bunnfradrag. Bilen har en listepreis som ny på kr 400 000. Bilen er registrert første gang 11.11.2018 og det skal derfor gjøres en reduksjon i listepreis for biler som er eldre enn tre år. Det skal i tillegg beregnes et bunnfradrag på 50 % av beregningsgrunnlaget, men maks kr 150 000. Fordelen beregnes slik:

Beregningsgrunnlag:

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

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

Skattepliktig fordel: Kr 150 000 x 30 % = kr 45 000

Den skattepliktige fordelten blir etter dette kr 45 000.

B-7-10.2.3 Kilometersats for privat bruk med krav om dokumentasjon ved elektronisk kjørebok

Verdsettelse av privat fordel ved bruk av varebiler klasse 2 eller lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg kan også baseres på faktisk bruk, nærmere bestemt etter en fast kilometersats på kr 3,40 uansett kjørelengde, jf. satsforskriften § 5 femte ledd..

Verdien av fordelten ved privat bruk av varebil skal ikke reduseres selv om brukeren helt eller delvis dekker kostnadene som påløper ved bilholdet, jf. sktl. § 5-13 første ledd tredje og fjerde punktum. Se nærmere [pkt. 8.10](#).

Fastsetting basert på kilometersats forutsetter at det føres elektronisk kjørebok. Elektronisk kjørebok skal dokumentere total kjørelengde samt total kjørelengde for yrkeskjøring, jf. FSFIN § 5-13-1 fjerde ledd sjette punktum. Dette innebærer at kjøreboken bør være fastmontert i bilen. Den elektroniske kjøreboken må administreres av arbeidsgiver, og metoden med individuell fastsetting (kilometersats) må være lagt til grunn ved beregning av forskuddstrekk mv.

Den elektroniske kjøreboken må

- registrere faktisk kjørt distanse, dato og klokkeslett,
 - ikke gi mulighet for å rette eller slette disse opplysningene,
 - dokumentere adresser for turens start og stopp, samt ha et eget felt hvor det oppgis om turen er privat, eller beskrive yrkesreisens formål, og
 - registre eventuelle avvik i kjøreboken, som f.eks. driftsstans
- Muligheten for å fastsette fordel etter kilometersats etter denne bestemmelsen gjelder for all privatkjøring, ikke bare reiser til og fra jobb.

Eksempel:

Arbeidstaker disponerer en varebil klasse 2, og en velger ordningen med kilometersats dokumentert ved elektronisk kjørebok. Den elektroniske kjøreboken viser at arbeidstaker i løpet av

året har kjørt 5 000 km som ikke er yrkeskjøring. Dette inkluderer all privat kjøring, også kjøring mellom hjemmet og fast arbeidssted. Fordelen blir fastsatt slik:

$5\,000\text{ km} \times \text{kr } 3,40 = \text{kr } 17\,000.$

Den skattepliktige fordelene utgjør etter dette kr 17 000.

B-7-10.3 Personer som ikke inngår i personkretsen standardregelen gjelder for

Det forekommer at andre skattytere enn arbeidstakere får stilt bil til disposisjon på en slik måte at bilbruken må anses som en skattepliktig fordel. Dette vil f.eks. gjelde en aksjonær som ikke utfører arbeid for aksjeselskapet, hvor eventuell fordel ved bruk av aksjeselskapets bil vil kunne anses som utbytte. Tilsvarende gjelder for deltaker i selskap med deltakerfastsetting som benytter selskapets bil. Videre kan det gjelde pensjonister som får benytte tidligere arbeidsgivers bil etter at arbeidsforholdet er opphørt. Det skal da foretas en individuell verdsetting i samsvar med sktl. § 5-3 («omsetningsverdi») basert på faktisk privat bruk. I disse tilfellene kan de standardiserte reglene anvendes så langt de passer.

Under forutsetning av at bilen brukes hele året, kan fordelene beregnes ved å ta utgangspunkt i bilens listepris og multiplisere denne med prosentatsatsene i henhold til standardregelen, se [pkt. 8.3](#). Resultatet divideres med en gjennomsnittlig normalkjørelengde på 15 000 km, jf. St.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 2.3.4 tabell 2.3 note 2. Det fremkommer da en fordel per kilometer som skal multipliseres med det faktiske antall kilometer bilen er benyttet til privat bruk i løpet av inntektsåret. Denne beregningsmetoden kan benyttes med mindre en annen metode gir bedre uttrykk for «omsetningsverdi», jf. sktl. § 5-3.

B-7-11 Listepreis

B-7-11.1 Generelt

Bilens listepris som ny settes til hovedimportørens listepris for vedkommende bilmodell inkl. merverdiavgift og vrakpant, ekskl. frakt- og registreringsomkostninger, levert importsted på tidspunktet for førstegangsregistrering hos Statens vegvesens trafikkstasjon. Om tilleggsutstyr, se nedenfor. Listepreisen som skal brukes som grunnlag for fastsetting av standardfordelene, påvirkes ikke av at bilens kostpris er lavere enn listepreisen, f.eks. fordi det er gitt rabatter eller er gitt refusjon av avgifter ved kjøp av bil til bruk som drosje. Listepreisen påvirkes heller ikke av at bilprisene senere har gått ned, f.eks. som følge av avgiftsreduksjoner. Om de særlige reglene når listepris ved førstegangsregistrering ikke står i forhold til fordel ved den private bruken, se [pkt. 8.2.4](#).

Dersom en bilmodell selges til en særskilt pris («kampanjepris» e.l.) vil denne prisen bare kunne brukes som listepris dersom prisen er lagt til grunn som listepris av Opplysningsrådet for veitrafikken på tidspunktet for førstegangsregistrering.

Reglene om listepris ved førstegangsregistrering, gjelder også om bilen er kjøpt brukt. Er bilen kjøpt brukt fra utlandet, brukes listepreisen som ny i Norge på tidspunktet for førstegangsregistrering i utlandet.

Har skattyter selv importert bilen som ny fra utlandet, skal listeprisen i Norge for samme bilmodell brukes.

For bilmodeller som ikke har listepris i Norge, må det skjønnsmessig fastsettes en pris med utgangspunkt i pris for tilsvarende bilmodell i Norge.

Reglene om listepris som ny i Norge gjelder imidlertid ikke når skattyteren oppholder seg i utlandet og bilen ikke er anskaffet i Norge. Prisen settes da til opprinnelig listepris som ny i oppholdslandet. Flytter skattyter til Norge og tar med seg bilen, skal listepris som ny i Norge på tidspunktet for førstegangsregistrering i utlandet brukes.

Kan skattyteren ikke dokumentere opprinnelig listepris som ny, må den fastsettes ved skjønn.

Omregistreres en varebil til personbil, skal en bruke listepris for tilsvarende personbil da bilen ble registrert første gang. Er denne listepreisen ikke kjent, må det gjøres et tillegg for det som normalt utgjør differansen i listepris mellom varebil og personbil for tilsvarende biltyper på tidspunktet for førstegangsregistrering.

Listepreisen skal ikke reduseres selv om bilen er utstyrt med reklame.

Det tas ikke hensyn til at skattyteren eventuelt ville ha valgt en rimeligere bil om han skulle bekoste privat bilhold selv. Når en dyrere firmabil faktisk disponeres og brukes privat, må

skattleggingen uten videre bygge på det. Dette gjelder for eksempel eksklusive biler som disponeres av bilselgere.

B-7-11.2 Tilleggsutstyr

Bilens listepriis ved førstegangsregistrering skal tillegges hovedimportørens listepriis for ekstrautstyr ved beregning av standardfordelen. Har ikke hovedimportøren listepriis for ekstrautstyret, typisk ekstrautstyr som ikke direkte knyttes til en bilmodell og som ikke er fabrikkmontert, benyttes faktisk anskaffelsespriis.

Ekstrautstyr som skal medregnes, kan f.eks. være vinterhjul, lasteholdere, skiboks, tilhengfeste mv.

For biler med spesialinnredning/ekstrautstyr som utelukkende har verdi for yrkesbruken, skal (liste-) priisen for dette utstyret holdes utenom ved valg av fordelssats. Som slikt ekstrautstyr regnes f.eks. alarm i arbeidsgivers bil.

Blir det på et senere tidspunkt kjøpt ekstrautstyr til bilen som ville påvirket listepriis om utstyret hadde blitt kjøpt samtidig med bilen, skal slikt utstyr tillegges bilens listepriis og dermed inngå i grunnlaget for beregning av standardfordelen fra og med den måneden ekstrautstyret ble anskaffet.

B-7-12 Hva tillegget for fordel ved privat bruk av bil omfatter

B-7-12.1 Generelt

Beløpet som framkommer etter standardregelen (prosentberegningen) ovenfor, omfatter all privat bruk av bilen. Det fastsettes således ikke særskilt tillegg for arbeids- og besøksreiser. Skattyter har likevel rett til avstandsfradrag for arbeidsreiser og besøksreiser etter de vanlige reglene selv om han benytter bilen til slike reiser, se emnene «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)» og «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)». Dette gjelder selv om avstandsfradraget overstiger tillegget for privat bruk.

B-7-12.2 Trafikkbøter mv.

Dersom arbeidsgiver dekker ikke-fradragsberettigede trafikkbøter/forelegg mv., skal dette ikke inngå i fordelberegningen, men behandles som lønn til den ansatte. Om fradragsrett for trafikkbøter mv., se emnet «[Bot, gebyr mv.](#)».

B-7-12.3 Kostnader pådratt under privatkjøring

B-7-12.3.1 Generelt

Tillegget for privat bruk av bil omfatter alle bilkostnader pådratt i forbindelse med privatkjøring. Dette gjelder for eksempel kostnader til drivstoff, til reparasjoner, assistanse ved havari etc. Det har ingen betydning om det er skattyter selv, hans ektefelle, barn eller andre som har pådratt kostnadene.

Dekker arbeidsgiver kostnader til lading av elbil, vil dette være omfattet av standardtillegget. Dette gjelder både kostnader til abonnement og hurtigladning etc., også når skattyter får refundert kostnadene eller arbeidsgiver betaler for abonnementet ved lading i skattyters hjem. Det må sannsynliggjøres at strømutgiftene kun er knyttet til lading av firmabilen, f.eks. ved egen strømmåler eller egen app i tilknytning til ladestasjonen hvor antall kWh brukt til lading kan avleses. Dersom ladestasjonen også brukes til lading av andre biler, må utgiftsoppgave over strømkostnadene vise pris pr. kWh og hvor mange kWh som har gått med til lading av firmabilen. Det kan legges til grunn gjennomsnittlig strømpris per måned per kWh etter fratrukket eventuell strømstøtte. Arbeidstaker må kunne dokumentere/sannsynliggjøre hva gjennomsnittsprisen er, f.eks. med kopi av strømregning e.l.

Arbeidsgivers kostnader til anskaffelse og installasjon av ladestasjon hjemme hos arbeidstaker anses som en privat fordel for arbeidstakeren og omfattes ikke av standardtillegget. Ved installasjon av ladestasjon i arbeidstakers hjem kan det legges til grunn at arbeidstaker er blitt eier av ladestasjonen.

B-7-12.3.2 Kostnader til ferge, bompenger, piggdekkavgift, parkeringsavgift mv.

Kostnader som ikke anses som bilkostnader, f.eks. kostnader til ferge, bompenger, piggdekkavgift og parkeringsavgift, inngår ikke i tillegget. Dekker arbeidsgiveren slike kostnader i for-

bindelse med den private bruken, herunder ved kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), skal kostnadsdekningen behandles som ordinær lønn. Dette gjelder også når kostnaden dekkes ved billett kort som gjelder for et visst antall reiser (klippe kort). Det samme gjelder abonnement/månedskort/årskort o.l. såfremt dette er kjøpt/tegnet hovedsakelig av hensyn til den private bruken. Er abonnementet/kortet hovedsakelig anskaffet til yrkesbruk, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

B-7-13 Opplysningsplikt og innrapportering

B-7-13.1 Eiers private bruk

For skattytere som eier/leaser yrkesbil, skal fordelene ved den private bruken beregnet etter standardregelen, eventuelt begrenset etter begrensingsregelen, tas med i skattemeldingen, eventuelt næringsoppgaven.

B-7-13.2 Bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver

Fordel ved fri bil etter standardregelen er i arbeidsforhold trekk- og arbeidsgiveravgiftspliktig. Arbeidsgiver beregner selv fordelene og innrapporterer denne. Bilens listepriis ved førstegangsregistrering med tillegg for ekstrautstyr inklusive avgifter og bilens registreringsnummer, skal være oppgitt sammen med opplysninger om i hvilket tidsrom arbeidstakeren har disponert fri bil.

B-7-13.3 Bil stilt til disposisjon av andre enn arbeidsgiver

Det forekommer at andre skattytere enn arbeidstakere får stilt bil til disposisjon på en slik måte at bilbruken må anses som en skattepliktig fordel. Dette vil f.eks. gjelde en aksjonær som ikke utfører arbeid for aksjeselskapet hvor eventuell fordel ved bruk av aksjeselskapets bil vil kunne beskattes som utbytte.

Om fastsettingen, se [pkt. 10.3](#). Fordelen beregnes av skattyteren og tas med i skattemeldingen.

B-7-13.4 Selskap med deltakerfastsetting

Om fremgangsmåten når bilen eies av et selskap med deltakerfastsetting og brukes av en deltaker, se [pkt. 4](#) og emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

B-7-14 Fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser

Fordelen ved privat bruk beregnet etter standardregelen omfatter all privatkjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), og/eller besøksreiser til hjemmet. Skattyter kan derfor kreve avstandsfradrag for reise mellom hjem og arbeidssted/besøksreiser til hjemmet etter de vanlige reglene, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)» og emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

B-7-15 Garasje

Om den skattemessige behandlingen av garasje som tilhører bruker av bil, se emnet «[Bolig – garasje](#)».

B-8 Bil – realisasjon/uttak

– Sktl. § 5-2, § 9-3 første ledd bokstav a og § 14-44 første, annet og femte ledd

B-8-1 Realisasjon av bil

B-8-1.1 Yrkesbil

Realiseres en bil

- som er yrkesbil og
- hvor skattleggingen er foretatt med utgangspunkt i bilregnskap,

skal skattyter inntektsføre vederlaget/erstatning ved realisasjon, eventuelt skrive ned beløpet på saldo, se nærmere emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo». Om hva som regnes som realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

Er bilen ikke regnskapsbehandlet, men f.eks. behandlet etter reglene om forenklet overskuddsberegning av mottatt bilgodtgjørelse, skal ingen del av vederlaget, gevinst eller tap, tas i betraktning ved inntektsfastsettingen.

B-8-1.2 Privatbil

For bil som er brukt privat og ikke er yrkesbil, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader», skal ingen del av vederlaget, gevinst eller tap, tas i betraktning ved inntektsfastsettingen. Bilen anses i slike tilfeller som privat løsøre, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav a. Dette gjelder selv om skattyteren har fått fradrag for kostnader til bruk av bilen til yrkeskjøring, når fradraget er gitt etter reglene for privatbil brukt noe i yrket (fradrag etter kilometersats).

Er bilen ikke brukt privat, vil gevinst være skattepliktig/tap fradragsberettiget selv om den ikke er yrkesbil. Dette kan særlig være aktuelt ved kjøp av biler for salg.

B-8-2 Uttak

Dersom vederlag ved salg av bilen ville vært skattepliktig, kan det også foreligge skatteplikt hvis bruken av bilen endrer karakter slik at bilen må anses som uttatt av yrket eller bilen gis bort, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

B-8-3 Overgang fra regnskapsfastsetting til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse

Ønsker skattyteren for samme bil å gå over fra regnskapsfastsetting til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse, eventuelt med skattefritt overskudd, må skattyteren godta at reglene om uttak brukes tilsvarende ved overgangen. Det gis ikke tapsfradrag i slike tilfeller fordi bilen ikke er realisert (tapet er ikke endelig konstatert).

B-9 Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne

- Sktl. § 4-10, § 7-1 første ledd bokstav b, § 7-2, § 7-3 og § 10-1 annet ledd
- FSFIN § 7-3
- FSSD § 7-3 og § 7-11

B-9-1 Hva behandles i dette emnet

I dette emnet behandles i utgangspunktet selskaper som er boligselskap etter definisjonen i sktl. § 7-3 annet ledd, samt andelshavere i slike selskaper.

Boligselskap etter sktl. § 7-3 annet ledd er selskap som har som hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet. Dette gjelder kun selskap som har begrenset ansvar eller delt ansvar. Selskap med kommunale eiere som har til formål å leie ut boliger, jf. sktl. § 7-3 annet ledd bokstav b, kan også anses som boligselskap i denne sammenheng, se [BFU 09/2020](#).

Begrenset ansvar (BA) innebærer at ingen av eierne av, eller deltakerne i, selskapet har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelte eller for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser. Dette vil omfatte bl.a. aksjeselskap og borettslag.

Delt ansvar innebærer at eierne av/deltakerne i selskapet har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser. Dette vil være selskaper med deltakerfastsetting hvor det er delt ansvar (DA). Selskap med deltakerfastsetting hvor deltakerne har fullt personlig ansvar (ANS) og kommandittselskaper (KS) kan ikke være boligselskaper etter definisjonen i sktl. § 7-3 annet ledd.

Boligselskap etter sktl. § 7-3 annet ledd er altså ikke begrenset til borettslag og boligaksjeselskap.

Med andelshavere menes de som er eiere av andel i boligselskapet. Dette omfatter aksjonærer i boligselskap som er aksjeselskap, og deltakere i boligselskap som er et selskap med delt ansvar (DA). Andelshaverne kan være både fysiske og – på nærmere fastsatte vilkår – juridiske personer. Nedenfor er fellesbetegnelsen andelshavere benyttet.

Bolig- og fritidsbygg som ikke i sin helhet er eid av et selskap, men hvor sameiere er direkte eier av sin andel av bygningen, er ikke behandlet her. Om skattleggingen av sameierne, se emnet «**Sameie – skattlegging etter bruttometoden**».

Om skattlegging av boligbyggelag, se emnet «**Samvirkeforetak**», pkt. 2.2.

Om skattemessig behandling av tidsparter i fritidsboliger, se emnet «**Bolig – tidsparter (time-share)**».

B-9-2 Generelt om fastsettingsmåten for boligselskaper og for andelshaverne

B-9-2.1 Boligselskaper som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3

For boligselskap og andelshaverne skal fastsettingen skje etter særreglene i sktl. § 7-3 når boligselskapet fyller visse vilkår som fremgår av sktl. § 7-3 tredje til femte ledd, se pkt. 3. Selskapet skal da ikke behandles som eget skattesubjekt, selv om det er et selskap med begrenset ansvar, f.eks. et boligaksjeselskap, se sktl. § 7-3 første ledd. Både formue og inntekt skal i stedet fastsettes og skattlegges fullt ut hos andelshaverne, se også sktl. § 4-10 femte ledd.

Selv om boligselskapet ikke er et eget skattesubjekt, vil selskapet som sådant være privatretslig eier av boligene, fritidsboligene og eventuelle andre formuesposter.

B-9-2.2 Selskaper som faller utenfor særreglene i sktl. § 7-3

For boligselskaper som faller utenfor særreglene i sktl. § 7-3 gjelder som utgangspunkt skatte- lovens alminnelige regler. Formuen skattlegges imidlertid hos andelshaverne etter de samme reglene om formuesbeskatning som gjelder for boligselskaper som faller innenfor særreglene i sktl. § 7-3, jf. sktl. § 4-10 femte ledd. Som et utgangspunkt skal også andelshaverne fastsette inntekten etter skatte lovens alminnelige regler. Mer om skattlegging av boligselskaper (og andelshavere) som faller utenfor sktl. § 7-3 tredje ledd flg., se pkt. 10.

Andelshavere i selskaper som anses som boligselskaper, jf. sktl. § 7-3 annet ledd, men hvor vilkårene i sktl. § 7-3 tredje til femte ledd ikke er oppfylt, faller likevel inn under reglene om skattefritak for egen bruk, jf. sktl. § 7-1 første ledd bokstav b og reglene om skattefritak ved realisasjon av bolig- og fritidseiendom, se sktl. § 9-3 annet ledd.

Hvis selskapet ikke anses som boligselskap etter sktl. § 7-3 annet ledd, vil helt eller delvis fri bruk være skattepliktig som lønn, aksjeutbytte, arbeidsgodtgjørelse, utdeling fra selskap med deltakerfastsetting eller som vederlagsfri bruk av andres eiendeler etter sktl. § 5-20 tredje ledd. Se emnet «**Bolig – fri bolig**».

B-9-3 Boligselskaper som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3

B-9-3.1 Generelt

Andelshaverne i boligselskap skal, etter sktl. § 7-3 tredje ledd bokstav a, fastsette skattegrunnlaget etter særreglene i sktl. § 7-3 når minst 85 % av selskapets leieinntekt og dekning av felleskostnader kommer fra en eller flere av følgende gruppe leietakere:

- andelshavere eller aksjonærer, se sktl. § 7-3, fjerde ledd
- elever og studenter som er tildelt bolig gjennom elev- og studentsamskipnad
- leietaker som ikke er andelshaver, såfremt boligselskapet er opprettet som ledd i organisert fornyelse av tettbygde strøk

Selskap hvor en kommune er andelshaver kan etter sktl. § 7-3 tredje ledd bokstav b også skattlegges etter særreglene i sktl. § 7-3 når ett av følgende vilkår er oppfylt:

- minst 85 % av andelskapitalen eies av en kommune sammen med personer som har bolig i vedkommende eiendom
- over 50 % av andelskapitalen eies av kommunen alene

Som andelshaver eller aksjonær, jf. første strekpunkt, skal forstås:

- personlig andelshaver eller aksjonær
- juridisk person som eier andel etter burettslagslova § 4-2 første og annet ledd og § 4-3. Dette omfatter stat, fylkeskommune, offentlig selskap og selskap mv. som har inngått avtale med det offentlige om å skaffe bolig til vanskeligstilte. Etter burettslagslova § 4-2

kan disse eie inntil 10 pst. av andelene i boligselskapet. Videre omfattes boligbyggelag som i h.t. borettslagets vedtekter kan eie inntil 20 % av andelene, selv om boligbyggelaget ikke selv har stått for utbyggingen, jf. burettslagslova § 4-3.

- boligbyggelag og annen yrkesutøver som nevnt i burettslagslova § 2-12, som skal stå for erverv eller oppføring av boliger for boligselskapet og som leier ut boenheter til personer som innenfor en bestemt tidsperiode gis rett til å kjøpe andelen (leie til eie)

Et boligselskap med bare én aksjonær, fastsetter ikke skattegrunnlaget etter sktl. § 7-3. Dette gjelder selv om vilkårene for øvrig er oppfylt, se FIN 5. april 1995 i Utv. 1995/687.

B-9-3.2 Nærmere om prosentkravet til leieinntekten

Ved vurdering av om prosentkravet til leieinntekten i sktl. § 7-3 tredje ledd bokstav a er oppfylt, tas det utgangspunkt i alle inntekter selskapet vil få ved utleie av alle bygninger som er planlagt, herunder stipulert leie for lokaler som ikke er ferdigstilt eller solgt. Ved vurdering av om prosentkravet til leieinntekten er oppfylt tas det normalt ikke hensyn til at enkelte av andelshaverne fremleier sine leiligheter i selskapet. Leieinntekten regnes i slike tilfeller å komme fra andelshaverne, jf. FIN 6. mars 1992 i Utv. 1992/391. Er derimot andeler utleid direkte fra selskapet til andre enn leietakere som nevnt ovenfor, anses leieinntekt fra disse ikke som leieinntekt som inngår i 85 %-kravet.

Retten til fastsetting etter sktl. § 7-3 kan falle bort selv om prosentkravet i sktl. § 7-3 tredje ledd er oppfylt, dersom boligselskapets hovedformål ikke er å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet. Dette gjelder blant annet når en større andel av leilighetene fremleies, eller hvor leilighetene leies ut over et lengre tidsrom, se FSSD § 7-3-1 annet ledd.

B-9-3.3 Nærmere om leie til eie

Leie til eie, jf. tredje strekpunkt ovenfor, er betegnelsen på en ordning med en tidsbegrenset leiekontrakt for en bolig, som kombineres med en rett for leietaker til senere å kjøpe boligen til en forhåndsbestemt pris. Det kan også være andre, lignende modeller for leie til eie. Formålet med ordningen er å legge til rette slik at førstegangskjøpere kan få en enklere vei inn i boligmarkedet.

Leie til eie-ordningen gjelder kun utleie til fysiske personer som gis rett til å kjøpe andelen innenfor en forhåndsdefinert periode på maksimalt 5 år. Fristen regnes fra leietakeren flytter inn i boligen. I de tilfellene der leietakeren allerede bor i boligen, skal fristen regnes fra det tidspunkt leie til eie-avtalen inngås.

Dersom leietakeren velger å ikke benytte kjøps-opsjonen etter fem års leietid, faller leiligheten utenfor leie til eie-ordningen, og utleiers dekning av felleskostnader til borettslaget skal dermed ikke regnes med i 85 %-kravet i sktl. § 7-3 tredje ledd bokstav a. Dersom utleier ønsker å unngå dette må utleieren selge leiligheten i løpet av en rimelig periode. Med rimelig periode menes den tiden det normalt tar å klargjøre og selge en leilighet.

Dersom leietakeren sier opp leie til eie-avtalen før det har gått tre år kan utleieren inngå en ny leie til eie-avtale. Det er ikke tillatt å inngå leie til eie-avtaler mer enn to ganger per bolig.

Det stilles ikke krav om at prisen for å kjøpe andelen er fastsatt på forhånd men det må være avtalt hvilke prinsipper prisen skal fastsettes etter.

Samlede leieinntekter og dekning av felleskostnader som betales til boligselskapet fra upersonlige andelshavere som har inngått leie til eie-kontrakter for sine andeler, kan maksimalt utgjøre 30 prosent av boligselskapets samlede brutto leieinntekter og dekning av felleskostnader. Boligselskapets leieinntekter som stammer fra leie til eie-avtaler skal ikke ha noen betydning for boligselskapets mulighet til å foreta egen utleie til eksterne leietakere (f.eks. utleie av butikklokaler), jf. grensen på 85 % i sktl. § 7-3 tredje ledd bokstav a. Det betyr at boligselskapet kan skattlegges etter særreglene i sktl. § 7-3 selv om selskapet har leieinntekter og inntekter fra dekning av felleskostnader på inntil 15 % fra egen eksterne utleie og samtidig inntil 30 % fra leie til eie-avtaler.

B-9-3.4 Utvidelse av området for bruk av særreglene etter søknad

Boligselskapet kan søke skattekontoret om at fastsettingen skal foretas etter særregelen i sktl. § 7-3 selv om vilkåret om andel i boligselskapets leieinntekter ikke er oppfylt. Dette kan ifølge FSSD § 7-3-3 annet ledd blant annet være aktuelt når

- 85 %-kravet unntaksvis ikke er oppfylt i enkelte inntektsår
- formålet med utleie av lokaler til andre enn andelshaverne mv. er å yte service overfor andelshaverne, f.eks. ved utleie av lokaler til barnehage, selskapslokale mv.
- et forholdsvis lite areal leies ut til andre enn andelshaverne mv. og grunnen til at 85 %-kravet ikke oppfylles er at markedsleie for andre enn andelshaverne mv. er forholdsvis høyere enn andelshavernes husleie

Om søknadens innhold, se FSSD § 7-3-4 annet ledd.

B-9-4 Formuesbeskatning for andelshavere i boligselskap som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3

B-9-4.1 Generelt

Verdien av boenhet i boligselskap som omfattes av sktl. § 7-3, fastsettes individuelt for den enkelte andelshaver etter reglene i sktl. § 4-10 femte ledd, jf. annet til fjerde ledd. Om formuesverdsetting av boligeiendom, se emnet «**Bolig – formue**».

Øvrig verdi av andel i slikt selskap settes til andelshavers andel av boligselskapets netto formue utenom boenhetene. Innskudd fra andelshaverne kommer ikke til fradrag ved beregningen av boligselskapets formue.

B-9-4.2 Rett til å kreve formuesverdien nedsatt

Dersom dokumentert omsetningsverdi på andelsleilighet i boligselskap er lavere enn beregnet omsetningsverdi, kan skattyter kreve at formuesverdien beregnes ut fra dokumentert verdi. Formuesverdien for primærbolig settes da til 25 % av dokumentert omsetningsverdi opp til kr 10 000 000. For dokumentert omsetningsverdi på primærbolig over kr 10 000 000 inngår 70 % av beløpet i formuesverdien. For sekundærbolig settes formuesverdien til 100 % av dokumentert omsetningsverdi. Se sktl § 4-10 annet ledd annet punktum og tredje ledd annet punktum. For fritidsboliger kan skattyter kreve formuesverdien nedsatt dersom formuesverdien overstiger 30 % av dokumentert omsetningsverdi, jf. sktl § 4-10 sjette ledd.

Se nærmere emnet «**Bolig – formue**», pkt. 5 og pkt. 7.

B-9-4.3 Fordeling av formue/gjeld på den enkelte andelshaver

B-9-4.3.1 Valg av fordelingsmetode

Generalforsamlingen velger hvordan annen formue enn formuesverdien på boenhetene og langsiktig fellesgjeld skal fordeles mellom andelshaverne. I følge FSFIN § 7-3-12 kan fordelingen foretas etter en av disse metodene:

- husleiebrøk
- andelsbrøk og andelskonto

Det må velges samme fordelingsmetode for formue/gjeld og inntekter/kostnader. Formuesverdien av boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig, jf. sktl. § 4-10 annet ledd, skal ikke fordeles, da det for disse skal foretas individuell verdsetting, se FSFIN § 7-3-10 annet punktum. Derimot skal andre boenheter som for eksempel fritidsbolig omfattes av fordelingen.

B-9-4.3.2 Fordeling etter husleiebrøk

Den enkelte andelshavers andel av boligselskapets formue og gjeld (unntatt formuesverdien av boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig) beregnes til en forholdsmessig andel basert på forholdet mellom påløpt husleie på årsbasis for andelshavers leilighet og totalt påløpt husleie for samtlige boenheter for andelshavere vedkommende år, jf. FSFIN § 7-3-13.

I boligselskapets totale påløpte husleie i året, inngår også påløpt/stipulert husleie for boenheter som står tomme eller ikke er ferdigstilt. Derimot skal husleie for boenheter som er leid ut direkte av selskapet til andre enn andelshavere eller leietakere, som nevnt ovenfor, ikke tas med, jf. FSFIN § 7-3-13 annet punktum.

Bare formue som etter denne fordelingen skal tilordnes andelshavere, kommer til beskatning i tillegg til formuesverdien av egen boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig. Den formue og gjeld som tilordnes andre boenheter, vil ikke bli skattlagt hos andelshaveren.

B-9-4.3.3 Fordeling etter andelsbrøk og andelskonto

Som langsiktig fellesgjeld regnes fellesgjeld i boligselskapet hvor hele eller deler av beløpet forfaller til betaling mer enn ett år etter gjeldsstiftelsen. For hver enkelt boenhet føres en egen konto med boenhetens andel av langsiktig fellesgjeld. I nye boligselskaper settes inngående verdi på kontoen til boenhetens andel av fellesgjelden slik den er beregnet av selskapet. Kontoen korrigeres for senere nedbetalinger mv. fra andelshaver. Se FSFIN § 7-3-14 første ledd bokstav a.

Øvrige formuesposter, unntatt formuesverdien av andelshavers boenhet, som anses som primær- eller sekundærbolig, fordeles etter andelsbrøk, jf. FSFIN § 7-3-14 annet ledd. Andelsbrøken fastsettes etter det opprinnelige forholdet mellom den enkelte boenhets innskudd med tillegg av andel fellesgjeld og samlet innskudd med tillegg av samlet fellesgjeld. Ved overgang fra fordeling etter husleiebrøk til andelsbrøk og andelskonto, se [pkt. 8](#).

B-9-4.4 Hvem som skal skatlegges for nettoformuen

Den forholdsmessige andel av boligselskapets formue skatlegges hos den som var eier av andelen ved utgangen av inntektsåret, jf. sktl. § 4-1 første ledd.

B-9-5 Inntektsfastsettingen hos andelshavere i boligselskaper som omfattes av sktl. § 7-3

B-9-5.1 Egen bruk

For andelshavere i boligselskaper som omfattes av sktl. § 7-3 er fordel ved egen bruk av bolig og fritidsbolig skattefri, se sktl. § 7-1 første ledd bokstav b og annet ledd. Dette gjelder selv om boenheten leies ut i slikt omfang at leieinntektene blir skattepliktige (regnskapsbehandling).

B-9-5.2 Utleie av egen boenhet

Ved utleie av egen boenhet gjelder de ordinære reglene for utleie av egen bolig og fritidsbolig. Dette er omtalt i emnene «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)» og «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)». Vilkårene for skatteplikt og skattefritak for utleieinntekter vurderes individuelt for hver boenhet.

B-9-5.3 Selskapets inntekter/kostnader

Andelshaverne skal skatlegges for en andel av følgende bruttoinntekter, jf. sktl. § 7-3 sjettede ledd bokstav a:

- selskapets renteinntekter
 - andre inntekter som ikke har tilknytning til selve eiendommen
 - gevinst ved realisasjon av selskapets eiendommer utenom andelshavers egen boligdel
- Andelshaverne skal ha fradrag i inntekten for andel av følgende kostnader, jf. sktl. § 7-3 sjettede ledd bokstav b:
- selskapets rentekostnader
 - arbeidsgivers tilskudd til privat tjenstepensjonsordning for ansatt i hovedstilling i selskapet
 - selskapets kostnader som ikke har tilknytning til selve eiendommen
 - tap ved realisasjon av selskapets eiendeler

Andre inntekter/kostnader enn de som er nevnt ovenfor, og som er opptjent/pådratt av selskapet, er ikke skattepliktige/fradragsberettigede. Utleieinntekter, for eksempel ved utleie til barnehage eller butikk, vil således som utgangspunkt ikke være skattepliktige, verken for selskapet eller andelshaverne. Inntekter som er opptjent som ledd i en virksomhet som boligselskapet driver, anses ikke å ha tilknytning til selve eiendommen. Dette gjelder selv om selve virksomheten er tilknyttet borettslagets eiendom. Om skatteplikt ved selskapets utstedelse av andeler, se [pkt. 11.3](#).

Utbetaling av utbytte fra boligselskap mv. hvor fastsettingen skjer etter særreglene i sktl. § 7-3, utløser ikke utbytteskattelegging hos aksjonærene. Se BFU 29/2010. Utbytte som mottas av boligselskapet vil derimot være skattepliktig for andelshaverne som annen inntekt som ikke har tilknytning til selve eiendommen.

B-9-5.4 Driftskostnader mv.

Er boenheten ikke utleid i inntektsåret eller er den delvis utleid, men utleieinntekt er helt eller delvis skattefri etter sktl. § 7-2 (fritaksbehandling), gis det ikke fradrag for andelshaverens kostnader knyttet til boenheten, slik som andel av felleskostnader til boligselskapet, egne vedlikeholdskostnader, forsikring mv.

Hvis boenheten skal regnskapsbehandles, har andelshaveren på vanlig måte rett til fradrag for andel av kostnader som nevnt i sktl. § 7-3 sjette ledd bokstav b, jf. pkt. 5.3. I tillegg har andelshaveren rett til fradrag for alle driftskostnader mv., som ikke omfattes av § 7-3 sjette ledd bokstav b, se emnet «**Bolig – utleie (regnskapsbehandling)**», pkt. 3. Dette gjelder kostnader som påhviler skattyteren selv, for eksempel vedlikehold av egen leilighet. I tillegg kan det kreves fradrag for andel av driftskostnader som pådras av boligselskapet og som inngår i felleskostnadene. Dette kan for eksempel være ytre vedlikehold, kommunale avgifter, bygningsforsikring, festeavgifter, eiendomsskatt, utgifter til kabel-tv mv. Det er bare den delen av felleskostnadene som omfatter fradragsberettigede kostnader som kan fradragsføres. Den delen av felleskostnadene som gjelder avdrag på fellesgjeld kan for eksempel ikke fradragsføres. Hvis skattyter selv bor i en del av boenheten, vil det bare være en forholdsmessig andel av kostnadene, regnet ut fra utleieverdien av de to delene, som er fradragsberettiget. Hvis boligdelen og ervervsdelen (hjemmekontoret mv.) må anses å være likeverdige og leieverdien av ervervsdelen er vanskelig å fastslå, kan kostnader som ikke kan henføres til spesielle deler av eiendommen fordeles forholdsmessig ut fra en arealfordeling mellom boligdelen og ervervsdelen. Om begrensninger i fradragsretten for vedlikeholdskostnader ved overgang til regnskapsbehandling, se emnet «**Bolig – utleie (regnskapsbehandling)**», pkt. 3.11.

Dersom spesifiserte opplysninger om fradragsberettiget beløp ikke kan innhentes fra boligselskapet, må skattyter beregne fradraget skjønnsmessig.

B-9-6 Fordeling av selskapets inntekter/kostnader på den enkelte andelshaver**B-9-6.1 Valg av fordelingsmetode**

Generalforsamlingen velger hvordan inntekter og kostnader skal fordeles mellom andelshaverne. I følge FSN § 7-3-12 kan det velges mellom følgende fordelingsmetoder:

- husleiebrøk
- andelsbrøk og andelskonto

Det må velges samme fordelingsmetode for formue/gjeld og inntekter/kostnader.

B-9-6.2 Fordeling etter husleiebrøk

Ved fordeling etter husleiebrøk fordeles alle inntekts- og formuespostene, unntatt formuesverdien av boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig, på andelshaverne etter forholdet mellom påløpt husleie for den enkelte andelshaver i året, og totalt påløpt husleie for samtlige boenheter for andelshavere vedkommende år. Se FSN § 7-3-13.

I boligselskapets totale påløpte husleie i året, inngår også påløpt/stipulert husleie for boenheter som står tomme eller ikke er ferdigstilt. Derimot skal husleie for boenheter som er leid ut direkte av selskapet til andre andelshavere eller leietakere, som nevnt ovenfor, ikke tas med.

Bare inntekter og kostnader som etter denne fordelingen skal tilordnes andelshavere i inntektsåret, kommer til inntekt/fradrag. Inntekter og kostnader som tilordnes andre boenheter, vil ikke komme til beskatning/fradrag.

B-9-6.3 Fordeling etter andelsbrøk og andelskonto

Renter av langsiktig fellesgjeld fordeles på samme måte som gjelden, jf. FSN § 7-3-14 første ledd bokstav b. De rentene som er påløpt på andelshaverens andel av fellesgjelden, skal innrapporteres på andelshaveren, se emnet «**Renter av gjeld**».

Øvrige inntekter og kostnader, unntatt formuesverdien av andelshavers boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig, fordeles etter andelsbrøk, jf. FSN § 7-3-14. Andelsbrøken fastsettes etter det opprinnelige forholdet mellom den enkelte boenhets innskudd med tillegg av andel fellesgjeld og samlet innskudd.

B-9-6.4 Realisasjon av andel

Om fordeling av inntekter og kostnader i realisasjonsåret, se pkt. 9.1.

B-9-7 Tidfesting av inntekter og kostnader

Selskapets inntekter/kostnader som skal skattlegges hos andelshaverne, tidfestes etter vanlige regler, se emnene «Tidfesting – allment», «Tidfesting – realisasjonsprinsippet» og emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

B-9-8 Endring av fordelingsmetode

Ved overgang fra fordeling etter husleiebrøk til andelsbrøk og andelskonto gjøres følgende:

- For poster som skal fordeles etter andelskonto, skal inngående verdi på kontoene fastsettes i samsvar med husleiebrøken for siste inntektsår.
- For poster som skal fordeles ved andelsbrøk, kan generalforsamlingen vedta at fordelingen skal skje i samsvar med husleiebrøken for siste inntektsår. Dette gjøres i stedet for fordeling etter det opprinnelige forholdet mellom den enkelte boenhets innskudd med tillegg av andel fellesgjeld, og samlet innskudd med tillegg av samlet fellesgjeld.

Se FSFIN § 7-3-15.

Ved overgang til fordeling etter andelskonto i inntektsåret kan generalforsamlingen vedta at inngående verdi på andelskontoen skal fastsettes med utgangspunkt i husleiebrøken. Dette gjelder likevel slik at det kan foretas korrigeringer for særlige omstendigheter ved enkelte boenheter som bør ha betydning for fordelingen.

B-9-9 Hvem som skal skattlegges for selskapets inntekt

B-9-9.1 Andelshaver

Inntekt av bolig i boligselskap skattlegges hos den som var andelshaver i inntektsåret. Ved overdragelse av eierandel i løpet av inntektsåret, skal selskapets inntekter og kostnader fordeles forholdsmessig mellom selger og kjøper. Fordelingen skal skje etter antall hele måneder hver har vært eier av andelen. Overdragelsesmåneden henføres til kjøperen. Se FSFIN § 7-3-16.

B-9-9.2 Ektefeller

For ektefeller tilordnes andel av inntekter/kostnader til den eller de som var eier(e) i inntektsåret. Ved separasjon eller skilsmisse henføres inntekten/kostnaden til den ektefellen som har bodd i leiligheten og som har betalt husleien i inntektsåret. Dette gjelder selv om den andre ektefellen var andelshaver.

B-9-9.3 Ikke-meldepliktige samboere

Om hvem av ikke-meldepliktige samboere som skal skattlegges for inntekt/ha fradrag for kostnader i boligselskap, se emnet «Samboere».

B-9-9.4 Skattyter som leier boenheten av andelshaverne

Den som leier boenheten av andelshaver skal ikke under noen omstendighet skattlegges for inntekt av, eller ha fradrag for, kostnader i boligselskapet.

B-9-9.5 Nærstående bruk av boenheten

Dersom nærstående bruker boenheten uten å betale vederlag til andelshaver, og for øvrig bærer alle driftskostnader ved boenheten, herunder husleie og øvrig vedlikehold, gjelder reglene om skattefritak i sktl. kap. 7 både for andelshaver og hans nærstående. Eieren av andelsleiligheten skattlegges for leilighetens andel av andelslagets øvrige inntekter og kostnader.

Bruker nærstående boenheten vederlagsfritt mens andelshaveren dekker kostnadene, skal verdien av fri bruk av boligen skattlegges på brukerens hånd, se emnet «Bolig – fri bolig». Andelshaveren skal i utgangspunktet ikke ha fradrag for kostnadene vedrørende boenheten, f.eks. husleie, vedlikehold mv., se URD 29. september 2004 (Dalane tingrett) i Utv. 2005/294.

B-9-10 Skattemessig behandling av boligselskap og andelshaverne når boligselskapet ikke fyller vilkårene i sktl. § 7-3 tredje ledd

B-9-10.1 Formuesfastsetting for andelshavere i boligselskap som faller utenfor særreglene i sktl. § 7-3 tredje ledd

For andelshavere i boligselskap som faller utenfor særreglene i sktl. § 7-3 tredje ledd, gjelder sktl. § 4-10 femte ledd ved formuesbeskatningen, på samme måte som for andelshavere i boligselskap som faller innenfor særreglene i sktl. § 7-3 tredje ledd. Verdien av boenheten fastsettes individuelt for den enkelte andelshaver, og andelshaverne skattlegges for en andel av boligselskapets netto formue utenom boenheten, se nærmere [pkt. 4](#).

B-9-10.2 Inntektsfastsetting hos selskap med begrenset ansvar

B-9-10.2.1 Generelt

Boligselskap med begrenset ansvar (AS, ASA og BA) som faller utenfor særreglene i sktl. § 7-3 tredje ledd, fastsetter skattegrunnlaget som aksjeselskap eller likestilt selskap, se sktl. § 10-1, jf. § 2-2 første ledd bokstav a og e. Borettslag anses som likestilt selskap etter sktl. § 10-1 første ledd annet punktum.

B-9-10.2.2 Uttaksbeskatning

I et boligselskap vil det til andelen/aksjen være tilknyttet en eksklusiv bruksrett til en av selskapets boliger, som andelshaveren betaler for ved ervervet av andelen/aksjen. Selskapets løpende kostnader som gjelder boligbygget, dekkes av andelshaverne ved betaling av sin andel av felleskostnadene. Egen bruk av boligen er ikke skattepliktig for andelshaveren, og det innebærer ikke uttak til egen bruk etter sktl. § 5-2 at andelen av felleskostnadene er lavere enn markedsleien, sammenlignet med en som ikke er andelshaver.

Et boligselskap som faller utenfor sktl. § 7-3, vil som regel ha inntekter fra andre enn andelshaverne, bl.a. ved utleie til leietakere som ikke er andelshavere. Boligselskapet skal uttaksbeskattes hvis slike inntekter faktisk benyttes til å redusere andelshavernes felleskostnader. Dette gjelder selv om andelshaveren ikke er skattepliktig for egen bruk. Det vil ikke være grunnlag for uttaksbeskatning, i den grad selskapets kostnader dekkes av innbetalinger som er foretatt av andelshaverne i tidligere år.

Generelt om uttaksbeskatning, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Eksempel 1 – overskudd fra ekstern utleie mv. deles ut som utbytte

Et boligselskap med to andelshavere eier en bygning med to leiligheter (en til hver av andelshaverne) og et butikklokale som leies ut til eksterne for kr 150 000 per år. Boligselskapet har i år 1 fradragsberettigede kostnader på totalt kr 300 000 per år, der kr 100 000 kan allokere til hver av leilighetene og til butikklokalet. Andelshaverne betaler inn hver sin andel av felleskostnadene på kr 100 000. Det betyr at boligselskapet får en skattepliktig inntekt på kr 50 000 i år 1. Skatten av dette beløpet (22 %) utgjør kr 11 000. Overskuddet etter skatt på kr 39 000 deles ut som utbytte til andelshaverne.

Eksempel 2 – felleskostnader reduseres som følge av årets overskudd fra ekstern utleie mv.

Samme situasjon som i eksempel 1, men i stedet for å dele ut overskuddet etter skatt på kr 39 000 til andelshaverne, benyttes dette beløpet til å redusere andelshavernes innbetaling av felleskostnader, slik at hver av dem betaler inn kr 80 500. Den reduserte innbetalingen gjør at selskapets overskudd reduseres til kr 11 000, men selskapet skal da i tillegg uttaksbeskattes for et beløp som tilsvarer reduksjonen i felleskostnadene på kr 39 000. Skattepliktig inntekt blir da kr 50 000, og skatten av dette blir kr 11 000, det samme som i eksempel 1.

Eksempel 3 – felleskostnader reduseres som følge av overskudd fra ekstern utleie i tidligere år

Samme situasjon som i eksempel 1, men overskuddet etter skatt på kr 39 000 i år 1, deles ikke ut som utbytte. I år 2 har selskapets kostnader knyttet til butikklokalet økt til kr 150 000, slik at resultatet fra den eksterne utleien blir 0 i inntektsåret. Selskapet benytter overskudd etter skatt fra år 1 til å redusere andelshavernes innbetaling av felleskostnader i år 2 til kr 80 500. Den reduserte innbetalingen gjør at selskapet får et underskudd på kr 39 000. Dette beløpet skal selskapet uttaksbeskattes for, slik at inntekten blir 0.

B-9-10.3 Inntektsfastsetting hos andelshaverne i selskap med begrenset ansvar

B-9-10.3.1 Generelt

Selskapets formue og inntekt fastsettes i utgangspunktet på selskapets hånd. Det kan likevel være inntekter som innvinnnes av andelshaveren, og derfor må skattlegges hos andelshaver i stedet for hos selskapet. For eksempel vil utleie av andelshavers leilighet for andelshavers regning og risiko, måtte tilordnes ham/henne.

B-9-10.3.2 Andelshaverens bruk

Andelshaver i boligselskap, dvs. selskap som har til hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet, vil aldri være skattepliktig for egen bruk, jf. sktl. § 7-1 annet, jf. første ledd bokstav b.

B-9-10.3.3 Utbyttebeskatning

Hvis boligselskapet har inntekter, f.eks. ved utleie til andre enn andelshaverne, som medfører at andelshavernes andel av felleskostnadene blir lavere enn de ville vært uten slike inntekter, vil det foreligge en vederlagsfri overføring som gir grunnlag for utbyttebeskatning etter sktl. § 10-11. Utbyttebeløpet beregnes på samme måte som uttaksbeskatningen for selskapet, se [pkt. 10.2.2](#). Generelt om utbyttebeskatning, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)».

B-9-10.3.4 Andelshavers utleie

Ved utleie av egen boenhet gjelder de vanlige reglene om skattefritak/skatteplikt for utleieinntekt, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)». Ved inntektsfastsettingen har andelshaveren ikke fradragsrett for den delen av husleien/andelen av felleskostnadene som gjelder ikke-fradragsberettigede kostnader, se [pkt. 5.4](#).

B-9-10.4 Inntektsfastsetting for selskap med delt ansvar

B-9-10.4.1 Generelt

For boligselskap med delt ansvar, som ikke oppfyller vilkårene i særreglene i sktl. § 7-3, skjer fastsettingen hos selskapet som om dette var skattyter. Nettoresultatet fordeles på deltakerne og overføres til beskatning hos dem (deltakerfastsetting), se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

B-9-10.4.2 Uttaksbeskatning

På samme måte som for aksjonærer/andelshavere i selskap med begrenset ansvar, se [pkt. 10.2.2](#), vil det være grunnlag for uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2, i den grad andelshaverne betaler lavere andel av felleskostnader enn det de ville ha gjort, om selskapet ikke hadde hatt inntekt ved utleie til eksterne mv./oppbygget kapital.

B-9-10.5 Inntektsfastsetting for andelshaverne i selskap med delt ansvar

B-9-10.5.1 Egen bruk

Andelshaver i selskap med delt ansvar som anses som boligselskap, dvs. som har til hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet, vil aldri være skattepliktig for egen bruk, jf. sktl. § 7-1 annet ledd.

B-9-10.5.2 Utdeling

Hvis boligselskapet har inntekter, f.eks. ved utleie til andre enn andelshaverne, som medfører at andelshavernes andel av felleskostnadene blir lavere enn de ville vært uten slike inntekter, vil det foreligge en vederlagsfri overføring som gir grunnlag for utdelingsbeskatning etter sktl. § 10-42. Utdelingen beregnes på samme måte som uttaksbeskatningen for selskapet, se [pkt. 10.4.2](#). Generelt om utdelingsbeskatning, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)».

B-9-10.5.3 Utleie

Ved utleie av egen boenhet gjelder de vanlige reglene om skattefritak/skatteplikt for utleieinntekt, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)». Utleieinntektene skal ikke inngå ved fastsettingen av selskapets alminnelige inntekt, jf. sktl. § 10-41. Ved inntektsfastsettingen har

andelshaveren ikke fradragsrett for den del av husleien som gjelder ikke-fradragsberettigede kostnader, se [pkt. 5.4](#).

B-9-11 Realisasjon av andel i boligselskap

B-9-11.1 Generelt

Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved andelshavers realisasjon av sin andel i boligselskap, følger skattelovens alminnelige regler, herunder reglene om eier/botid for egen bolig. Dette gjelder uavhengig av om andelen gjelder boligselskap som faller inn under særreglene i sktl. § 7-3. Om beregning av eier/botid og gevinst/tap ved realisasjon av bolig, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)».

Om aksjeselskaps salg av borettslagsandel, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 3.3](#).

B-9-11.2 Boligaksjeselskaps salg av egne aksjer

Realiserer et boligaksjeselskap egne aksjer, for eksempel ved realisasjon av vaktmesterleilighet, er eventuell gevinst i utgangspunktet skattepliktig for de andre aksjonærene, jf. sktl. § 5-1 annet ledd, § 9-2, samt § 7-3 første og sjette ledd bokstav a. Se BFU 29/2010. Gevinsten er imidlertid ikke skattepliktig hvis eiendommen aksjene er knyttet til, har en «tjenende funksjon» til boligene til de andre aksjonærene. Om hva som er «tjenende funksjon», se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», [pkt. 14.1.3](#). Om et tilfelle der kravet til «tjenende funksjon» ikke var oppfylt, se BFU 39/2007.

B-9-11.3 Overkurs ved utstedelse av andeler

Overkurs som innbetales av andelshaverne ved stiftelsen eller ved utstedelse av nye andeler med tilhørende leierett er som utgangspunkt ikke skattepliktig. Dette gjelder for eksempel hvor andelen utstedes i forbindelse med omgjøring av tidligere vaktmesterleilighet til andelsleilighet eller at et eksisterende boligselskap oppfører nye boliger, se SKD 28. juni 2004 i Utv. 2004/809, 4. april 2005 i Utv. 2005/578, BFU 11/2008 og BFU 3/2020.

Overkurs ved utstedelse av andeler vil være skattepliktig hvis overkursen/inntekten har sammenheng med en virksomhet utøvet av boligselskapet. Virksomhetsinntekt anses som inntekt som ikke har tilknytning til selve eiendommen, jf. sktl. § 7-3 sjette ledd bokstav a tredje strekpunkt, og er skattepliktig. Se BFU 51/2006 og BFU 26/2014.

B-9-12 Omdanning fra/til boligselskap

Et boligaksjeselskap kan omdannes til f.eks. et borettslag eller et boligsameie. Ved slik omdanning vil andelshaverne/sameierne i praksis ikke skatlegges dersom forholdet mellom eierandelene beholdes uendret. Ved omdanning av borettslag eller boligaksjeselskap til boligsameie må vilkårene i sktl. § 7-3 være oppfylt, se BFU 25/2009. Vilråene må være oppfylt på omdanningstidspunktet. Fritaket gjelder også andelshavere eller aksjonærer som ikke fyller kravene til eier- og botid i sktl. § 9-3 annet ledd, se FIN 16. desember 2003 i Utv. 2004/85. Se også BFU 38/2008.

Er overføringen ledd i en fullstendig omdanning, kan overføringen av leiligheter også skje trinnvis.

Inngangsverdien vil i slike tilfeller videreføres med skattemessig kontinuitet.

Om boligutleiende aksjeselskap (utleieselskap) som omdannes til boligaksjeselskap eller borettslag, se FIN 19. juni 2003 i Utv. 2003/1192.

B-9-13 Boligselskapets plikter

Om boligselskapets plikter til å gi Skatteetaten opplysninger om de beløpsposter som skal legges til grunn for andelshaverens fastsetting av skattegrunnlaget, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. § 7-10.

B-9-14 Flere kommuner

Andel i boligselskapets formuesverdi er underlagt stedbunden skatlegging på vanlig måte. For øvrige inntekter/kostnader og formue, se emnet «[Skattestedet](#)».

B-10 Bolig – eget arbeid

– Sktl. § 5-1 og § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6

B-10-1 Hovedregel

I utgangspunktet er verdien av eget og familiens arbeid på eget bygg eller anlegg skattepliktig inntekt. For familie er forutsetningen at vedkommende tilhører samme husstand som eieren. Verdien av det utførte arbeidet skal da skattlegges hos eieren i det året arbeidet er utført, se sktl. § 14-2 første ledd. Inntekten er ikke personinntekt med mindre arbeidet er utøvet i virksomhet som omfattes av foretaksmodellen, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10.

B-10-2 Unntak fra skatteplikt

B-10-2.1 Generelt

Unntatt fra skatteplikt er den fordelene som oppstår ved at skattyteren og dennes husstand utfører fritidsarbeid på egen bolig og fritidseiendom, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6. Skattefritaket gjelder både arbeid på nybygg og arbeid på eksisterende bygg, også hvor bygget tidligere har vært leid ut. Det samme gjelder fritidsarbeid på bygg tilhørende boligbyggelag til oppføring av eget innskudd i laget. Skattefritaket omfatter alle typer fritidsinnsats på egen bolig, også vedlikeholdsarbeid, se FIN 19. september 2001 i Utv. 2001/1644.

Fritaket kan også omfatte arbeid med å klargjøre tomt for bygging, f.eks. opparbeidelse av vei, vann og kloakk. Verdien av arbeid med å anlegge en vanlig hage omfattes også av fritaket.

Fritaket gjelder alle typer bolig, herunder bolig på gårdsbruk. Fritaket gjelder også for verdien av arbeid på egen boligdel i bygg som sett under ett er avskrivbart, idet egen boligdel skal være trukket ut av avskrivningsgrunnlaget.

B-10-2.2 Boligbygg til utleie eller salg

Skattefritaket gjelder arbeid på «egen bolig» mv. Bolig- eller hyttebygging med sikte på salg eller bortleie omfattes ikke av fritaket. Skattefritaket for fritidsarbeid på egen bolig og fritidsbolig gjelder generelt i tilfeller hvor utleieinntektene vil være helt eller delvis skattefrie i medhold av unntakene i sktl. § 7-2 første og andre ledd. Om hva som menes med «fritaksbehandling» av henholdsvis bolig og fritidseiendom, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», pkt. 1.

B-10-2.3 Fritid

Det må dreie seg om arbeid utført i skattyterens vanlige fritid og ferie, herunder overført ferie fra tidligere år. Med fritidsarbeid menes arbeid utført utenfor den ordinære daglige arbeidstid, på vanlige fri- og helligdager, samt i den vanlige ferietiden og normal avspasering. Hva som er fritid sees i forhold til det normale for vedkommende yrkesgruppe. Fritaket for inntektsbeskatning gjelder ikke i den grad skattyter tar seg fri fra sitt ordinære arbeid for å utføre byggarbeid. Se HRD i Utv. 1966/501 (Rt. 1966/1149) (snektermesters arbeid på eget boligbygg). Selvstendig næringsdrivende kan i likhet med vanlige lønnsstakere opparbeide seg fritid i form av avspasering, så lenge dette ligger innenfor rammen av det som er vanlig i arbeidslivet.

Det skal anses som fritidsarbeid når skattyter deltar på kommunalt tiltak hvor han bygger sin egen fremtidige bolig, se FIN 4. oktober 2006 i Utv. 2006/1594.

Ved arbeid ut over hva som må anses som fritidsarbeid må innsatsen fordeles skjønnsmessig i forhold til hvor stor del av arbeidet som anses som fritidsarbeid og hvor stor del av arbeidet som ikke kan anses som fritidsarbeid. Det er likevel antatt at skattytere som har fylt 70 år ikke bør skattlegges for noen del av verdien av arbeid på eget boligbygg. Det samme gjelder alderspensjonister under 70 år som har trådt ut av yrkeslivet og hvor arbeidet på eget boligbygg ikke vil redusere muligheten for ekstraintekter i kortere eller lengre tid. Såfremt disse vanligvis skaffer seg inntekter utenom pensjonen, og nevnte fritidsarbeid reduserer mulighetene for slike ekstra inntekter i kortere eller lengre tid, vil verdien av slikt arbeid på bolig/fritidsbygg være skattepliktig. Tilsvarende vurdering legges også til grunn ved uføretrygdedes arbeid på eget bolig-/fritidsbygg.

Om når hjemmевærende ektefelle utfører arbeid på eget bolig-/fritidsbygg, se URD 31. oktober 1991 (Ålesund byrett) i Utv. 1992/261. (Retten mente fritak ikke kunne gjøres i større utstrekning enn det som normalt ville være å anse som fritidsarbeid for en vanlig arbeidstaker.)

B-10-3 Skadeserstatning

Om skattlegging av skadeserstatning når skattyteren utbedrer skaden selv, se emnet «[Skadeserstatning](#)».

B-10-4 Vennearbeid

Gratisarbeid (dugnad) som venner utfører, er ikke skattepliktig for eieren av eiendommen eller for den som utfører arbeidet. Avtalt byttearbeid er derimot å anse som arbeid utført mot vederlag, og verdien av dette vil derfor være skattepliktig.

B-10-5 Dugnadsinnsats i borettslag

Reduseres husleie i borettslag på grunn av dugnadsinnsats, er dette i prinsippet en skattepliktig fordel. Med redusert husleie menes i denne sammenheng at enkelte andelseiere som følge av dugnadsinnsatsen får satt ned sin andel av husleien i forhold til den husleie som betales av andre andelseiere som ikke deltar i dugnaden.

Det medfører ikke skatteplikt at den samlede husleien i borettslaget blir lavere fordi enkelte oppgaver utføres på en felles dugnad, sammenlignet med om de samme arbeidene hadde vært utført ved leid hjelp.

Er husleiereduksjonen mindre enn verdien av den enkelte bolig/leilighets forholdsmessige andel av det felles arbeid som utføres på dugnad, foreligger det ingen fordel som skal skattlegges. Arbeid som kan utføres på dugnad omfatter bare arbeid hvor det ikke er nødvendig med spesiell fagkompetanse eller autorisasjon.

Om verdsetting av verdien av eget arbeid, se [pkt. 8.2](#).

B-10-6 Fastsettingen

Ved fastsettingen for det året arbeidet er utført, må skattyter ta standpunkt til om betingelsene for skattefrihet er oppfylt. Det er ikke nødvendig å fastsette verdien av arbeidet når dette er skattefritt.

B-10-7 Skattestedet

Verdien av skattepliktig arbeid på eget boligbygg, skattlegges i bostedskommunen. Er arbeidet utført som ledd i egen virksomhet, skattlegges det i samme kommune som virksomhetsinntekten.

B-10-8 Fradrag

B-10-8.1 Vedlikeholdsarbeid

Er skattyteren skattlagt for verdien av eget vedlikeholdsarbeid, er tilsvarende beløp fradragsberettiget dersom kostnader ved vedlikeholdsarbeidet er fradragsberettiget.

Verdien av skattefritt arbeid ved vedlikehold er ikke fradragsberettiget, se FIN 19. september 2001 i Utv. 2001/1644.

B-10-8.2 Inngangsverdi ved nyoppføring og påkostning

Realiseres boligen/fritidseiendommen og gevinsten er skattepliktig eller tapet er fradragsberettiget, må verdien av eget arbeid med nyoppføring og påkostning fastsettes skjønnsmessig og tillegges inngangsverdien. Dette gjelder uavhengig av om verdien av eget arbeid er skattepliktig eller skattefritt. Verdien skal omfatte nyanlegg og senere påkostningsarbeider på bygget og tomten, herunder hageanlegg mv., men derimot ikke vedlikehold. Verdien av eget arbeid skal svare til hva det ordinært ville kostet å få arbeid av samme kvalitet utført av andre. Leveres timeoppgaver eller annen tidsangivelse som holdepunkt for verdsettingen, vil timegodtgjørelsen for ikke-håndverkere i regelen måtte settes lavere enn det en håndverker ville ha oppnådd.

Verdien av gratisarbeid som f.eks. vernetjenester og dugnadsarbeid skal også legges til inngangsverdien.

B-11 Bolig – formue

- Sktl. § 4-1, § 4-10 og § 4-11
- FSSD § 4-10
- Takseringsreglene § 1-1-1, § 2-1-1 og § 3-1-2

B-11-1 Generelt

Formue i fast eiendom, herunder bolig- og fritidseiendom, er skattepliktig enten eiendommen ligger i Norge eller i utlandet når skattyter er skattepliktig til Norge som bosatt. Om unntak for skatteplikt i skatteavtale og om reglene for gjeldsfordeling, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», [pkt. 2.2](#) og [pkt. 5.3](#).

I dette emnet behandles reglene om verdsetting av bolig- og fritidseiendom. For seksjonerte bygg gjøres det egen verdsettelse for hver seksjon.

Reglene om verdsetting av boligeiendom gjelder selv om utleien til boligformål inngår i en virksomhet eller er en virksomhet i seg selv, jf. FSFIN § 4-10-2 tredje ledd bokstav a. Fritidseiendommer hvor utleien inngår i en virksomhet eller hvor utleien er virksomhet i seg selv, verdsettes etter reglene om næringsseiendom, jf. FSFIN § 4-10-2 annet ledd. Om hvilke fritidseiendommer som skal anses som næringsseiendom som følge av utleie, se emnet «[Formue](#)», [pkt. 9.3](#).

Har en eiendom areal til bruk for både bolig- og næringsformål, må det først vurderes om eiendommen skal formuesverdsettes som boligeiendom eller næringsseiendom. Utgjør boligarealet mer enn halvparten av eiendommens areal, verdsettes hele eiendommen etter reglene for boligeiendommer i sktl. § 4-10 annet til fjerde ledd. Se FIN 18. januar 2011 i Utv. 2011/272. Utgjør næringsarealet 50 % eller mer av eiendommens areal, verdsettes hele eiendommen etter reglene om næringsseiendom, se emnet «[Formue](#)», [pkt. 9](#).

Om formuesverdsetting av næringsseiendom, jf. sktl. § 4-10 sjuende ledd, se emnet «[Formue](#)», [pkt. 9](#).

B-11-2 Verdsetting av boligeiendom

B-11-2.1 Generelt

Boligeiendom formuesverdsettes etter reglene i sktl. § 4-10 første til fjerde ledd. Verdien beregnes på grunnlag av boligens areal og en kvadratmetersats som utgjør en prosentandel av beregnet omsetningsverdi pr. kvadratmeter. Prosentandelen er forskjellig for hhv. primærbolig og sekundærbolig.

Reglene om formuesverdsetting gjelder i utgangspunktet for alle typer boligeiendommer. Dette betyr at både egen helårsbolig, pendlerbolig og utleiebolig er omfattet av reglene om verdsetting av boligeiendom. Reglene gjelder også når utleien til boligformål inngår i en virksomhet eller er en virksomhet i seg selv, jf. FSFIN § 4-10-2 tredje ledd, bokstav a og b. Bolig på festet grunn er også omfattet. Fritidseiendommer, våningshus på gårdsbruk, bolig på Svalbard og boliger i utlandet omfattes imidlertid ikke av reglene om verdsetting av boligeiendom. For slike eiendommer er det ikke fastsatt noen tilsvarende verdsettingsmetode.

Nærmere om verdsetting av boligeiendom i utlandet, herunder sekundærbolig og fritidseiendom, se [pkt. 9](#).

For seksjonerte bygg gjøres det egen verdsettelse for hver seksjon. For useksjonerte bygg er det av betydning for framgangsmåten hvor mange boenheter bygget inneholder, se [pkt. 2.2](#) til [pkt. 2.3](#). Med «boenhet» menes bruksenheter til boligformål med eget bruksenhetsnummer (tidligere bolignumner). Dette gjelder boenheter som har egen inngang, og hvor man har adgang til vann og toalett uten å gå gjennom annen bolig. Utleierom i losjihus, for eksempel pensjonat og lignende, regnes ikke som boenhet i forhold til disse reglene, jf. FSSD § 4-10-1 annet punktum. Næringsareal som utgjør en del av en boligeiendom kan i noen tilfeller anses som boenhet i denne forbindelse. Forutsetningen er at næringsenheten egner seg for boligformål og har egen inngang, adgang til vann og toalett mv. Areal som er benyttet til næringsformål kan anses som boenhet i denne sammenheng dersom enheten med relativt enkle grep kan tas i bruk som bolig.

B-11-2.2 Eiendom med fire eller færre useksjonerte boenheter

Ved formuesverdsettelse av boligeiendom som består av fire eller færre useksjonerte boenheter fastsettes formuesverdien samlet for hele eiendommen. Utgangspunktet for beregning av formuesverdien er eiendommens P-rom. Om P-rom, se emnet «Bosted – skattemessig bosted», pkt. 7.4. Beregning av formuesverdi er nærmere omtalt i pkt. 2.7.1. Består eiendommen også av næringsareal skal dette inngå i grunnlaget for beregning av formuesverdien, i den utstrekning næringsarealet kan kategoriseres som P-rom, dvs. i den grad næringsarealet er egnet til varig opphold. Butikk, frisørsalong, hjemmekontor og annet kontorareal er rom som typisk er egnet til varig opphold, og vil derfor falle inn under definisjonen for P-rom. Areal som utelukkende brukes som lager e.l. vil derimot normalt anses som sekundærrom og skal ikke tas med i formuesberegningen.

Eiendom med fire eller færre boenheter verdsettes under ett som primærbolig dersom eieren bor i en av boenhetene selv. Dersom eieren ikke bor i bygningen verdsettes eiendommen som sekundærbolig. Om skillet mellom primærbolig og sekundærbolig, se pkt. 2.6.

B-11-2.3 Særlig om flerboligbygg (bygning med fem eller flere useksjonerte boenheter)

Som flerboligbygg anses boligbygg med fem eller flere useksjonerte boenheter, jf. FSSD § 4-10-1. For slike flerboligbygg, skal det beregnes en verdi for hver enkelt boenhet, jf. FSSD § 4-10-2. Boenhetenes verdi skal beregnes etter reglene om verdsettelse av boligeiendom i sktl. § 4-10 annet til fjerde ledd. For boenhet benyttet av eieren til fast bolig anvendes kvadratmetersatsen for primærbolig. For øvrige boenheter anvendes kvadratmetersatsen for sekundærboliger. Om skillet mellom primærbolig og sekundærbolig, se pkt. 2.6. Verdien av hele eiendommen settes til summen av beregnet verdi for hver enkelt boenhet, jf. FSSD § 4-10-2 første ledd.

Om definisjonen på boenhet, se pkt. 2.1.

Har flerboligbygningen en næringsdel, skal det beregnes en formuesverdi av enheten i den grad den kan karakteriseres som en boenhet. Formuesverdien for næringsenheten beregnes i så fall etter de reglene som gjelder for boenheter, se pkt. 2.7.1. Ved beregningen benyttes satsene for sekundærboliger. Næringsdel som ikke kan anses som boenhet inngår ikke i grunnlaget for verdsettelse av bygningen.

B-11-2.4 Tilliggende bygninger

Tilliggende bygninger som har en tjenende funksjon til boligen verdsettes sammen med boligen. Nærmere om vilkåret om tjenende funksjon, se emnet «Bolig – utleie (fritaksbehandling)», pkt. 14. Slike tilliggende bygninger virker bare inn på formuesverdsettelsen hvis de inneholder P-ROM eller BOA.

B-11-2.5 Skillet mellom bolig og fritidseiendom

Skillet mellom boligeiendom og fritidseiendom skal bygge på karakter/særtrekk ved eiendommen. Det er ikke avgjørende hvordan eiendommen faktisk brukes. Som fritidseiendom regnes typiske hytter, sommerhus og leilighetskompleks bygget utelukkende for fritidsformål. I utgangspunktet vil det fremgå av matrikkelen (landets offisielle register over fast eiendom) hva som er fritidsbygg og hva som er helårsbolig. Ved formuesverdsettelsen skal det tas utgangspunkt i bygningstypen som eiendommen står oppført med i matrikkelen. Når kommunen registrerer bygningstype skal dette skje innenfor rammen av hva bygningen er tillatt brukt til. En bygning som står oppført med bygningstype fritidseiendom i matrikkelen skal normalt formuesbeskattes etter reglene for fritidseiendommer, selv om den faktisk brukes som helårsbolig. En bygning registrert som bolig skal i utgangspunktet verdsettes etter reglene for boligeiendommer (sekundærbolig), selv om den brukes som fritidsbolig. En boligbygning som er godkjent og regulert brukt til helårsbolig, men som ikke lenger er egnet til bruk som helårsbolig og brukes som hytte, skal ikke formuesbeskattes etter reglene for boligeiendommer, men som fritidsbolig. Hvorvidt boligen skal anses å ikke lenger være egnet til bruk som helårsbolig må vurderes konkret. Manglende innlagt vann, strøm eller vannklosett er momenter i vurderingen som taler for at boligen ikke er egnet til helårsbruk. Andre momenter i vurderingen kan f.eks. være adkomstmuligheter til eiendommen, boligens standard og boligens egnethet for vinterbruk.

B-11-2.6 Skillet mellom primærbolig og sekundærbolig

B-11-2.6.1 Generelt

Boligeiendommer verdsettes ulikt avhengig av om boligen regnes som primærbolig eller sekundærbolig. Skattyter kan bare ha én primærbolig.

Primærboligen er den boligen der skattyter har sitt hjem ved årets utgang. Skattyters folke-registrerte adresse ved utgangen av inntektsåret legges til grunn, forutsatt at registreringen er korrekt. Er registreringen feil, skal den boligen hvor skattyter skulle vært registrert bosatt i legges til grunn som primærbolig. Studenter som eier bolig på studiestedet, men som i sam-svar med folkeregisterreglene skal anses bosatt hos sine foreldre, kan behandle boligen som primærbolig.

For skattyter som tilbringer hele eller deler av året i utlandet, men som ikke anses som utflyttet, jf. folkeregisterloven § 4-3, skal bolig som han eier og disponerer i Norge anses som primærbolig, så lenge han er korrekt folkeregistrert i denne boligen. Ved flytting mellom de nordiske land gjelder egne regler om folkeregistrering, jf. folkeregisterloven § 4-3 fjerde ledd. Registreringen skjer etter tilflytningslandets regler. Skattyter som blir bostedsregistrert i et annet nordisk land, registreres utflyttet i folkeregisteret i Norge. Boligen i Norge kan likevel anses som skattyters primærbolig. Dette forutsetter at vedkommende hadde forblitt folkeregistrert i boligen etter folkeregisterloven § 4-3 dersom skattyter i stedet hadde flyttet til et land utenfor Norden.

Unntaksvis kan en bolig anses som primærbolig selv om skattyter ikke har sitt hjem der ved årets utgang. Dette gjelder dersom følgende to vilkår er oppfylt:

- Skattyter kan sannsynliggjøre/dokumentere at han/hun ikke kan bruke boligen som sitt hjem pga. forhold som vedkommende ikke har rådighet over, f.eks. ved helsemessige grun-ner eller utstasjonering/beordring.
- Den boenhet som anses som skattyterens hjem har ikke for noen del vært utleid mot beta-ling i det aktuelle tidsrommet. Boligen kan anses som primærbolig selv om en hybelleilig-het e.l. er leid ut, så lenge skattyterens egen boenhet i boligen ikke for noen del er utleid. Med utleie menes i denne sammenheng også tilfeller hvor eieren lar andre, herunder også nære slektninger, benytte boligen når disse helt eller delvis dekker driftsutgiftene. Hvis nære slektninger benytter boligen vederlagsfritt og eieren dekker alle driftsutgiftene, vil den fortsatt kunne anses som skattyters primærbolig.

Se eksempel på vedtak i skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 60/2017 der skattyteren ikke kunne bruke boligen som sitt hjem på grunn av helsemessige og sosiale forhold som vedkom-mende ikke hadde rådighet over.

Personer som oppholder seg på institusjon innen helse og omsorg, vil normalt anses som bosatt i den boligen som vedkommende bodde i før institusjonsoppholdet, jf. forskrift til folke-registerloven § 5-1-7. Slik bolig anses som primærbolig, forutsatt at den ikke leies ut mot beta-ling, se ovenfor. Det samme gjelder for personer som er bosatt i kommunal omsorgsbolig.

Sekundærbolig er all annen boligeiendom som er omfattet av reglene for formuesverdset-ting i sktl. § 4-10 første til fjerde ledd. Dette gjelder for eksempel pendlerbolig, utleiebolig og boligeiendom som benyttes som fritidsbolig. Som sekundærbolig regnes også bolig som eieren har flyttet ut av før inntektsårets utgang på grunn av samlivsbrudd, se FIN 11. april 2011 i Utv. 2011/603.

B-11-2.6.2 Medlemmer av regjering og Storting mv.

Medlemmer av regjeringen og Stortinget, statssekretærer og politiske rådgivere i departemen-tene og ved Statsministerens kontor registreres på visse vilkår som bosatt i den kommunen der de hadde sitt bosted før de tiltrådte, jf. folkeregisterloven § 54. Ektefelle og barn registreres i utgangspunktet på samme adresse. Dette betyr at medlemmer av regjeringen mv. vil ha sin pri-mærbolig på sitt opprinnelige hjemsted, mens en ev. bolig i Oslo-området vil være sekundær-bolig selv om vedkommende faktisk anser denne boligen som sitt hjem i det daglige. Unntak fra dette kan tenkes dersom ektefellen og barn i felles husstand har særlig svak tilknytning til medlemmets opprinnelige hjemsted slik at ektefellen og barn i stedet skal folkeregistreres i dagens bostedskommune. Dette kan f.eks. være aktuelt dersom ektefellene aldri har bodd sam-men i medlemmets opprinnelige bolig. I så fall kan ektefellene velge hvilken av de felles boli-gene som skal anses som primærbolig.

B-11-2.7 Nærmere om fastsetting av formuesverdien**B-11-2.7.1 Generelt**

Formuesverdien beregnes ved å multiplisere boligens areal (P-ROM el. BOA) med en fastsatt kvadratmetersats. Kvadratmetersatsen fastsettes årlig av Skattedirektoratet på grunnlag av beregninger fra Statistisk Sentralbyrå (SSB). Kvadratmetersatsen settes til en prosentandel av beregnet omsetningsverdi per kvadratmeter, hvor det tas hensyn til boligtype, byggeår, areal og geografisk beliggenhet. For primærbolig er kvadratmetersatsen 25 % av den beregnede omsetningsverdien opp til kr 10 000 000, og 70 % av det overskytende. For sekundærbolig er kvadratmetersatsen 100 % av den beregnede omsetningsverdien, jf. sktl. § 4-10 annet og tredje ledd.

Boliger som ikke anses som flerboligbygg (bygning med færre enn 5 useksjonerte boenheter), skal verdsettes som primærbolig hvis eieren bor i en del av boligen selv.

Dersom skattyter krever det, kan formuesverdien i stedet baseres på dokumentert omsetningsverdi. Det er da denne verdien – og ikke beregnet omsetningsverdi – som danner grunnlaget for nedsettelse av formuesverdien, se [pkt. 7](#).

Er verdien fastsatt på grunnlag av dokumentert omsetningsverdi, skal det for senere år foretas en forholdsmessig reduksjon ved fastsettingen av beregnet verdi. Se nærmere [pkt. 7.3](#).

B-11-2.7.2 Særlig om flerboligbygg

For boenhet i flerboligbygg (bygning med fem eller flere useksjonerte boenheter) benyttet av eier til fast bolig, anvendes kvadratmetersatsen for primærbolig, jf. sktl. § 4-10 annet og fjerde ledd, jf. FSSD § 4-10-2 annet ledd annet punktum. For øvrige boenheter anvendes kvadratmetersatsen for sekundærboliger. Om nedsetting av formuesverdi i slike tilfeller, se [pkt. 7.1](#).

B-11-2.8 Nybygg og endringer/påkostninger

For nyoppførte boligbygninger må opplysninger om arealet av P-ROM mv. innrapporteres. Om hva som er P-ROM, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)», [pkt. 7.4](#).

Ved utvidelse og reduksjon av boligbygningens areal av primære rom, skal opplysninger om P-ROM innrapporteres på nytt.

B-11-2.9 Omsatte eiendommer

For eiendommer som er omsatt i inntektsåret følger innrapporterte opplysninger fra tidligere eier om boligtype, byggeår og areal boligeiendommen ved salg. Disse opplysningene inngår derfor i grunnlaget for den årlige fastsettingen av formuesverdien, med mindre feil ved tidligere innrapportering eller senere bygningsmessige endringer (boligtype, areal) fører til at beregningsgrunnlaget må endres.

B-11-2.10 Hus på festet grunn

Metoden for formuesverdsetting av boligeiendom skal også gjelde for verdsetting av bolig på festet grunn.

Festeavtaler til grunn for bolighus anses alltid som tidsubegrensede, jf. tomtefesteloven § 33. Formuesbeskatningen gjennomføres som om festeren var eier av både tomt og bygning. Festeren får gjeldsfradrag for den kapitaliserte verdien av den årlige festeavgiften. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389.

B-11-3 Verdsetting av fritidseiendommer**B-11-3.1 Generelt**

Fritidseiendommer omfattes ikke av de særlige reglene om verdsetting av boligeiendommer som er omtalt i [pkt. 2](#).

Verdsetting av fritidseiendommer ved formuesfastsettingen tar utgangspunkt i fjorårets verdsetting av eiendommen. Noen år har Stortinget bestemt at det skal foretas en generell justering av verdsettingsnivået for fritidseiendommer. Fra 2022 til 2023 er det ikke bestemt at det foretas noen generell oppjustering.

Om førstegangs verdsetting av fritidseiendom og om verdsetting hvor det er foretatt påkostninger mv., se [pkt. 3.2](#) og [pkt. 3.3](#).

Fritidseiendommer hvor utleien inngår i en virksomhet eller hvor utleien er virksomhet i seg selv, verdsettes etter reglene om næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-2 annet ledd og emnet «Formue», pkt. 9.

Nedenfor følger en oversikt over slike generelle justeringer (til og med 2009 gjaldt justeringene også for boligeiendommer):

År	Økning/reduksjon	År	Økning/reduksjon
2023	0 %	2009	10 %
2022	25 %	2008	10 %
2021	0 %	2007	10 %
2020	0 %	2006	25 %
2019	0 %	2005	0 %
2018	0 %	2004	0 %
2017	0 %	2003	-5 %
2016	0 %	2002	0 %
2015	0 %	2001	15 %
2014	10 %	2000	10 %
2013	0 %	1999	0 %
2012	10 %	1998	5 %
2011	0 %	1997	0 %
2010	10 %	1996	0 %

Det er det foregående årets formuesverdi som er utgangspunktet for den prosentvise justeringen.

B-11-3.2 Nyoppført fritidseiendom

For nyoppførte fritidseiendommer skal formuesverdien fastsettes i samsvar med nivået ellers i kommunen for sammenlignbare eiendommer. Det fastsettes en samlet verdi for bygninger og tomt. Det samme gjelder fritidsbolig på festet grunn, se pkt. 3.5.

Ved første gangs taksering av nybygde fritidseiendommer skal formuesverdien verken overstige 30 prosent av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 30 prosent av eiendommens markedsverdi, jf. takseringsreglene § 1-1-1 femte ledd.

Med «kostpris» menes her de kostnadene skattyter har hatt i forbindelse med ervervet av tomten og for å få bygget ferdigstilt, og ikke eiendommens omsetningsverdi. Verdien av skatt-yters egeninnsats, herunder skattefritt fritidsarbeid, skal også medregnes.

Den fastsatte formuesverdien danner grunnlag for fastsettingen av formuesverdien for senere år.

B-11-3.3 Nybygg, påkostninger mv.

Har fritidseiendommen i løpet av inntektsåret steget i verdi som følge av påkostninger mv., skal eiendommens formuesverdi heves til takstnivået (formuesverdier) for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, jf. takseringsreglene § 1-1-1 fjerde ledd. Dette vil være aktuelt hvor det på eiendommen er foretatt

- oppføring av nybygg
- oppføring av til- og påbygg
- andre betydelige påkostninger
- restaurering med betydelig endring av eiendommens verdi

Den nye formuesverdien skal ikke overstige verken 30 prosent av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 30 prosent av eiendommens markedsverdi, jf. takseringsreglene § 1-1-1 femte ledd.

B-11-3.4 Omsatte eiendommer

For eiendommer som er omsatt i inntektsåret skal den nye eieren bruke den formuesverdien som ble brukt av den tidligere eieren forrige inntektsår, tillagt ev. generell oppjustering jf. [pkt. 3.1](#). Formuesverdien for omsatte eiendommer skal ikke forhøyes selv om den ligger vesentlig under omsetningsverdien. Dersom det i forbindelse med realisasjonen fremkommer nye opplysninger om påkostninger mv. slik at justeringer skulle ha vært foretatt uavhengig av salget, kan formuesverdien likevel forhøyes. Om forhøyelse av formuesverdien pga. påkostninger mv. og om nedsettelse av formuesverdien, se [pkt. 3.3](#) og [pkt. 7](#).

B-11-3.5 Fritidseiendom på festet grunn

Festeavtaler til grunn for fritidshus anses alltid som tidsubegrensede, jf. tomtefesteloven § 33. Formuen fastsettes i utgangspunktet som om festeren var eier av både tomt og bygning. Festeren får gjeldsfradrag for den kapitaliserte verdien av den årlige festeavgiften. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389.

Reglene for festet tomt gjelder også for boligsameiere som eier fritidsbolig og andelshavere i boligselskap når boenheten er regulert til fritidsformål. 30 %-regelen gjelder også for disse tilfellene. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389. Regelen om begrensning i forhold til sammenlignbare eiendommer gjelder også, se takseringsreglene § 1-1-1 siste ledd.

Ved totale tidsubegrensede bruksrettigheter, skal den formelle eieren (bortfesteren) bare formuesbeskattes for det kapitaliserte kravet på årlig festeavgift. Ved fastsettingen skal derfor bortfesteren ikke formuesbeskattes for den bortfestede tomtens verdi. For nærmere omtale og om skillet mellom tidsubegrensede og tidsbegrensede bruksretter, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

B-11-3.6 Seksjonering

Dersom seksjonering fører til at omsetningsverdien på eiendommene øker, kan formuesverdiene økes. Dersom det ikke kan påvises en verdiøkning som følge av seksjoneringen, vil ikke seksjoneringen i seg selv være grunnlag for å øke formuesverdien.

B-11-4 Boligsameier – ikke-seksjonert bygg

B-11-4.1 Boligeiendom

I et bruttofastsatt boligsameie hvor bygningen ikke er seksjonert, skal den enkelte eierandel behandles som en egen boligeiendom i relasjon til reglene om primærbolig og sekundærbolig. På grunnlag av SSBs prisfunksjoner finner man en beregnet omsetningsverdi pr. kvadratmeter for hele bygningen. Bygningens totale areal av P-ROM/BOA blir fordelt forholdsmessig etter størrelsen på den enkeltes ideelle eierandel. Hvilken kvadratmetersats som skal benyttes ved fastsettingen av formuesverdien for den enkelte eierandel, vil avhenge av om bygningen brukes som primærbolig eller sekundærbolig for eieren.

B-11-4.2 Fritidseiendom

Hvis bygningen er en fritidsbolig, skal formuesverdien fastsettes for hele bygningen og fordeles etter eierandel.

B-11-4.3 Sameiets øvrige formue

I tillegg til formuesverdien av eierandelen skal den enkelte sameier skattlegges for sin andel av boligsameiets øvrige felles formue og ha fradrag for sin andel av boligsameiets felles gjeld. Se nærmere om dette i emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)».

B-11-5 Boligselskap

Metoden for formuesverdsetting av boligeiendom som er beskrevet i [pkt. 2](#), skal i utgangspunktet også gjelde ved fastsettingen av formuesverdien for boenhet i boligselskap, jf. sktl.

§ 4-10 femte ledd og emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)». Dette gjelder likevel ikke boenheter i bygninger som utelukkende er regulert brukt til fritidsformål.

Ved krav om nedsetting av formuesverdien for boenheter i boligselskap utgjør sammenligningsgrunnlaget totalprisen for borettsandelen som inkluderer boenhetens andel av fellesgjeld i boligselskapet.

Er det vedtektsfestet maksimalpris på borettslagsleiligheter, og denne verdien er lavere enn beregnet omsetningsverdi, kan skattyter kreve å få beregnet formuesverdien basert på den vedtektsfestede maksimalprisen med hhv 25 % for primærbolig og 100 % for sekundærbolig av markedsverdien, se FIN 3. oktober 2003 i Utv. 2003/1468. Dette gjelder uavhengig av om boenheten er regulert til bolig- eller fritidsformål.

Om beskatning av formue i borettslag og boligaksjeselskap, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

B-11-6 Bolig- og fritidseiendom under oppføring

Bolig- og fritidseiendom under oppføring verdsettes til en forholdsmessig andel av anslått formuesverdi for den ferdige boligen/fritidsboligen. Det vil si at for boligeiendom under oppføring skal formuesverdien utgjøre en forholdsmessig andel av boligens anslåtte formuesverdi som ferdig primær- eller sekundærbolig. For fritidsboliger under oppføring skal formuesverdien settes til en forholdsmessig andel av beregnet formuesverdi for ferdig oppført fritidsbolig, basert på anslått markedsverdi eller kostpris.

B-11-7 Nedsetting av formuesverdien for bolig- og fritidseiendom

B-11-7.1 Primærbolig og sekundærbolig

Formuesverdien skal settes ned etter krav fra skattyter, dersom den for primærbolig overstiger 25 % av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi inntil kr 10 mill. Den del av formuesverdien som overstiger kr 10 mill., skal settes ned etter krav fra skattyter hvis denne delen overstiger 70 % av dokumentert omsetningsverdi, se sktl. § 4-10 andre ledd. Formuesverdien settes da til 25 % av dokumentert omsetningsverdi inntil kr 10 mill. og 70 % av dokumentert omsetningsverdi over kr 10 mill.

For sekundærbolig skal formuesverdien settes ned etter krav fra skattyteren dersom den overstiger 100 % av dokumentert omsetningsverdi. Formuesverdiene settes da ned til 100 % av dokumentert markedsverdi.

Flerboligbygg (boligeiendom med 5 eller flere useksjonerte boenheter) regnes som sekundærbolig etter reglene om nedsetting av formuesverdi etter sktl. § 4-10 andre og tredje ledd, jf. FSSD § 4-10-3. Dette gjelder selv om eieren bruker en av boenhetene til fast bolig.

En nedsettelse av formuesverdien forutsetter at skattyter på forespørsel kan fremlegge tilstrekkelig dokumentasjon for eiendommens markedsverdi. Markedsverdien kan enten dokumenteres med takst/verdivurdering eller observerbar markedsverdi. Dette grunnlaget må skrive seg fra tiden etter 1. juli i inntektsåret, for at det skal kunne ha virkning for formuen ved årets utgang.

Dokumenteres markedsverdien med takst/verdivurdering foretatt av takstmann/megler, er det som utgangspunkt et minstekrav at boligen er besiktiget innvendig og utvendig. Takster/verdivurderinger som lider av åpenbare feil og mangler kan settes til side. Kravet til besiktigelse gjelder ikke hvor det enten er farlig å oppholde seg på eller i nærheten av eiendommen, eller hvor slikt opphold er forbudt av offentlige myndigheter, se [FIN 21. januar 2021](#) i Utv. 2021/475.

Med «observerbar markedsverdi» menes oppnådd salgssum for den aktuelle eiendommen eller tilnærmet lik eiendom i samme område. Dersom eiendommen er solgt til ektefelle, samboer, slektninger i rett oppadstigende eller nedadstigende linje, søsken eller ektefellens/samboerens foreldre og barn, skal kjøpesummen ikke legges til grunn med mindre skattyter sannsynliggjør at det ikke foreligger underpris. Foreligger annet interessefellesskap mellom kjøper og selger, må det vurderes konkret om eiendommen er kjøpt til underpris.

Nedsetting etter ovennevnte regler skal ikke foretas for avskrivbare kombinerte bygg.

B-11-7.2 Nedsetting for boliger som fikk redusert formuesskattegrunnlag som følge av endret kommunestruktur

Kommunestrukturen ble betydelig endret fra 1. januar 2020, og mange av kommunesammen-
slåingene innebar at én eller flere omegnskommuner ble slått sammen med en større, sentral
kommune. For å unngå at enkelte boliger fikk større økninger i den beregnede omsetningsver-
dien er det gitt en overgangsregel i FSFIN § 4-10-12. Som formuesskattegrunnlag for 2020
kan skattytere i de berørte områdene velge å få beregnet boligverdien på grunnlag av de fast-
satte kvadratmetersatsene for 2019, justert for prisvekst for 2020 (basert på SSBs prisindeks
for brukte boliger). Se Skatte-ABC 2021/22 for omtale av overgangsregelen.

B-11-7.3 Reduksjon i påfølgende år

Hvor formuesverdien for primærbolig eller sekundærbolig er satt ned basert på dokumentert
omsetningsverdi, se [pkt. 7.1](#), skal det ved fastsettingen for de fem påfølgende inntektsår tas
utgangspunkt i den ordinære beregnede markedsverdien som er basert på beregninger fra Stati-
stisk sentralbyrå (SSB), se [pkt. 2.7.1](#), men det gis et forholdsmessig fradrag. Fradragets stør-
relse er avhengig av hvor mye beregnet markedsverdi etter beregningsmodellen ble dokumen-
tert å overstige faktisk dokumentert markedsverdi i forbindelse med nedsettingen. For boliger
som er verdsett etter overgangsregelen omtalt i [pkt. 7.2](#) er fradragets størrelse avhengig av
hvor mye beregnet markedsverdi etter beregningsmodellen for inntektsåret 2020 ble dokumen-
tert å overstige prisjustert 2019-verdi i forbindelse med nedsettingen, jf. FSFIN § 4-10-12
annet og tredje ledd. Formuesverdien de påfølgende årene skal i alle tilfeller beregnes ut fra
den beregnede markedsverdien for det aktuelle året redusert med fradraget. Beregningen skjer
maskinelt og redusert verdi vil fremgå av skattemeldingen.

Eksempel:

*Fastsetting av formuesverdi for en primærbolig med beregnet markedsverdi etter beregnings-
modellen på kr 1 000 000 og formuesverdi på kr 250 000.*

*Boligeier dokumenterer gjennom godkjent verditakst at antatt markedsverdi utgjør
kr 500 000. Skattekontoret nedsetter formuesverdien til 25 % av den dokumenterte markeds-
verdien for det aktuelle inntektsår. Formuesverdien settes dermed til kr 125 000.*

*For å komme frem til påfølgende års reduksjon i beregnet markedsverdi (og dermed også
formuesverdi) må man finne den forholdsmessige reduksjonen i beregnet markedsverdi.
Beregnet markedsverdi ble redusert med kr 500 000, som betyr at beregnet markedsverdi ble
redusert med 50 % ($500\,000/1\,000\,000 \times 100 = 50\%$). Den årlige beregnede markedsverdien
etter beregningsmodellen skal da reduseres med 50 % ved fastsettingen i fem år. Ettersom for-
muesverdien skal beregnes ut fra denne nedjusterte beregnede markedsverdien, vil også for-
muesverdien være gjenstand for en forholdsmessig reduksjon ved fastsettingen de fem påføl-
gende årene.*

*Gitt at beregnet markedsverdi etter beregningsmodellen for neste inntektsår utgjør
kr 1 500 000, skal denne verdien reduseres med 50 %, det vil si en reduksjon på kr 750 000.
Beregnet markedsverdi som skal legges til grunn ved fastsettingen året etter blir da kr 750 000
($1\,500\,000 - 750\,000$). Formuesverdi dette året blir kr 187 500 (25 % av 750 000).*

Eksempel:

*Fastsetting av formuesverdi for en primærbolig med beregnet markedsverdi etter beregnings-
modellen på kr 15 000 000. Formuesverdien blir da kr 6 000 000 ($10\,000\,000 \times 25\% +$
 $5\,000\,000 \times 70\%$).*

*Boligeier dokumenterer gjennom godkjent verditakst at antatt markedsverdi utgjør
kr 12 000 000. Skattekontoret nedsetter formuesverdien til 25 % av den dokumenterte mar-
kedsverdien opp til kr 10 000 000 + 70 % for den dokumenterte markedsverdien fra
kr 10 000 000 opp til kr 12 000 000 for det aktuelle inntektsår. Formuesverdien settes dermed
til kr 3 900 000.*

*For å komme frem til påfølgende års reduksjon i beregnet markedsverdi (og dermed også
formuesverdi) må man finne den forholdsmessige reduksjonen i beregnet markedsverdi.
Beregnet markedsverdi ble redusert med kr 3 000 000, som betyr at beregnet markedsverdi ble
redusert med 20 % ($3\,000\,000/15\,000\,000 \times 100 = 20\%$). Den årlige beregnede markedsver-*

dien etter beregningsmodellen skal da reduseres med 20 % ved fastsettingen i fem år. Etter- som formuesverdien skal beregnes ut fra denne nedjusterte beregnede markedsverdien, vil også formuesverdien være gjenstand for en forholdsmessig reduksjon ved fastsettingen de fem påfølgende årene.

Gitt at beregnet markedsverdi etter beregningsmodellen for neste inntektsår utgjør kr 20 000 000, skal denne verdien reduseres med 20 %, det vil si en reduksjon på kr 4 000 000. Beregnet markedsverdi som skal legges til grunn ved fastsettingen året etter blir da kr 16 000 000 (20 000 000 – 4 000 000). Formuesverdi dette året blir kr 6 700 000 (25 % av 10 000 000 + 70 % av 6 000 000).

B-11-7.4 Fritidsbolig

For fritidsboliger skal formuesverdien settes ned til 30 % av dokumentert omsetningsverdi dersom skattyteren krever nedsettelse og kan dokumentere omsetningsverdien, jf. sktl. § 4-10 sjette ledd.

Hvis formuesverdi for en fritidseiendom ligger vesentlig over nivået på sammenlignbare fritidseiendommer ellers i kommunen, kan skattyter sette ned verdien, jf. takseringsreglene § 1-1-1 sjette ledd. Formuesverdien skal da settes i samsvar med formuesverdinivået for sammenlignbare fritidseiendommer i kommunen, og ikke til en bestemt andel av omsetningsverdien.

B-11-8 Våningshus på gårdsbruk

Våningshus på gårdsbruk verdsettes ikke særskilt, men inngår i den samlede formuesverdien på gårdsbruket.

Det gjelder imidlertid en særskilt begrensning for fastsetting av formuesverdi på våningshus. Formuesverdien på våningshus kan maksimalt utgjøre 25 % av markedsverdien, se takseringsreglene § 3-1-2 syvende ledd. Ettersom formuesverdien av våningshus på gårdsbruk inngår i den samlede formuesverdien av gårdsbruket, må total markedsverdi og formuesverdi fordeles mellom våningshus med passende arrondert tomt og resten av eiendommen. Dersom markedsverdien fastslås ved takst må hele eiendommen takseres samlet før verdien fordeles. En isolert takst av boligen vil ikke være avgjørende. Formuesverdien for den resterende delen av eiendommen påvirkes ikke av eventuell nedsetting av formuesverdien for våningshuset. Om vilkårene for å kreve ny nedjustering etter at nedjustering er foretatt, se [pkt. 7.4](#).

B-11-9 Utland

Formuesverdi for fast eiendom i utlandet skal fastsettes etter norske regler. Bolig- og fritidseiendommer i utlandet formuesverdsettes etter de reglene som gjelder for fritidseiendommer i Norge, se nærmere [pkt. 3](#). Ved verdsettingen skal det tas utgangspunkt i salgsverdien der eiendommen ligger. Forholdet mellom formuesverdi og salgsverdi i eierens bostedskommune i Norge er veiledende for verdsettingen av fast eiendom i utlandet, se HRD i Utv. 1997/41 (Rt. 1996/1629) (International Farvefabrikk AS). Det skal ikke skilles på om en bolig er en primærbolig, sekundærbolig eller fritidsbolig. For eiendommer som ikke tidligere har fått fastsatt en formuesverdi etter norske regler, settes formuesverdien til maksimalt 30 % av markedsverdi, eventuelt 30 % av byggekostnadene, inkludert tomt for et nybygg, jf. takseringsreglene § 1-1-1 annet ledd, jf. femte ledd. Formuesverdien skal settes ned hvis den overstiger 30 % av dokumentert omsetningsverdi, jf. sktl. § 4-10 sjette ledd. Eventuell formuesverdi fastsatt av utenlandske skattemyndigheter skal ikke legges til grunn.

Eiendommer i utlandet som etter sin art kan anses som bolig- eller fritidseiendommer, anses som næringseiendom ved formuesskattleggingen dersom eiendommene er utleid i næringsvirksomhet, se emnet «Formue», [pkt. 9.3](#) og FSFIN § 4-10-2 flg.

B-12 Bolig – fri bolig

- Sktl. § 5-1, § 5-10, § 5-12, § 5-15 første ledd bokstav l, § 5-15 første ledd bokstav n, § 5-20 tredje ledd, § 6-13, § 10-11 og § 10-42
- FSFIN § 5-12 D
- Sktbl. § 5-8 annet ledd
- Skattebetalingsforskriften § 5-8-20 og § 5-8-21
- Takseringsreglene § 1-2-18 og § 1-2-20

B-12-1 Vilkår for skatteplikt

B-12-1.1 Hovedregel

Fordel ved hel eller delvis fri bolig tilhørende andre, er som hovedregel skattepliktig

- for arbeidstaker etter sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-12
- for aksjonær som utbytte etter sktl. § 10-11
- for deltaker i selskap med deltakerfastsetting som utdeling etter sktl. § 10-42
- utenfor arbeidsforhold etter sktl. § 5-20 tredje ledd
- som føderåd etter sktl. § 5-1 første ledd, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.8.4

Fordel ved å bo i ett rom alene eller sammen med noen, følger reglene om fritt losji, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)». Fordel ved å bo i mer enn ett rom, følger reglene om fri bolig.

Om fastsetting av ev. fordel, se [pkt. 2](#).

B-12-1.2 Skattefri gave i arbeidsforhold

Gaver i arbeidsforhold som består av annet enn pengebeløp er skattefrie innenfor rammer og beløpsgrenser fastsatt av Finansdepartementet, jf. FSFIN § 5-15-1. Innenfor beløpsgrensene kan den skattefrie gaven også bestå i fri bolig i arbeidsforhold. Om gaver i arbeidsforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

B-12-1.3 Arbeidsopphold utenfor hjemmet

B-12-1.3.1 Generelt

Fri bolig er som hovedregel ikke skattepliktig for skattyter som får bolig stilt til disposisjon som følge av arbeidsopphold utenfor hjemmet, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav q, nr. 2, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)» og emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2. Dette gjelder hvor skattyter har fast bolig et annet sted og skattyters egen boenhet i denne boligen ikke er leid ut. Med boenhet menes en fullverdig bolig med eksklusiv råderett til bad, kjøkken og et sted å sove. For å sikre eksklusiv tilgang til boenheten, må boenheten kunne låses. Også kortvarig og sporadisk utleie av hele eller deler av egen boenhet medfører at boligen ikke kan anses som fast i denne sammenheng, se [BFU 8/2017](#).

B-12-1.3.2 Utenlandske arbeidstakere

Fri bolig er likevel skattepliktig for pendlere (ikke på yrkesopphold) som skattlegges etter kildekatteordningen for utenlandske arbeidstakere, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav q, siste setning, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)». Det samme gjelder for utenlandske sjøfolk og sokkelarbeidere som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav q, siste setning.

B-12-1.4 Fri bolig i utlandet

Det er skatteplikt for fordel ved helt eller delvis fri bolig på tjenestestedet ved arbeidsopphold i utlandet. Dette gjelder både offentlig og privat ansatte.

Det fastsettes ikke noen skattepliktig fordel av hel eller delvis fri bolig som ikke anses selvstendig, se § FSFIN § 5-12-35, jf. FSFIN § 3-1-4. Om grensen mellom selvstendig og uselvstendig bolig, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)», [pkt. 7.4](#).

Skattyter anses ikke å ha noen fordel ved fri bolig i utlandet, hvis merkostnader ved å ha en slik bolig ville vært fradragsberettiget om skattyter hadde dekket dem selv, jf. sktl. § 6-1 og

§ 6-13. Dette vil være tilfelle hvis skattyter i Norge har kostnader til en fullverdig fast bolig. Hvis skattyter ikke har familie som bor i det felles hjem i Norge, stilles det i tillegg krav om reisehyppighet til boligen i Norge, slik at boligen på tjenestestedet får karakter av pendlerbolig.

En bolig anses som fullverdig hvis den har minst 30 kvadratmeter P-rom/boareal og innlagt vann og avløp.

For at boligen i Norge skal anses som fast i denne sammenheng, må egen boenhet være disponibel for arbeidstaker, og må ikke leies ut under utenlandsoppholdet. Også kortvarig og sporadisk utleie av hele eller deler av egen boenhet mens skattyter oppholder seg i utlandet medfører at boligen ikke kan anses som fast i denne sammenheng. Med boenhet menes en fullverdig bolig med eksklusiv råderett til bad, kjøkken og et sted å sove. For å sikre eksklusiv tilgang til boenheten, må boenheten kunne låses. Som eksempel, se [BFU 8/2017](#).

Kravet til reisehyppighet må vurderes blant annet i forhold til reiseavstand, reise muligheter og reisekostnader. Hvis tjenestestedet er utenfor Europa kreves det som utgangspunkt minimum to hjemreiser i året. Er tjenestestedet i Europa kreves det i utgangspunktet fire hjemreiser i året. Om tjenestestedet er i Sverige, Danmark eller Finland kreves det i utgangspunktet 8 hjemreiser i året. Der arbeidstaker tiltrer/avslutter arbeidsforholdet i løpet av inntektsåret, må kravet til antall reiser reduseres forholdsmessig ut fra lengden på arbeidsoppholdet det aktuelle inntektsåret.

Koronautbruddet gjorde at det for 2020, 2021 og 2022 måtte lempes på kravene til reisehyppighet. Dette gjaldt der hvor hjemreise var umulig eller vanskelig f.eks. som følge av stengte grenser, manglende flyavganger eller at hjemreise ville medføre karantene.

Når arbeidstakerens familie blir boende i det felles hjem i Norge, er det ikke krav til reisehyppighet. Med «familie» menes i denne sammenheng

- ektefelle (gjelder ikke separerte ektefeller og meldepliktige samboere)
- barn som i løpet av året ikke fyller 22 år eller mer (egne barn, fosterbarn eller adoptivbarn). Det er ikke et krav at barnet forsørges.
- egne søsken, herunder halvsøsken og adoptivsøsken, når arbeidstakeren forsørger minst en av dem

Dersom boligen i Norge i løpet av inntektsåret leies ut eller realiseres, vil skatteplikten for helt eller delvis fri bolig i utlandet inntre fra det tidspunktet utleien starter eller boligen blir realisert.

Nærmere om verdsettelsen, se [pkt. 2.8](#).

B-12-1.5 *Avbrutt utenlandsopphold som følge av korona-pandemien eller andre ekstraordinære situasjoner*

Under korona-pandemien oppsto det en ekstraordinær situasjon hvor bl.a. arbeidstakere som var stasjonert i utlandet måtte avbryte utenlandsoppholdet på kort varsel i tråd med Utenriksdepartementets reiseråd. Arbeidsgivers dekning av bolig i Norge anses i slike tilfeller som skattefri dekning av merkostnader for arbeidstakeren. Dette forutsetter at tiltaket er midlertidig, forholdsmessig og at arbeidstakeren samtidig har kostnader til eller blir skattlagt for bolig i utlandet som vedkommende ikke kan benytte i perioden som følge av pandemien. Se [SKD 8. juli 2020](#) i Utv. 2020/845. Tilsvarende gjelder ved avbrutte utenlandsopphold i tråd med Utenriksdepartementets reiseråd som følge av andre ekstraordinære situasjoner.

B-12-1.6 *Forsvarets tjenesteboliger*

Fordel ved bruk av Forsvarets tjenesteboliger er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav l.

B-12-1.7 *Statsministerboligen*

Fordel ved statsministerens privatbruk av statens statsministerbolig er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav n. Skattefritaket gjelder bare så lenge statsministeren med sin husstand disponerer egen, privat bolig i tillegg og har kostnader til denne, og at statsministeren ikke har skattepliktig utleieinntekt av denne etter § 7-2 første ledd, jf. § 5-15 første ledd bokstav n annet punktum.

B-12-1.8 Statens æresbolig for kunstnere – Grotten

Tildelingen av rett til å bo i æresboligen Grotten anses som en hedersbevisning som faller inn under «ærespris utdelt av stat» i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav j nr. 2. Fordelen ved å bo i statens æresbolig for kunstnere er derfor skattefri for kunstneren.

B-12-2 Fastsetting av fordelene**B-12-2.1 Generelt**

Fordelen ved hel eller delvis fri bolig fastsettes mest mulig i overensstemmelse med hva leieverdien er for tilsvarende boliger på stedet (markedsleie). For innleide tjenesteboliger bør det ses hen til hvordan eventuell tilsvarende bolig eid av arbeidsgiveren fordelsbeskattes på den ansattes hånd.

Alminnelige nivåhevinger av brutto leieverdier på tjenesteboliger bør ikke overstige 10 % per år. Unntaksvis kan leieverdien for boliger oppjusteres med inntil 20 % der leieverdien påviselig er blitt hengende etter det alminnelige nivået ellers.

Der det fra før er et påviselig høyere verdsettningsnivå enn i sammenlignbare områder, bør generell nivåheving unnlates. Se FIN 17. oktober 1990 i Utv. 1990/306.

Om verdsetting av fri bolig i utlandet, se [pkt. 1.4](#).

B-12-2.2 Leieverdi vesentlig lavere enn de totale kostnadene ved boligen

Det forekommer at et selskap eier bolig, herunder fritidsbolig, som disponeres av ansatte som enten har eierposisjon i selskapet eller som er nøkkelpersonell i bedriften. Boligen kan være spesielt verdifull slik at det ikke er noe reelt leiemarked for slik bolig på stedet, f.eks. fordi den er spesielt stor og innholdsrik, har en luksuriøs innredning og/eller fasiliteter som svømmebasseng, brygge, båthus mv.

Hvis leieverdien er vesentlig lavere enn eierens oppofrelse kan det være aktuelt å anvende sktl. § 13-1 ved fastsettingen av fordelene for brukeren, se for eksempel HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). Dette gjelder hvor leien på det åpne markedet er vesentlig lavere enn eierens oppofrelse. Skattemyndighetene er da ikke bundet til å fastsette verdien av fri bolig til hva eieren kunne få ved utleie til andre. I stedet kan fordelene settes til beregnet kapitalkostnad tillagt gjennomsnittlige kostnader vedrørende eiendommen. Slik fastsetting forutsetter at vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», [pkt. 4](#).

B-12-2.3 Innskudd

Har brukeren betalt innskudd i forbindelse med disponeringen av bolig, skal det tas hensyn til dette ved verdsetting av leieverdien. Dette forutsetter at det er en nær sammenheng mellom innskuddet og leieforholdet.

Har brukeren ikke betalt innskudd, f.eks. når han disponerer bolig i borettslag, skal fordelene ikke settes til det andelshaverne betaler i leie, men til full leieverdi for leiligheten.

B-12-2.4 Fri strøm, oppvarming mv.

Ved verdsetting av fordelene må det også tas hensyn til verdi av eventuell fri strøm, oppvarming mv. Om prinsipp for verdsetting av fri oppvarming, se Sk. nr. 32/1981 i Utv. 1981/639.

B-12-2.5 Boplikt

Er det et reelt vilkår for en ansatt at han må bo i bolig som arbeidsgiver stiller til disposisjon for at han skal beholde stillingen, må verdsettingen av fri bolig eventuelt begrenses i forhold til en rimelig behovsstørrelse for den private boligbruken for den ansatte og hans familie. Se FIN 17. oktober 1990 i Utv. 1990/306.

Skriftlig avtale om at det foreligger boplikt vil være et sterkt moment for at det foreligger reell boplikt. Imidlertid bør forholdet vurderes ut fra den totale situasjonen, hvor en blant annet tar hensyn til det behovet arbeidsgiveren har for å pålegge boplikt. For eksempel vil boplikt bare rent unntaksvis bli godtatt når den ansatte er eier av det aksjeselskapet han er ansatt i og som eier boligen. Videre vil det sjelden være reell boplikt for personer i ledende stillinger, eller hvor arbeidsgiver leier den aktuelle boligen. Det er ikke tilstrekkelig for å anse

det som boplikt at arbeidsgiveren ikke vil gi noen lønnsøkning om den ansatte flytter til egen bolig.

Ved fastsetting av en rimelig behovsstørrelse for den private bruken må en ta utgangspunkt i det som er vanlig i samfunnet i den ansattes situasjon. Herunder må det tas hensyn til husholdningens størrelse og den ansattes økonomiske situasjon mv. Verdien bør ikke reduseres før det er et markant avvik. Verdsettingen av en vanlig familieleilighet bør heller ikke reduseres selv om barn som tidligere bodde der, er flyttet ut.

B-12-2.6 Prester mv.

B-12-2.6.1 Generelt

Presters boplikt ble opphevet med virkning fra 1. september 2015, men prestene og biskopene som bodde i tjenestebolig da boplikten ble opphevet, beholder sin rett til å bo i tjenestebolig så lenge de er i det samme arbeidsforholdet. Nedenfor redegjøres for hvordan verdsettingen skal skje uten at det foreligger boplikt. Om verdsetting av presteboliger før avviklingen av boplikten, se Lignings-ABC 2014/15.

Ved verdsettingen må presteboliger i utgangspunktet vurderes på alminnelig måte. Fordelen utgjør differansen mellom husleie som betales og (den eventuelt høyere) markedsleien. Leieverdien skal beregnes ut fra primærom-areal (P-rom). Den delen av bygningen som utlukkende benyttes som kontor, møterom mv., skal holdes utenfor ved denne beregningen.

Mange av presteboligene er av eldre opprinnelse og har et stort areal av historiske grunner. Mange av boligene er kulturhistorisk verdifulle. Noen av boligene eies av kommunene, men de fleste eies av Opplysningsvesenets fond. Markedsleien for de store boligene vil ofte være vanskelig å fastsette. Opplysningsvesenets fond vil kunne bistå i verdsettingen av disse. Ved verdsettingen skal det utover vedlikeholdsstandard mv. også vurderes om boligen må regnes som uhensiktsmessig etter nåtidens målestokk.

Ved verdsettingen skal det også tas hensyn til særskilte forhold knyttet til leieretten til presteboligen. Dette vil f.eks. være aktuelt hvor deler av presteboligen som i utgangspunktet brukes privat og derfor er medregnet som P-rom, også forutsettes brukt ved utøvelsen av arbeidet som prest, f.eks. til representasjon og tilstelninger.

Verdsettingsprinsippene av fri bolig som gjaldt for prester i Den norske kirke før avviklingen av boplikten 1. september 2015, kan fortsatt gjøre seg gjeldende for frelsesarmeoffiserer med beordringsplikt og prester i religiøse samfunn og organisasjoner når forholdene ellers er sammenlignbare. Se FIN 10. juli 1995 i Utv. 1996/835. Om verdsettingsprinsippene for prester før 1. september 2015, se Lignings-ABC 2014/15.

B-12-2.6.2 Spesielt om brenselstilskudd

Fra og med september 2015 opphørte skattefritaket for tariffestet brenselstilskudd til de prestene som mottar dette. Refusjon av brenselutgifter påløpt fra og med 1. september 2015 er omfattet av de vanlige skattereglene.

B-12-2.7 Borett utenfor jord- og skogbruk

Borett som ved kjøpekontrakt er påheftet boligeiendommer utenfor jord- og skogbruk, skal verdsettes etter reglene om fastsetting av leieverdi av kårbolig på gårdsbruk i takseringsreglene § 3-2-4, jf. takseringsreglene § 1-2-18.

B-12-2.8 Fri bolig i utlandet

B-12-2.8.1 Generelt

Reglene i FSFIN § 5-12 D om verdsetting av fri bolig i utlandet gjelder hvor arbeidstaker disponerer fri eller subsidiert bolig i utlandet og vedkommende ikke anses som pendler.

Fordel av helt eller delvis fri bolig i utlandet kan fastsettes ved individuell eller sjablongmessig verdsetting. Som utgangspunkt skal den laveste av disse verdiene benyttes. Sjablongmessig verdsetting skal imidlertid gjennomføres dersom arbeidstakeren ikke krever individuell verdsetting innen fristen for levering av skattemeldingen, jf. FSFIN § 5-12-30 annet ledd annet punktum.

Skifter skattyter bolig på tjenestestedet, skal fordelen fastsettes til verdien av den boligen som disponeres i begynnelsen av måneden, jf. FSFIN § 5-12-33.

Disponerer flere arbeidstakere hos samme arbeidsgiver en boenhet sammen, skal den fastsatte bofordelen fordeles med likt beløp på hver av dem, jf. FSFIN § 5-12-34.

B-12-2.8.2 Individuell verdsetting

Ved individuell verdsetting skal fordelene fastsettes til 90 % av den samlede verdien, jf. FSFIN § 5-12-31 tredje ledd.

Fordel av helt eller delvis fri bolig som arbeidsgiver leier, fastsettes til 90 % av arbeidsgivers kostnader ved å leie boligen, jf. FSFIN § 5-12-31 første ledd første punktum.

Eier arbeidsgiver boligen, fastsettes fordelene til 90 % av hva det vil koste å leie en tilsvarende bolig på stedet, jf. FSFIN § 5-12-31 første ledd annet punktum. Det skal da foretas forhåndsverdsetting av boligen, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-20 og § 5-8-21 og pkt. 2.9.

Dekker arbeidsgiver kostnader til elektrisitet, brensel/oppvarming/kjøling og andre driftsutgifter (vann- og avløpsavgifter, forsikring mv.), skal disse kostnadene legges til leieverdien/kostnadene for å leie boligen, jf. FSFIN § 5-12-31 annet ledd. Arbeidstakers fordel skal da utgjøre 90 % av den samlede verdien, jf. FSFIN § 5-12-31 tredje ledd.

Er det rom i boligen som hovedsakelig anvendes til representasjon eller kontor i arbeidsgivers tjeneste, skal det ikke fastsettes fordel av det arealet som benyttes til disse formålene. Fordelingen skal skje forholdsmessig etter det areal som anvendes til henholdsvis bolig og representasjon/kontor, jf. FSFIN § 5-12-31 fjerde ledd.

Om arbeidstaker betaler en del av leien, skal egenbetalingen gå til fradrag i den fastsatte bruttoverdien etter FSFIN § 5-12-31 første og annet ledd, jf. FSFIN § 5-12-31 sjetende ledd.

Fordelen av helt eller delvis fri bolig skal omregnes til norske kroner etter kjøpskursen for den aktuelle valuta på utlønningstidspunktet, jf. FSFIN § 5-12-31 syvende ledd.

Fordelen av hel eller delvis fri bolig fastsettes for hver kalendermåned. Hvis leieforholdet bare gjelder en del av en kalendermåned, skal det ikke beregnes fordel for denne måneden, jf. FSFIN § 5-12-31 femte ledd.

B-12-2.8.3 Sjablongmessig verdsetting

Ved sjablongmessig verdsetting settes månedlig verdi for bolig med ett og to rom til 1/12 av folketrygdens grunnbeløp (G). Har boligen tre eller flere rom, settes månedlig verdi til 1/8 av folketrygdens grunnbeløp, jf. FSFIN § 5-12-32 første ledd. Separat kjøkken, alkove, bad, gang og bod regnes ikke som rom. Det samme gjelder rom som hovedsakelig anvendes til representasjon eller kontor i arbeidsgivers tjeneste, se FSFIN § 5-12-31 fjerde ledd.

Det gjøres ikke noe tillegg til den sjablongmessige verdsettingen om arbeidsgiver dekker kostnader til elektrisitet, brensel/oppvarming/kjøling og andre driftsutgifter (vann – og avløpsutgifter, forsikring mv.). Verdsetting etter sjablong omfatter ikke kostnader til drift av telefon, internett og fjernsyn, jf. FSFIN § 5-12-32 sjette ledd.

Det er folketrygdens grunnbeløp ved inntektsårets begynnelse som legges til grunn ved fastsetting av månedlig verdi av helt eller delvis fri bolig, jf. FSFIN § 5-12-32 annet ledd.

Bebos boligen normalt bare av én person, settes fordelene ikke høyere enn 1/12 av folketrygdens beløp, jf. FSFIN § 5-12-32 fjerde ledd.

Betaler arbeidstaker en del av leien, skal egenbetalingen gå til fradrag i den fastsatte verdien, jf. FSFIN § 5-12-32 femte ledd.

B-12-2.9 Forhåndsverdsetting

Stiller arbeidsgiveren bolig til disposisjon, og fordelene er skattepliktig inntekt for mottakeren, skal arbeidsgiveren straks kreve boligen verdsatt av skattemyndighetene. Dette gjelder også for bolig som arbeidsgiveren leier, og selv om arbeidstakeren betaler leie for bruken. For bolig som ligger i utlandet gjelder dette bare i tilfeller arbeidsgiveren eier boligen. Skjemaet «Krav om verdsettelse av bolig i arbeidsforhold» (RF-1158) skal sendes Skatteetaten. Skattekontoret foretar straks verdsetting av fordelene ved å bo helt eller delvis vederlagsfritt, inklusive fordelene ved eventuell fri strøm, oppvarming o.l. med grunnlag i opplysningene gitt i blanketten og opplysninger Skatteetaten ellers måtte ha. Gjenparten av verdsettingsblanketten hvor avgjørelsen fremgår, sendes til arbeidsgiveren og mottakeren av ytelsen.

Samme verdi skal normalt legges til grunn ved fastsettingen som ved forhåndsverdsettingen.

Forhøyelse av verdien kan bare foretas når det foreligger opplysninger om at den tidligere verdsettingen bygger på feilaktig grunnlag.

Fordel ved bruk av fritidseiendom til fritidsformål skal ikke forhåndsverdsettes.

B-12-3 Fri bolig utenfor arbeidsforhold

B-12-3.1 Generelt

Fri bruk av andres bolig er skattepliktig også utenfor arbeidsforhold, jf. sktl. § 5-20 tredje ledd. Unntak gjelder ifølge praksis hvor brukeren er i nær familie med eieren og selv dekker driftskostnader, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», pkt. 8.

I andre tilfeller skal brukeren inntektsbeskattes for fordelene. Betaler brukeren redusert husleie og/eller dekker noen av driftskostnadene, må det tas hensyn til dette ved fastsettingen av fordelene.

Fordelen ved helt eller delvis vederlagsfri bruk skattlegges uansett hvordan fordelene oppstår. Det er f.eks. uten betydning om den er etablert ved arveforskudd eller ved tidligere salg av eiendommen fra brukeren til den nåværende eier eller om den f.eks. representerer en ren gave. Om unntak for bruk av statens æresbolig, se [pkt. 1.8](#).

Er den vederlagsfrie bruken kortvarig, sees det i praksis bort fra den ved skattleggingen både av bruker og eier.

Vederlagsfri bruk av bolig som nær familie eier privat, skattlegges i praksis ikke for bruk gjennom studietiden.

B-12-3.2 Aksjeutbytte

Om behandlingen av fri bolig som utbytte, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)» og emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

B-12-4 Behandling av eieren av boligen

B-12-4.1 Fri bolig i arbeidsforhold

Arbeidsgivers kostnader til å yte fri bolig i arbeidsforhold, er fradragsberettiget i samme utstrekning som øvrige lønnskostnader.

Yter arbeidsgiveren fri bolig i bygning som er fritaksbehandlet, herunder fritaksbehandlet våningshus, gis fradraget etter reglene for egen bruk i ervervsvirksomhet, se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)».

B-12-4.2 Fri bolig for aksjonær og deltaker i selskap med deltakerfastsetting

Bruker en aksjonær eller deltaker i selskap med deltakerfastsetting en bolig eiet av selskapet helt eller delvis vederlagsfritt, er kostnadene knyttet til boligen fradragsberettiget for selskapet. Selskapet skal imidlertid uttaksbeskattes etter sktl. § 5-2, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)». Ved uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2 skattlegges selskapet som om utleien hadde skjedd til omsetningsverdi. I tilfeller hvor skattyters formue eller inntekt er redusert som følge av interessefellesskap kan sktl. § 5-2 suppleres med sktl. § 13-1, slik at uttaksverdien kan fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Om dette, se nærmere «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 4.

B-12-4.3 Fri bolig for andre

Det forekommer at en skattyter stiller bolig vederlagsfritt til disposisjon for andre, mens han fortsatt bærer kostnadene vedrørende boligen. Forutsetningen for å få fradrag for disse kostnadene er at boligen regnskapsbehandles og at kostnadene kan anses å være pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde inntekt som er skattepliktig for eieren. Slik inntekt må kunne påregnes for eieren i løpet av overskuelig fremtid. Skattepliktig bruk etter sktl. § 5-20 tredje ledd om vederlagsfri bruk gir ikke grunnlag for fradrag for eieren, se eksempel i URD 29. september 2004 (Dalane tingrett) i Utv. 2005/294. Om fradragsrett for vedlikehold knyttet til en tidligere skattepliktig utleieaktivitet, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)», pkt. 3.6. Om fradragsrett ved overgang fra fritaksbehandling til regnskapsbehandling, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)», pkt. 3.11. Er ytelsen gitt som føderåd, er ytelsen fradragsberettiget etter sktl. § 6-52, se emnet «[Føderåd](#)».

Hvis deler av boligen leies ut i tillegg til den vederlagsfrie bruk, vil leieinntektene være skattepliktige etter de vanlige reglene og kostnadene knyttet til utleien vil være fradragsberettiget. Den vederlagsfrie bruken medfører ikke at boligen skal fritaksbehandles.

B-13 Bolig – garasje

– Sktl. kap. 7

B-13-1 Generelt

I dette emnet behandles de reglene som er mest aktuelle ved inntektsbeskatning av garasje. Ved formuesbeskatning av garasje benyttes de alminnelige formuesskattereglene som er omtalt i emnet «[Bolig – formue](#)». Se særlig [pkt. 2.4](#).

B-13-2 Garasje som ligger på samme tomt som fritaksbehandlet bolig

Garasje som ligger på samme tomt som fritaksbehandlet bolig, behandles etter reglene for boligeiendommer i sktl. kap. 7, når den anses å ha en tjenende funksjon til boligen. Dette gjelder også frittliggende garasje som ikke er avskrivbar, hvis denne har tjenende funksjon til boligen. Den samlede faktiske bruken av garasjen kan endre garasjens karakter og ha avgjørende betydning for om garasjen kan anses å ha en tjenende funksjon til boligen. Se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», [pkt. 14.1.3](#) og HRD 27. august 2010 i Utv. 2010/1277 (Rt. 2010/979). Overgang fra egen bruk av garasjen til utleie til garasjeformål vil i utgangspunktet ikke medføre at den tjenende funksjon opphører. Ombygging av en garasje til varig utleiebolig medfører derimot at den tjenende funksjonen opphører. Garasjen vil da ikke lenger omfattes av skattefritaket i sktl. § 7-2. Om garasje som leies ut til andre formål, se URD 14. desember 1984 (Ytre Follo herredsrett) i Utv. 1985/382. (Garasje som ble ombygget til kontorlokaler hadde etter ombyggingen ikke bruksmessig tilknytning til bolighuset.)

Garasje til bil som utelukkende brukes i yrket, følger normalt reglene for hjemmekontor, se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)». Om garasje til lastebil mv., se [pkt. 6.1](#).

B-13-3 Garasje som ligger på samme tomt som regnskapsbehandlet bolig

Garasje som ligger på samme tomt som regnskapsbehandlet bolig, inngår i regnskapsbehandlingen. Når garasjen brukes av eieren til privatbil eller til yrkesbil/arbeidsgivers bil som disponeres til privat bruk, er fordelene ved egen bruk skattefrie etter reglene om skattefritak for egen bruk av bolig. Kostnadene vedrørende garasje vil da ikke være fradragsberettiget for den delen som gjelder skattefrie egen bruk. Kostnadene er likevel fradragsberettiget når bilen utelukkende brukes i yrket.

Leies garasjen ut, skal den faktiske leien inntektsføres. Skattyteren skal da ha fradrag for kostnader som ikke gjelder eierens egen bruk som garasje.

B-13-4 Garasje i avskrivbar bygning

Garasje som inngår i ikke-seksjonert avskrivbar bygning skal regnskapsbehandles, dvs. at fastsettingen skal skje på grunnlag av faktiske inntekter og kostnader, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)». Når garasjen brukes av eieren til privatbil, yrkesbil eller arbeidsgivers bil som disponeres til privat bruk, er fordelene ved egen bruk skattefrie, se ovenfor. Kostnadene vedrørende egen privat bruk av garasjen vil ikke være fradragsberettiget.

B-13-5 Garasje som ligger på særskilt matrikulert eiendom, rekkegarasje mv.

Selveid enkeltstående garasje som ligger på særskilt matrikulert tomt, behandles som en del av boligen dersom den nyttes i tilknytning til boligen og følger denne ved salg. Det samme gjelder andel i rekkegarasje som eies i sameie, når fastsettingen hos sameierne skjer etter bruttometoden. Videre gjelder det for eierandel i garasje i seksjonert boligbygg. I andre tilfeller skal garasjen regnskapsbehandles, se ovenfor.

B-13-6 Avskrivning

B-13-6.1 Generelt

Skattyteren kan ikke kreve avskrivning på garasje som behandles etter reglene for boligeiendom i sktl. kap. 7, selv om garasjen er frittliggende. Dette gjelder også garasje på særskilt matrikulert eiendom og rekkegarasje hvor garasjen er nyttet i tilknytning til boligen og følger denne ved salg. Frittliggende garasjer som hovedsakelig brukes til lastebiler eller lignende spesialgarasjer, er avskrivbare. Dette gjelder selv om de også har en tjenende funksjon til eierens egen bolig.

B-13-6.2 Garasje i kombinert bygg som ikke er seksjonert

Garasje i ikke-seksjonert kombinert bygg som brukes privat av eieren i forbindelse med boligbruken, følger reglene for egen boligdel i avskrivbart bygg, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 8.2 og emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)», pkt. 4.3.

B-13-6.3 Garasje i seksjonert bygning

Eier av boligseksjon i seksjonert bygning har ikke krav på avskrivning av den forholdsmessige del av verdien av eiendommens garasjeanlegg som tilligger boligseksjonen, uansett om de øvrige seksjoner er avskrivbare i bygget. Dette gjelder også om garasjeanlegget utgjør en egen seksjon.

B-13-7 Realisasjon

Garasje i tilknytning til boligeiendom som realiseres sammen med boligen, følger samme regler for skatteplikt av eventuell gevinst som boligeiendommen. Dette gjelder uavhengig av om garasjen er inkorporert i boligen, frittliggende på samme eiendom eller står på særskilt matrikulert eiendom. Separat salg av garasje som har vært ansett som tjenende bygning etter reglene om fritaksbehandling i minst ett av de to siste årene før realisasjon, vil følge samme regler for skatteplikt av eventuell gevinst som boligeiendommen den er tilknyttet. Se emnet «[Bolig – realisasjon](#)».

Er garasjen avskrivbar eller den skal regnskapsbehandles fordi den ikke lenger har en tjenende funksjon, behandles den ikke etter reglene for boligeiendom. Dette gjelder også arrondert tomt til garasjen.

Garasje tilknyttet egen boligdel i avskrivbart bygg som ikke er seksjonert, følger reglene for bolig.

B-13-8 Garasjeleie fra arbeidsgiveren

Om tilfeller der arbeidsgiver leier garasje fra arbeidstakeren, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», pkt. 15.6.

B-14 Bolig – hjemmekontor mv.

– *Takseringsreglene § 1-3-26*

B-14-1 Generelt om hjemmekontor

For skattytere som driver virksomhet eller utfører inntektsgivende arbeid hjemmefra, kan skatte spørsmål knytte seg både til bruken av boligen i arbeidet/virksomheten, og til inventar og utstyr som brukes i arbeidet eller virksomheten. I begge tilfellene oppstår spørsmål om fradragrett for kostnader, skatteplikt for kostnadsdekning mv. og behandling av realisasjonsgevinst og –tap. Vilkårene for skatteplikt/fradragrett stiller seg forskjellig i de to tilfellene. Spørsmål som knytter seg til selve boligen er behandlet i [pkt. 2](#) mens spørsmål som knytter seg til inventar og utstyr er behandlet i [pkt. 3](#).

B-14-2 Skattespørsmål knyttet til boligen**B-14-2.1 Generelt**

Brukes eget/egne rom i hjemmet utelukkende i eierens/ektefellens inntektserverv, har skattyter rett til fradrag for kostnader som knytter seg til denne bruken av rommet/rommene. Dette gjelder f.eks. hvor rommene benyttes til arbeidsrom, legekontor, frisørsalong, lager, familiebarnehage mv. Dekker arbeidsgiver kostnader som ville vært fradragsberettiget om arbeidstakeren hadde dekket dem selv, er kostnadsdekningen skattefri. Kombinert bruk av et rom i boligen til arbeidsrom og f.eks. stue eller soverom, gir ikke rett til fradrag eller skattefri kostnadsdekning.

Reglene om hjemmekontor gjelder ikke for rom som er utleid, enten de benyttes til leietakerens (herunder eget aksjeselskaps) ervervsvirksomhet eller til boligformål. I slike tilfeller gjelder de vanlige reglene om utleie av fast eiendom, se emnene «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)» og «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)». Om grensen mellom godtgjørelse for hjemmekontor og utleie av rom, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», pkt. 15.

Reglene om fradrag for kostnader til hjemmekontor gjelder imidlertid hvor utleieinntekten anses som virksomhetsinntekt for eieren eller eieren bruker rommene i annen virksomhet. Det siste kan f.eks. gjelde gårdsturisme og såkalt grønn omsorg, hvor deler av et våningshus benyttes til innlosjering. Om slik virksomhet, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.28 og pkt. 8.29.

Reglene om hjemmekontor gjelder ikke for en samboer (meldepliktige eller ikke-meldepliktige) der den andre samboeren eier boligen. Om leie av rom i samboers bolig, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», pkt. 16.

B-14-2.2 Fradrag for kostnader knyttet til boligen**B-14-2.2.1 Hjemmekontor mv. i fritaksbehandlet bolig**

I de tilfeller skattyter har hjemmekontor i fritaksbehandlet bolig, herunder andelshavers leilighet i boligselskap, gis et standardfradrag med kr 2 050 (2022) for hjemmekontor mv., jf. takseringsreglene § 1-3-26 første ledd. Fradraget skal ikke reduseres selv om skattyter har bodd i huset bare en del av året eller kun brukt hjemmekontoret en del av året.

I stedet for standardfradrag kan eieren kreve fradrag for faktiske kostnader knyttet til ervervsdelen av boligen (hjemmekontor mv.), jf. takseringsreglene § 1-3-26 annet ledd. Kostnadene må sannsynliggjøres, herunder må det sannsynliggjøres at de faktiske kostnadene som det kreves fradrag for, kun refererer seg til hjemmekontoret og ikke gjelder boligdelen av huset. Kostnader som ikke kan henføres til spesielle deler av eiendommen, som for eksempel kostnader til ytre vedlikehold, forsikring og kommunale avgifter, fordeles i forhold til leieverdien for boligdelen og ervervsdelen (hjemmekontor mv.). Hvis boligdelen og ervervsdelen (hjemmekontoret mv.) må anses å være likeverdige og leieverdien av ervervsdelen er vanskelig å fastslå, kan kostnader som ikke kan henføres til spesielle deler av eiendommen, fordeles forholdsmessig ut fra en arealfordeling mellom boligdelen og ervervsdelen. Det gis ikke fradrag for skattyterens eget eller ektefelles arbeid med renhold av arbeidsrom/hjemmekontor.

B-14-2.2.2 Hjemmekontor i egen regnskapsbehandlet bolig

Har skattyteren hjemmekontor i egen bolig i regnskapsbehandlet bygning, gis fradrag for kostnader etter de vanlige reglene for bygninger som regnskapsbehandles, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)», pkt. 3.

B-14-2.2.3 Hjemmekontor i leid bolig

Kreves fradrag for faktisk påløpte kostnader ved å holde hjemmekontor i leid bolig, må samlede kostnader til husleie mv. fordeles skjønnsmessig på henholdsvis boligdelen og hjemmekontoret. Fordelingen foretas forholdsmessig ut fra leieverdien. Alternativt kan arealfordelingen legges til grunn. Det kan ikke kreves fradrag for skattyterens eget eller ektefelles arbeid med renhold av arbeidsrom/hjemmekontor.

B-14-2.2.4 Minstefradrag

Fradraget inngår i minstefradraget når bruken er knyttet til erverv av lønnsinntekt, jf. sktl. § 6-30 første ledd og takseringsreglene § 1-3-26 tredje ledd.

B-14-2.3 Godtgjørelse for kostnader knyttet til boligen

Dersom arbeidsgiveren betaler skattyter for bruk av et hjemmekontor, må det vurderes hvorvidt dette er leieinntekt for skattyteren eller en utgiftsgodtgjørelse. Nærmere om avgrensningen mellom leieforhold og utgiftsgodtgjørelse, se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 15.

Utgiftsgodtgjørelse for hjemmekontor skal overskuddsberegnes etter nettometoden, jf. sktl. § 5-11 annet ledd bokstav a og emnet «**Utgiftsgodtgjørelse**». Brutto godtgjørelse sammenholdes med hvilke kostnader som ville vært fradragsberettiget. Et eventuelt overskudd behandles som lønn.

B-14-2.4 Realisasjon

Bruk av en del av en bolig som hjemmekontor i egen virksomhet, anses ikke som bruk som «egen bolig» i forhold til sktl. § 9-3 annet ledd om skattefritak for gevinst ved realisasjon av egen bolig. Har arealet vært brukt som hjemmekontor i mer enn ett av de to siste årene, vil en forholdsmessig del av gevinsten være skattepliktig, se emnet «**Bolig – realisasjon**», pkt. 10.3.1. Tas hjemmekontoret i bruk som egen bolig, opparbeides brukstid fra tidspunktet for bruksendringen, se emnet «**Bolig – realisasjon**», pkt. 6.2.2.

Bruk av hjemmekontoret i lønnet erverv medfører ikke at en del av gevinsten blir skattepliktig.

B-14-3 Inventar og utstyr til hjemmekontoret

B-14-3.1 Generelt

Inventar og utstyr til hjemmekontor kan skaffes til veie ved at

- skattyteren anskaffer/leier inventaret/utstyret selv og krever fradrag
- arbeidsgiver anskaffer/leier inventaret/utstyret og plasserer det hos arbeidstaker
- arbeidstaker får eiendomsretten til utstyret ved at
 - arbeidsgiver overfører eiendomsretten til arbeidstaker
 - arbeidstaker kjøper inn utstyret og får refundert kostnadene fra arbeidsgiver
 - arbeidsgiver utbetaler godtgjørelse for at arbeidstaker selv skal anskaffe utstyr

B-14-3.2 Fradrag

Kostnader til erverv eller leie av inventar og utstyr til bruk i inntektsgivende arbeid eller virksomhet i hjemmet er fradragsberettiget hvis kostnadene er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Om de alminnelige vilkår for fradrag, se emnet «**Kostnader – allment om fradrag**» og emnet «**Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi**».

Er pådragelsen av kostnadene foretatt både av hensyn til inntektsservervet og f.eks. privat formål, er det som utgangspunkt avgjørende hva som er hovedformålet med pådragelsen av kostnadene. For at det skal foreligge fradragsrett, må det som utgangspunkt kreves at minst halvparten av bruken av inventaret/utstyret skjer i inntektsservervet. For inventar/utstyr som skattyter erverver, må det vurderes om kostnadene er aktiveringspliktige eller om kostnadene kan fradragsføres direkte, se emnet «**Driftsmiddel – direkte fradragsføring**».

Ved vurderingen av hva som har vært hovedformålet, kan bl.a. følgende momenter ha betydning

- inventarets/utstyrets egnethet til bruk i inntektsservervet vs. privat
- om inventaret/utstyret er plassert i et rom som utelukkende brukes i inntektsservervet eller i et rom som også brukes til private formål
- om inventaret/utstyret lett kan flyttes mellom rom som utelukkende brukes i inntektsservervet og andre rom
- prisen på inventaret/utstyret
- i hvilken grad skattyter utfører arbeid hjemmefra
- om hjemmekontorordningen er midlertidig eller permanent

Kostnader til inventar/utstyr som trengs for at arbeidet på hjemmekontoret skal fungere tilfredsstillende, anses pådratt hovedsakelig av hensyn til inntektsservervet. Dette gjelder kontormøbler som f.eks. skrivebord, kontorstol, skrivebordslampe mv., kontorutstyr som f.eks. datautstyr og elektronisk kommunikasjonsutstyr, verktøy mv. Slikt utstyr må kunne anses

anskaffet hovedsakelig av hensyn til inntektsvervet, selv om skattyter ikke har et eget rom som utelukkende brukes i inntektsvervet.

Inventar/utstyr som plasseres i rom som utelukkende brukes i inntektsvervet, anses som utgangspunkt anskaffet av hensyn til inntektsvervet, selv om utstyret også er egnet til privat bruk. Dette gjelder kostnader til vanlig innredning av rommet, som f.eks. møbler, tepper, gardiner, solskjerming, panelovner mv. Tilsvarende innredning til et rom som også brukes privat, er ikke fradragsberettiget.

For inventar/utstyr som er egnet til privat bruk og som plasseres i et rom som utelukkende brukes i inntektsvervet, men som lett kan flyttes til andre deler av boligen, må det vurderes konkret om anskaffelsen hovedsakelig er foretatt av hensyn til inntektsvervet. Prisen på utstyret, nødvendigheten av anskaffelsen mv. kan da få betydning ved formålsvurderingen. For utstyr som også er egnet til privat bruk, kan intensiteten på bruken av utstyret i arbeidssammenheng ha betydning. Når arbeidet i hovedsak utføres på hjemmekontoret, kan hovedformålet lettere være oppfylt enn hvor hjemmekontoret brukes mer sporadisk. Er utstyret spesielt egnet for privat bruk eller vanlig i private husholdninger, kan det trekke i retning av et privat hovedformål. Dette kan f.eks. gjelde datautstyr som er spesielt egnet for spill, kamera, musikk-spiller mv.

Er hjemmekontorordningen bare midlertidig og det deretter er meningen å ta utstyret i bruk privat, kan det tale for at utstyret hovedsakelig er anskaffet for privat bruk, særlig hvis det gjelder kostbart utstyr.

B-14-3.3 Arbeidsgiver anskaffer inventar og utstyr og plasserer det hos arbeidstaker

B-14-3.3.1 Generelt

Arbeidsgivers utlån av inventar og utstyr til hjemmekontor er skattefritt for den ansatte, forutsatt at hovedformålet med utlånet er at utstyret skal brukes i arbeidet. Spørsmålet om hva som er hovedformålet stiller seg på samme måte som om den ansatte hadde leid utstyret og krevd fradrag, se [pkt. 3.2](#).

Det er som utgangspunkt uten betydning for skattleggingen om det er arbeidsgiveren som kjøper inn utstyret og leverer det til den ansatte, eller om den ansatte selv kjøper inn utstyret og får kostnadene refundert av arbeidsgiveren. Hvis arbeidstaker kjøper inn utstyret og får refundert kostnadene, er det imidlertid et vilkår for skattefritak at godtgjørelsen behandles som en trekkfri utgiftsrefusjon i samsvar med skattebetalingsforskriften § 5-6-11, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

Tas utstyret i bruk privat av arbeidstakeren på et senere tidspunkt, f.eks. når hjemmekontorordningen opphører, vil fordel ved bruk av utstyret være skattepliktig. Om overtakelse av eiendomsretten, se [pkt. 3.4](#)

B-14-3.3.2 Særlig om datautstyr

Fordel ved arbeidstakers private bruk av datautstyr utplassert av arbeidsgiver er spesielt regulert i FSFIN § 5-15-4 og er skattefri når utplasseringen er begrunnet i bruk i arbeidet, se nærmere «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», [pkt. 6.15](#).

B-14-3.4 Arbeidstaker får eiendomsrett til inventaret eller utstyret

B-14-3.4.1 Generelt

Eiendomsretten til utstyr til hjemmekontor kan overføres til den ansatte uten skattlegging, hvis hovedformålet er at utstyret skal brukes i arbeidet. Ervervet er skattefritt hvis kostnaden hadde vært fradragsberettiget om den ansatte hadde dekket den selv, se [pkt. 3.2](#). Det er som utgangspunkt uten betydning for skattleggingen om det er arbeidsgiveren som kjøper inn utstyret og gir det til den ansatte, eller om den ansatte selv kjøper inn utstyret og får kostnadene refundert av arbeidsgiveren. Hvis arbeidstaker kjøper inn utstyret og får refundert kostnadene, er det imidlertid et vilkår for skattefritak at godtgjørelsen behandles som en trekkfri utgiftsgodtgjørelse i samsvar med skattebetalingsforskriften § 5-6-13, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

B-14-3.4.2 Eiendomsretten overtas senere

Det hender at den ansatte først har lånt inventaret/utstyret, men senere ønsker å overta eiendomsretten. Det må da gjøres en vurdering på dette tidspunkt av om kostnaden ville vært fra-

dragsberettiget etter hovedformålslæren om skattyter hadde dekket kostnaden selv. Hvis vedkommende for eksempel ønsker å overta utstyret fordi vedkommende slutter eller dersom behovet i forbindelse med hjemmekontor ikke lenger er til stede, utløser overdragelsen skatteplikt for arbeidstakeren. Den skattepliktige fordelene utgjør differansen mellom omsetningsverdien og det vederlag som ev. betales.

For brukt datautstyr og mobiltelefoner som overdras til den ansatte gjelder det egne verdsettelsesregler, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 6.15. Skattedirektoratet har fastsatt veiledende satser som normalt kan legges til grunn ved verdsettingen, se takseringsreglene § 1-2-16. Verdsettelsesreglene for datautstyr og mobiltelefoner kan gi en viss veiledning også for andre gjenstander som f.eks. kontormøbler. I noen tilfeller vil gjenstander være av en så personlig karakter at det vanskelig kan sies å være en omsetningsverdi på brukt utstyr. Dette kan f.eks. gjelde headset til telefoner eller tastaturer og mus. Hvis det må legges til grunn at utstyret ikke er salgbar, settes omsetningsverdien til 0.

B-14-3.5 Realisasjon

Gevinst og tap ved realisasjon av utstyr til hjemmekontor som anses som driftsmidler, er skattepliktig/fradragsberettiget.

B-14-4 Andre kostnader knyttet til hjemmekontor

Om dekning av kostnader til telefon og internett (elektronisk kommunikasjon), se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

Ansatte kan ikke få skattefrie dekning av kostnader til lunsj eller overtidsmat når man jobber på hjemmekontor fordi utgifter til mat anses som en privat kostnad. Servering av mat hjemme kan imidlertid være skattefritt dersom bevertningen skjer i forbindelse med et velferdstiltak, se emnet «[Velferdstiltak](#)», pkt. 3.14.

Omfattende bruk av hjemmekontor kan få betydning for bl.a. fradrag for reisekostnader. Når det meste av arbeidstiden i løpet av en kalendermåned tilbringes på hjemmekontoret, er hjemmekontoret det faste arbeidsstedet i skattemessig sammenheng. Dette innebærer at reise mellom hjemmekontoret og det ellers faste arbeidsstedet er en yrkesreise som kan dekkes skattefritt i sin helhet. Det samme gjelder reise mellom hjemmekontoret og annet ikke-fast arbeidssted. Om fradrag for reisekostnader se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)». Om avgrensningene mellom yrkesreiser, og arbeidsreiser, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

B-14-5 Stedet for fradrag

Frdrag for hjemmekontor gis i bostedskommunen dersom kostnadene ikke knytter seg til stedbundet inntekt i annen kommune.

B-15 Bolig – realisasjon

- Sktl. § 5-1 annet ledd, § 9-3 annet til fjerde ledd og niende ledd, § 9-4, § 9-5, § 9-7 og § 9-8
- FSFIN § 9-8
- FSSD § 9-5

B-15-1 Kort om regelverket

Gevinst ved realisasjon av bolig og fritidsbolig er i utgangspunktet skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 annet ledd. Det finnes imidlertid viktige unntaksregler som kan lede til at hele eller deler av gevinsten ved realisasjon av egen bolig og fritidsbolig blir skattefrie etter reglene om eier- og brukstid i sktl. § 9-3.

Tap ved realisasjon av bolig og/eller fritidsbolig er bare fradragsberettiget dersom en eventuell gevinst ville vært skattepliktig, jf. sktl. § 9-4 første ledd.

Reglene gjelder også for bolig og fritidsbolig i utlandet.

Reglene om skattefritak for gevinst ved realisasjon av eiendom brukt som egen bolig er omtalt i [pkt. 4](#), mens tilsvarende regler om fritidsbolig er omtalt i [pkt. 5](#).

Tap er nærmere omtalt i [pkt. 4.1](#) og [pkt. 5.3](#).

B-15-2 Hvilke boligtyper omfattes av skattefritaksreglene

Sktl. § 9-3 annet, tredje og fjerde ledd om skattefritak for gevinst ved realisasjon av bolig og fritidsbolig gjelder ved realisasjon av

- frittliggende boliger, rekkehus mv.
- andelsleilighet/aksjeleilighet (andel/aksje med tilhørende borettslag eller boligaksjeselskap)
- obligasjonsleilighet (obligasjon med tilhørende borettslag)
- egen boligdel i ikke-seksjonert avskrivbart bygg
- selveierleilighet, dvs. boligseksjon i seksjonert bygg
- eierleilighet, dvs. ideell andel i boligeiendom med tilhørende bruksrett til leilighet
- våningshus på gårdsbruk
- hytte mv.

Realisasjon av livsvarig leierett til bolig hvor leieretten ikke er knyttet til en andel eller en obligasjon, omfattes ikke av skattefritaksregelen i sktl. § 9-3. Skatteplikten følger da av hovedregelen i sktl. § 5-1 annet ledd.

Ved anvendelse av skattefritaksreglene vil det ha betydning om eiendommen skal anses som boligeiendom, fritidsbolig eller annen eiendom. Om hva som anses som boligeiendom, se [pkt. 4](#). Om hva som anses som fritidsbolig, se [pkt. 5](#).

B-15-3 Hvilken del av en eiendom som faller inn under skattefritaksreglene

B-15-3.1 Generelt om oppdeling av eiendom

Reglene om skattefritak gjelder boligeiendom/fritidsbolig. Hvis en realisasjon også omfatter en del som ikke kan anses som en del av boligeiendommen/fritidsboligen, må en forholdsmessig del av gevinsten/tapet skilles ut og behandles etter andre regler, først og fremst sktl. § 5-1 annet ledd om realisasjon av formuesobjekt og/eller § 9-3 niende ledd om realisasjon av tomt.

B-15-3.2 Grunnareal/naturlig arrondert tomt

En naturlig arrondert tomt som realiseres sammen med boligen eller fritidsboligen, anses som en del av denne og omfattes av reglene om gevinst ved realisasjon av boligeiendom eller fritidsbolig.

Har eiendommen et større grunnareal enn det som kan anses som en naturlig arrondert tomt til boligen eller fritidsboligen, skal bare boligen/fritidsboligen med naturlig arrondert tomt behandles etter reglene for realisasjon av bolig og fritidsbolig.

Gevinst knyttet til det overskytende arealet er i utgangspunktet skattepliktig etter hovedregelen om gevinst ved realisasjon i sktl. § 5-1 annet ledd, uavhengig av hvilken pris som er gitt for arealet, se HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932). (Høyesterett godkjente skattevedtaket der en del av gevinsten ble ansett skattepliktig som realisasjon av tomt, jf. sktl. § 9-3 niende ledd. Skatteetaten hadde anvendt tomteregelen, og vilkårene for skatteplikt etter den bestemmelsen var oppfylt.)

Hva som er en naturlig arrondert tomt må avgjøres i hvert enkelt tilfelle, der det bl.a. tas hensyn til bebyggelsen, atkomst, topografi, bygningen(e)s beliggenhet på tomten, hvordan området er regulert i kommuneplanen, samt hva som er vanlig størrelse på tomter i området.

Se også HRD i Utv. 1964/598 (Rt. 1964/1241), HRD i Utv. 1975/87 (Rt. 1974/1141), LRD 28. juni 1975 (Agder) i Utv. 1975/669 og URD 26. april 1984 (Oslo byrett) i Utv. 1984/358.

Om håndtering av jaktrettigheter og andre rettigheter ved oppdeling av store eiendommer, se [pkt. 7.2](#).

B-15-3.3 Tomtesalg

Selv om hele eiendommen anses som bolig/fritidsbolig og gevinsten i utgangspunktet er fritatt for skatt etter reglene om eier- og brukstid, kan gevinsten likevel bli skattepliktig etter reglene om tomtsalg i sktl. § 9-3 niende ledd, se HRD i Utv. 1978/480 (Rt. 1977/1264) og emnet «Tomt», [pkt. 3.6.3](#).

B-15-3.4 Flere bygninger

Dersom det er flere bygninger på den realiserte eiendommen, må det vurderes hvilke bygninger som skal anses som en del av boligen eller fritidsboligen som omfattes av skattefritaket. Ved vurderingen er det avgjørende om bygningene har en tjenende funksjon til den bygningen som skattyteren bor i eller benytter som egen fritidsbolig. I så fall skal bygningen anses som en del av den aktuelle boligen eller fritidsboligen ved anvendelsen av gevinstbeskatningsreglene. Spørsmålet er aktuelt både ved samlet realisasjon og ved separat realisasjon av den tilliggende bygningen. Dette kan også gjelde bygninger på annet gårds- og bruksnummer. Vurderingen blir den samme som ved anvendelsen av reglene om fritaksbehandling, se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 14.1.3.

Eksempel

En eiendom består av et bolighus hvor eieren bor i egen leilighet og leier ut hybler i kjelleren. I tillegg er det på eiendommen en tjenende bygning som inneholder garasje og utleiehybel. Eiendommen må vurderes samlet ved anvendelsen av reglene om fritak for gevinstbeskatning. Forutsatt at utleieverdien av den delen skattyter selv bor i utgjør minst halvparten av leieverdien for hele eiendommen sett under ett, vil hele gevinsten ved realisasjon være skattefri, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav a. (Det forutsettes at vilkårene om eier- og brukstid er oppfylt.)

Om frittiliggende garasje som realiseres under ett med boligen, se emnet «**Bolig – garasje**».

Hvis den tilliggende bygningen ikke har tjenende funksjon til hovedbygningen, anses denne ikke som skattyters egen bolig, da skattyter bare kan opptjene brukstid for én bolig i samme tidsrom. Skattyter kan derimot oppfylle brukskravet for flere fritidsboliger samtidig. Hvis det på en fritidseiendom står en bygning som ikke har tilstrekkelig tjenende funksjon, må det vurderes om vilkårene for bruk som egen fritidsbolig er oppfylt også for denne bygningen.

Om et tilfelle hvor en vaktmesterleilighet som var skilt ut som en egen seksjon, ikke ble ansett for å ha tjenende funksjon for de øvrige leilighetene i et seksjonert boligsameie, se BFU 14/2007. I BFU 18/2013 omtales et annet tilfelle hvor borettslaver i et borettslag også eide en bygning (tidligere bryggerhus) beliggende i bakgården som han ønsket å selge separat. (Bygningen ble ikke ansett som tjenende, selv om den i sin helhet ble brukt av beboerne i borettslagsleiligheten.)

B-15-3.5 Seksjonert eiendom

B-15-3.5.1 Generelt

Er eiendommen seksjonert, behandles i utgangspunktet hver seksjon selvstendig etter reglene ovenfor. Dette gjelder selv om skattyteren eier alle seksjonene i eiendommen og selger dem under ett. Bruker skattyter to seksjonerte leiligheter som egen bolig, må leilighetene være fysisk slått sammen for å anses som én boenhet. Om brukstid, se pkt. 4.3.10. For øvrig gjelder reglene om bygninger med tjenende funksjon tilsvarende for seksjonene. Nærmere om tjenende funksjon, se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 14.1.

B-15-3.5.2 Tidspunktet for seksjonering

Et bygg anses seksjonert når kommunen har gitt tillatelse til seksjonering og seksjoneringen er tinglyst, se lov 16. juni 2017 nr. 65 om eierseksjoner. Skattemyndighetene er bundet av kommunale myndigheters avgjørelse om seksjonering og om hva hver seksjon omfatter.

B-15-3.6 Ikke-seksjonert boligeiendom

B-15-3.6.1 Full skattefrihet

Gevinst ved realisasjon av boligeiendom er ifølge sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b fullt ut skattefri hvis skattyter har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjonen finner sted/avtales. Nærmere om krav til eier- og brukstid, se pkt. 4.2 og pkt. 4.3.

Etter sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav a er hele gevinsten også skattefri når følgende vilkår er oppfylt:

- selgeren har brukt minst halvparten av boligeiendommen, regnet etter utleieverdien, som egen bolig

- eventuell utleie av den øvrige delen har vært til boligformål
- kravene til eier- og brukstid er oppfylt
- ingen del av eiendommen er brukt i virksomhet, verken av eier eller leietaker

En boligeiendom som er delvis utleid, anses ikke som brukt i virksomhet selv om en leietaker fremleier leiligheten som ledd i egen virksomhet når fremleien av leilighetene er til boligformål.

B-15-3.6.2 Delvis skattefrihet

Har mindre enn halvparten av boligen, beregnet etter utleieverdien, vært benyttet som egen bolig, er det skattefrihet for den delen av gevinsten som etter en skjønnsmessig fordeling (basert på utleieverdien) faller på selgerens boligdel, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b. Forutsetningen er at kravene til eier- og brukstid er oppfylt for denne delen.

Har en del av boligen vært brukt i virksomhet i mer enn ett av de to siste årene før realisasjonen finner sted, enten av eieren eller leietakeren, gjelder skattefritaket bare for den delen av gevinsten som faller på selgerens boligdel, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b, se nærmere [pkt. 10.3](#). Dette gjelder også hvor skattyteren har brukt mer enn halvparten av eiendommen, beregnet etter utleieverdien, som egen bolig.

B-15-3.7 Avskrivbar bygning

Ved realisasjon av en hel avskrivbar bygning hvor en del som skattyter benytter som egen bolig er holdt utenfor saldo på realisasjonstidspunktet, jf. sktl. § 14-42 tredje ledd, skal den delen av gevinsten som faller på egen boligdel eksklusiv tomt, behandles etter reglene om realisasjon av boligeiendom, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b.

B-15-4 Eier- og brukskrav – eiendom brukt som egen bolig

B-15-4.1 Generelt

Gevinst ved realisasjon av egen bolig er skattefri hvis kravene til eier- og brukstid er oppfylt, jf. sktl. § 9-3 andre og tredje ledd. Kravene til eier- og brukstid er omtalt nedenfor.

Tap ved realisasjon av bolig er fradragsberettiget dersom en eventuell gevinst ville vært skattepliktig. Dette gjelder f.eks. også i forhold til reglene om brukshindring og godskriving av brukstid ved separasjon og skilsmisse, se [pkt. 4.3.4](#) og [pkt. 4.4](#).

B-15-4.2 Beregning av eiertid

B-15-4.2.1 Generelt

Kravene til eiertid er oppfylt når realisasjonen finner sted eller avtales mer enn ett år etter at boligen ble ervervet, jf. sktl. § 9-3 annet ledd bokstav a. Ved oppføring av ny bolig er kravene til eiertid oppfylt når realisasjonen finner sted eller avtales mer enn ett år etter at boligen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.

Boligen anses ervervet når eieren for det vesentlige har fått overført de juridiske og faktiske eierbeføyelser. Om når eierbeføyelser er gått over, se emnet «[Eierbegrepet](#)», [pkt. 9](#).

Har skattyteren selv stått for oppføring av boligen, regnes eiertiden fra det første av tidspunktene da boligen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.

Ved realisasjon av eiendom/selveierleilighet som tidligere var leid av selgeren og leieretten var tilknyttet obligasjon, regnes leieperioden med som eiertid. Tilsvarende gjelder hvor en andel i et boligselskap/borettslag omgjøres til selveierleilighet.

Er en ideell andel av en bolig ervervet i flere etapper, regnes eiertid spesielt for hvert erverv. Ved påbygging tas normalt utgangspunkt i det opprinnelige ervervet.

Har det vært brudd i eierforholdet, må eiertiden regnes fra siste erverv, se FIN 19. mai 1982 i Utv. 1982/381.

Eiertiden godskrives frem til det som inntreer først av realisasjon eller avtale om realisasjon. Visse ufullstendige avtaler der alle vilkårene ikke er fastlagt, kan etter omstendighetene også avbryte eiertiden, se FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216. Om realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

Eiertid regnes fra dato til dato.

Dersom eieren har overtatt boligen ved arv eller gave, skal den nye eieren som hovedregel tre inn i arvelater/givers skatteposisjoner, jf. sktl. § 9-7. I så fall skal den som har overtatt boli-

gen regne med arvelaterens/giverens eiertid som sin egen. Om arv og gave etter kontinuitetsreglene, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**». Kontinuitetsregelen gjelder ikke hvis arvelater/giver på dødsfalls- eller gavetidspunktet oppfyller kravene til eier- og brukstid, jf. sktl. § 9-7 femte ledd.

Om eiertid hvor boligen har brent ned eller er revet, se [pkt. 10.2](#).

B-15-4.2.2 Ektefeller – generelt

Ektefeller skal godskrives hverandres eiertid under ekteskapet. I tillegg skal eiertid for den ene ektefellen før ekteskapets inngåelse telle med ved avgjørelsen av om vilkåret for eiertid er oppfylt for den andre. (Dette gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

B-15-4.2.3 Ektefeller – separasjon/skilsmisse

Den av ektefellene som har overtatt tidligere felles bolig etter separasjon/skilsmisse, godskrives den andres eiertid ved et eventuelt senere salg av boligen. Dette gjelder uavhengig av formuesordningen.

B-15-4.2.4 Ektefeller – dødsfall

Dør den ene av ektefellene, skal gjenlevende godskrives avdødes eiertid før dødsfallet. Dette gjelder uavhengig av formuesordningen. Opprettes dødsbo, skal avdødes eiertid videreføres hos dødsboet, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Overtar gjenlevende ektefelle den felles boligen ved skifte av dødsboet, skal gjenlevende godskrives eiertid uten avbrytelse for tidsrommet fra dødsfallet og til dødsboet er gjort opp, jf. sktl. § 9-7 annet ledd.

B-15-4.2.5 Samboere

Samboere behandles hver for seg ved beregningen av eiertid. Dette gjelder uavhengig av om samboerne er meldepliktige.

B-15-4.2.6 Særlig om tomtefeste

For innløst tomt som tidligere har vært festet, regnes eiertiden fra festekontrakten tok til å gjelde, eller fra det senere tidspunktet skattyter har ervervet boligen.

B-15-4.2.7 Konkurs i boligselskap

Ved konkurs i boligselskap forekommer det at andelseier fortsetter å bebo leiligheten etter at konkursen er åpnet. Hvis andelseieren overtar leiligheten fra konkursboet under konkursbehandling, skal han godskrives eiertid også for perioden før konkursen. Dette gjelder under forutsetning av at dette er den samme fysiske leiligheten som boretten var knyttet til før konkursen. Dette gjelder også om boligselskapet gjøres om til selveierleiligheter i forbindelse med konkursbehandlingen, se BFU 14/2011.

B-15-4.3 Brukstid for egen boligeiendom

B-15-4.3.1 Generelt

Kravene til brukstid er oppfylt når eieren har brukt eiendommen til egen bolig i minst ett år i løpet av de siste to årene før realisasjonen, jf. sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b første punktum. Ikke-bruk kan i visse tilfeller likestilles med brukstid, se [pkt. 4.4](#) og [pkt. 10.2](#).

Brukstid regnes i utgangspunktet bare for det tidsrommet boligen har vært skattyterens faste bopel (hjem). Skattyter kan som hovedregel kun opparbeide brukstid for en bolig av gangen. Unntak gjelder for pendlerbolig, se [pkt. 4.3.8](#), bolig på studiestedet for ektefeller, se [pkt. 4.3.9](#) og sekundærbolig for reineiere, se [pkt. 10.8](#). Om ektefeller, se [pkt. 4.3.3](#). Om et tilfelle der skattyter hadde brukt to boliger, se [BFU 7/2023](#).

Brukstiden regnes fra og med dagen for innflytting og opptjenes til og med det tidligste tidspunktet av fraflytting og realisasjon. Realisasjon anses gjennomført når det foreligger en bindende og fullstendig avtale. Dette tidspunktet er avgjørende for spørsmålet om det foreligger tilstrekkelig brukstid, med mindre selgeren har fraflyttet boligen tidligere. Se FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216. Nærmere om når en realisasjon anses å foreligge, se emnet «**Realisasjonsbegrepet**», [pkt. 5](#).

Brukstid regnes fra dato til dato. Flere brukstidsperioder innenfor toårsperioden skal legges sammen.

Dersom eieren har overtatt boligen ved arv eller gave, skal den nye eieren som hovedregel tre inn i arvelater/givers skatteposisjoner, jf. sktl. § 9-7. I så fall skal den som har overtatt boligen regne med arvelaterens/giverens brukstid som sin egen. Om arv og gave etter kontinuitetsreglene, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**». Kontinuitetsregelen gjelder ikke hvis arvelater/giver på dødsfalls- eller gavetidspunktet oppfyller kravene til eier- og brukstid, jf. sktl. § 9-7 femte ledd.

B-15-4.3.2 *Brukstid før ervervstidspunktet*

Brukstid kan som hovedregel ikke opparbeides før skattyter erverver boligen. Dette gjelder selv om han har bodd der, f.eks. som leietaker før ervervstidspunktet. Der en obligasjonsleilighet/andelsleilighet omdannes til en selveierleilighet, skal også botid før omdanningen regnes med.

Har skattyter ervervet ideelle andeler av boligen i flere etapper i den tiden han har bodd i boligen, opparbeides brukstid bare for den ideelle eierandelen han til enhver tid eier. Eier skattyter fra før bare en ideell halvpart av boligen, og erverver den siste halvparten mindre enn ett år før han selger hele boligen, er ikke vilkårene for skattefritak oppfylt for den ideelle andelen han ervervet sist.

B-15-4.3.3 *Ektefeller – generelt*

(Denne regelen gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Bruk av eiendommen som bolig for den ene ektefellen før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret for brukstid er oppfylt for den andre ektefellen. Dette gjelder også om den av ektefellene som bodde i boligen før inngåelse av ekteskapet, dør før gjenlevende realiserer boligen, se Riksskattestyret i Utv. 1975 s. 812.

Ektefeller som bor hver for seg, opptjener brukstid i hver sin bolig, samtidig som de nyter godt av hverandres brukstid i den boligen den andre ektefellen bor i. Det er uten betydning om begge er registrert bosatt i den ene boligen, se BFU 45/2006. Det er også uten betydning hvem av ektefellene som eier boligene. Begge ektefellene kan i tillegg på vanlig måte opptjene eier- og brukstid i pendlerbolig eller studentbolig som brukes bare av den ene ektefellen, se [pkt. 4.3.8](#) og [pkt. 4.3.9](#).

B-15-4.3.4 *Ektefeller – separasjon/skilsmisse*

(Denne regelen gjelder ikke for visse meldepliktige samboere.)

Realiseres tidligere felles bolig etter separasjon eller skilsmisse, skal den ektefellen som har flyttet ut av boligen godskrives den annens brukstid, jf. sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b tredje punktum. Dette gjelder uavhengig av om

- den utflyttede ektefellen er eneeier eller deleier
- boligen selges med tap
- den utflyttede ektefellen flytter inn i egen fast bolig

Det gjelder ingen tidsbegrensning for godskriving av den andres brukstid for den som har flyttet ut, så lenge den andre bor i den tidligere felles boligen uten avbrudd. Har begge flyttet ut av den felles boligen, og den ene av de tidligere ektefellene senere igjen bosetter seg i boligen, medfører ikke dette at den andre igjen begynner å opptjene brukstid ved ikke-bruk.

Ektefeller godskrives hverandres brukstid før og under ekteskapet, se [pkt. 4.3.3](#). Den av ektefellene som har overtatt tidligere felles bolig etter separasjon/skilsmisse, må dermed godskrives den andres brukstid ved et eventuelt senere salg av boligen. Dette vil i praksis bare få betydning ved et eventuelt salg som skjer innen to år etter at boligen ble overtatt, jf. sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b. Slik godskriving av brukstid gjelder også ved anvendelsen av reglene om fradragsrett for tap, se HRD i Utv. 1996/530 (Rt. 1996/516).

B-15-4.3.5 *Ektefeller – dødsfall*

Hvis den ene av ektefellene dør, og det opprettes dødsbo etter førsteavdøde, vil gjenlevende som bruker boligen kunne oppfylle brukstidskravet på vegne av dødsboet fram til boet realiserer boligen. Dette gjelder også om boligen var avdødes særeie. Overtar gjenlevende ektefelle

den felles boligen ved skifte av dødsboet, skal gjenlevende godskrives brukstid uten avbrytelse for tidsrommet fra dødsfallet og fram til gjenlevende overtok boligen.

B-15-4.3.6 Samboere

Samboere skal som utgangspunkt behandles hver for seg ved beregning av brukstid, slik at den ene samboeren ikke kan godskrives den andres brukstid. Dette gjelder både meldepliktige og ikke-meldepliktige samboere. Om godskriving av botid ved brukshindring hvor samboerne har felles mindreårige barn, se [pkt. 4.4](#). Realiseres tidligere felles bolig etter samlivsbrudd for samboere som har eller har hatt felles barn, skal den av samboerne som har flyttet ut godskrives den andres brukstid etter samlivsbruddet, jf. sktl. § 93 annet ledd bokstav b siste punktum. Dette på samme måte som for ektefeller, se [pkt. 4.3.4](#).

B-15-4.3.7 Opphold utenfor hjemmet

At skattyteren oppholder seg utenfor hjemmet, f.eks. som følge av arbeid, ferie, oppussing mv., innvirker ikke på brukstiden så lenge boligen anses som skattyters faste bolig. Om opphold utenfor hjemmet hvor boligen er brent ned eller revet, se [pkt. 10.2](#). Har skattyter fast bolig et annet sted, må det vurderes om reglene om brukshindring får anvendelse, se [pkt. 4.4](#).

B-15-4.3.8 Pendlerbolig

En pendlerbolig er en bolig hvor skattyteren ikke har sin faste bopel (hjem), men hvor han i henhold til pendlerregelverket bor av hensyn til sitt arbeid. Om vilkårene for å bli ansett som pendler, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)», [pkt. 6](#). Etter langvarig praksis er gevinst på den delen av boligen som eieren bruker som pendlerbolig skattefri når de øvrige vilkårene for skattefritak for bolig i sktl. § 9-3 annet ledd, jf. tredje ledd, er oppfylt (ett års eier- og brukstid). Dette gjelder selv om skattyteren anses fast bosatt i en annen bolig og opparbeider brukstid der. Forutsetningen er at boligen brukes i betydelig utstrekning.

Har en del av boligen vært leid ut mer enn ett av de to siste årene forut for realisasjonstidspunktet, begrenses skattefritaket til den forholdsmessige delen som skattyter i dette tidsrommet har brukt som pendlerbolig, regnet etter utleieverdi, i tråd med prinsippene i sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b. Dette gjelder også om mindre enn halvparten av boligen har vært leid ut. Tilsvarende gjelder hvor boligen består av to eller flere boenheter og pendleren bruker én boenhet, og andre, f.eks. voksne barn, bruker de andre boenhetene helt eller delvis vederlagsfritt. Avkortning skal ikke foretas hvor andre bor i den samme boenheten som pendleren, vederlagsfritt eller mot å dekke sin forholdsmessige andel av kostnadene. Om hva som skal anses som boenhet, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)».

Om skattemessig behandling når bruken av pendlerbolig også omfatter fritidsformål, se FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754.

Om sekundærbolig for reineiere, se [pkt. 10.8](#).

B-15-4.3.9 Bolig på studiestedet

Eier en student bolig på studiestedet, kan han opparbeide brukstid i denne såfremt han faktisk benytter boligen som sin faste bolig, uavhengig av hvor han er registrert bosatt. En student som er gift kan på samme tid opparbeide seg brukstid i to boliger på samme måte som andre ektefeller som bor på forskjellige steder, se [pkt. 4.3.3](#). En ugift student kan ikke samtidig opparbeide brukstid i annen bolig som han eier.

B-15-4.3.10 Seksjonert eiendom

For seksjonerte eiendommer regnes brukstid separat for hver seksjon. Er det f.eks. to seksjoner med én leilighet i hver, vil skattyteren bare opparbeide brukstid i den seksjonen hvor han faktisk bor. Det er likevel slik at en eier kan opparbeide brukstid i flere seksjoner samtidig, forutsatt at disse både fremtrer og faktisk nyttes som én boenhet, eller den ene seksjonen har en tjenende funksjon for den andre, typisk garasje. Om et tilfelle hvor en selvstendig familieleilighet/egen seksjon som skattyter brukte bare deler av, ikke ble ansett å ha en tjenende funksjon til den leiligheten skattyter med familie bodde i, se LRD (Borgarting) 2. juni 2015 i Utv. 2015/1479. For nærmere omtale, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», [pkt. 14.1.2](#).

Har eieren opparbeidet eier- og brukstid til eiendommen før eiendommen ble seksjonert, beholder han opparbeidet eier- og brukstid også etter seksjoneringen. Dette kan f.eks. være tilfelle for eier av en tomannsbolig som bor i den ene leiligheten og leier ut den andre, forutsatt at den leiligheten eieren bebor, utgjør minst halvparten av leieverdien for hele bygningen, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav a. Seksjoneseres eiendommen, slik at hver leilighet blir én seksjon, beholder eieren opparbeidet eier- og brukstid for begge leilighetene, men opparbeider ikke ytterligere brukstid i den seksjonen han ikke bor i. For å omfattes av skattefritaket, må den seksjonen som eieren ikke bor i, derfor selges innen ett år etter seksjoneringen.

Ved reversering av tidligere seksjonering, f.eks. ved at to seksjoner omgjøres til en tomannsbolig, vil brukstid som er opparbeidet før reverseringen beholdes for den leiligheten som faktisk bebos på tidspunktet for omgjøring. Forutsatt at vilkåret om eierens egen bruk av minst halvparten av bygningen/eiendommen er oppfylt, kan brukstid for den andre leiligheten opparbeides fra det tidspunktet boligen anses som én eiendom.

B-15-4.3.11 Egen boligdel i avskrivbart bygg

Bor skattyter i et avskrivbart og/eller seksjonert bygg som han eier, regnes brukstid fra det tidspunktet egen boligdel ble tatt i bruk (skilt ut av saldo).

B-15-4.3.12 Konkurs i boligselskap

Ved konkurs i boligselskap forekommer det at andelseier fortsetter å bebo leiligheten etter at konkursen er åpnet. Hvis andelseieren overtar leiligheten fra konkursboet under konkursbehandling, skal han godskrives brukstid også for perioden før konkursen. Dette gjelder bare hvis det er tale om den samme fysiske leiligheten som boretten var knyttet til før konkursen. Dette gjelder også om boligselskapet gjøres om til selveierleiligheter i forbindelse med konkursbehandlingen, se BFU 14/2011.

B-15-4.4 Brukshindring for egen boligeiendom

B-15-4.4.1 Generelt

Som brukstid regnes også den tid skattyteren har vært forhindret fra å bruke boligen på grunn av sitt arbeid eller av helsemessige eller lignende grunner, se sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b) annet punktum. Dette gjelder kun dersom ett av følgende vilkår er oppfylt:

- Skattyteren har brukt boligen som fast bolig og må fraflytte den.
- Skattyteren godtgjør å ha planlagt å bruke boligen som fast bolig, men er forhindret fra å tilflytte den.

Det er en forutsetning at skattyter ikke kjente eller burde kjenne til brukshindringen ved ervervet av boligen. Er skattyter forhindret fra å tilflytte boligen, er det i tillegg et vilkår at skattyter ikke kjente eller burde kjenne til brukshindringen da planen om å tilflytte boligen ble lagt, se [pkt. 4.4.4](#).

Reglene om brukshindring gjelder for boligtyper som nevnt i [pkt. 2](#). Boligen må ha vært brukt, eller planlagt brukt som fast bolig. I tillegg får reglene anvendelse for pendlerbolig. Reglene om brukshindring gjelder derimot ikke for fritidsboliger.

Inneholder boligen flere leiligheter, må det vurderes konkret hvor stor del av huset som skal likestilles med egen fast bolig.

Det er tilstrekkelig at én av ektefellene oppfyller kravet til brukshindring for at begge ektefellene skal opptjene brukstid ved ikke-bruk, se [pkt. 4.3.3](#). Meldepliktige samboere regnes ikke som ektefeller i denne sammenheng.

Samboere behandles som utgangspunkt hver for seg ved anvendelsen av reglene om brukshindring. For samboere med felles mindreårige barn er det imidlertid tilstrekkelig at den ene oppfyller kravene til brukshindring, se [pkt. 4.4.2](#).

En brukshindring tillegges virkning, selv om boligen leies ut.

Reglene om brukstid ved ikke-bruk skal også brukes når det medfører at et eventuelt tapsfradrag avskjæres, jf. sktl. § 9-4 første ledd og Utv. 1996 s. 539 (Rt. 1996 s. 516).

Som brukstid ved ikke-bruk regnes ikke tidsrom der skattyter bor i annen bolig som skattyter eller ektefellen eier, se Ot.prp. nr. 4 (1986–87) pkt. 4.6.2.1, URD 13. mai 1983 (Lyngdal herredsrett) i Utv. 1983/294 og URD 12. mai 1999 (Søre Sunnmøre herredsrett) i Utv. 1999/1225. Se også BFU 22/2014 og Skatteklagenemnda (stor avdeling) [SKNS1202233](#).

Dette gjelder selv om den andre boligen som skattyter eier, ligger i utlandet. Selger skattyter den andre boligen, vil brukstid ved ikke-bruk i den første boligen igjen kunne opptjenes dersom vilkårene for øvrig er oppfylt, se [BFU 8/2002](#).

Ikke-bruk pga. brukshindring tillegges virkning så lenge brukshindringen varer, se [pkt. 4.4.5](#).

Eier skattyteren flere boliger, må det avgjøres hvilken bolig han opptjener botid i som følge av brukshindringen. Har skattyter fraflyttet en bolig pga. brukshindring, og brukshindringen ikke har opphørt, se [pkt. 4.4.5](#), kan skattyter ikke påberope seg at han er forhindret fra å tilflytte en annen bolig, se eksempel i [BFU 17/2020](#) (Da brukshindring oppsto eide og bodde skattyter i leilighet B, men hadde planer om å flytte til leilighet A, som var under oppføring, på et senere tidspunkt. Da skattyter fortsatt skulle eie begge leilighetene, ble han ansett for å opparbeide botid i leilighet B, også etter at leilighet A var ferdigstilt. Brukshindringen måtte knyttes til den boligen som skattyter faktisk bodde i ved utflyttingstidspunktet.)

B-15-4.4.2 Nærmere om hva som anses som brukshindring

Brukshindring anses å foreligge når skattyteren må bosette/oppholde seg et annet sted enn i boligen, på grunn av eget eller ektefelles arbeid. Det samme gjelder samboers arbeid, hvis samboerne har felles mindreårige barn, se [BFU 31/2005](#) og [BFU 07/2022](#). Bostedet/oppholdsstedet kan være i Norge eller i utlandet. Ulønnet humanitært arbeid kan også anses som brukshindring, se [BFU 105/2005](#).

At skattyter må bosette seg i en tjenestebolig kan anses som brukshindring, selv om han ikke kommer nærmere arbeidsstedet. Likeså vil det foreligge brukshindring dersom skattyteren tar utdanning ved skole/universitet som ligger et annet sted enn boligen. Om et tilfelle der det forelå brukshindring fordi skattyteren, som vurderte å ta over slektsgården, hadde behov for å teste ut livet som gårdbruker i en periode før endelig beslutning ble fattet, se Skatteklagenemnda (stor avdeling) [SKNS1-2023-1](#) og [SKNS1-2023-2](#).

Brukshindring foreligger også hvis skattyter er forhindret fra å bruke boligen som følge av helsemessige grunner hos ham selv, ektefelle, mindreårige barn eller samboer som skattyter har felles barn med. Dette kan f.eks. skyldes innleggelse på institusjon, flytting til omsorgsbolig eller en annen bolig med bedre tilgang på omsorgsfunksjoner mv. Både fysisk og psykisk sykdom kan anses som brukshindring. Bosetter/oppholder skattyter seg et annet sted som følge av andre nærstående sykdom, må spørsmålet om det foreligger en brukshindring vurderes konkret, på bakgrunn av omsorgsbehov, personlige relasjoner mv. Om et tilfelle hvor omsorg for voksen datter med kronisk sykdom ble ansett som brukshindring, se Skatteklagenemnda (stor avdeling) [NS 14/2020](#).

Også «lignende grunner» hos skattyter kan innebære at det foreligger en brukshindring. Dette kan gjelde andre kvalifiserte omstendigheter som skattyter ikke har herredømme over og som han ikke kjente til eller burde kjenne til på ervervstidspunktet. Det kan f.eks. gjelde egne studier eller studier for ektefelle eller samboer med felles mindreårige barn. Vanligvis vil det ikke bli ansett som brukshindring om flyttingen skjer av hensyn til at egne barn skal gå på videregående skole eller ta annen utdanning. Slik flytting anses likevel som brukshindring hvis flyttingen skyldes funksjonshemming eller andre helsemessige årsaker hos barnet.

Det kreves ikke at brukshindringen har likhet med brukshindringer knyttet til arbeid eller helse. I HRD i Utv. 2007/925 (Rt. 2007/644) ble fengselsopphold og straffeprosessuelt beslag i boligen i prinsippet ansett som brukshindring, men brukshindring ble likevel ikke gitt virkning i det aktuelle tilfellet, se [pkt. 4.4.3](#).

Brann og nedrivning av boligen kan også anses som brukshindring. Selv om brukshindringsvilkårene ikke er oppfylt kan botid i noen tilfeller likevel opparbeides for boliger som er realisert ved brann, riving mv., se [pkt. 10.2](#).

Følgende tilfeller anses vanligvis ikke som brukshindring:

- Skattyteren må leie ut boligen fordi han ikke har råd til å bo i den.
- Skattyteren flytter til et annet sted fordi han ønsker å skifte miljø, til tross for at han ikke har fått arbeid på det nye stedet.

For en pendlerbolig, se [pkt. 4.3.8](#), som skattyteren normalt benytter under arbeidsopphold borte fra hjemmet, vil det anses å foreligge brukshindring hvis det ikke er aktuelt å bruke boligen på grunn av at skattyter er forhindret fra å være i arbeid. Dette vil normalt gjelde hvis

skattyter er sykmeldt. Også tidsrom hvor skattyter mottar arbeidsavklaringspenger må kunne regnes med dersom arbeidsforholdet fortsatt består. Brukshindring knyttet til pendlerbolig kan også være aktuelt ved midlertidig arbeidsopphold på annet tjenestested. Erverver skattyter pendlerbolig på det nye tjenestestedet, opphører brukshindringen for den første pendlerboligen.

B-15-4.4.3 Kjennskap til brukshindringen – generelt

Forutsetningen for at ikke-bruk skal regnes som brukstid, er at skattyter verken kjente eller burde kjenne til brukshindringen ved ervervet av eiendommen. Som ervervstidspunkt etter sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b annet punktum regnes tidspunktet for inngåelse av bindende og endelig kjøpekontrakt, ev. tidspunktet for inngivelse av bindende bud som fører til kontraktinngåelse, se for eksempel BFU 38/2005 og BFU 14/2013.

Er skattyter forhindret fra å flytte til en bolig, er det i tillegg avgjørende at han verken kjente eller burde kjenne til brukshindringen da planen om tilflytting ble lagt, se *pkt. 4.4.4*.

I enkelte arbeidsforhold er det vanlig at den ansatte må flytte til nytt arbeidssted frivillig eller på grunn av flytteplikt, f.eks. innen utenriks-tjenesten, tilsatte i forsvaret med beordringsplikt og nyutdannede leger med plikt til turnustjeneste. Videre kan f.eks. avansement føre til at tjenestemannen får en stilling hvor det er boplikt uten at han bytter arbeidssted. Generell kjennskap til slike framtidige muligheter for brukshindring, regnes ikke som slik kjennskap som forhindrer opptjening av brukstid ved ikke-bruk. Det avgjørende tidspunktet for brukshindringer som følge av arbeid er da det oppsto et konkret forhold som medførte brukshindringen, f.eks. faktisk beordring til nytt tjenestested, at tjenestemannen fikk stillingen som medførte boplikt osv. Brukshindringen godtas som brukstid, såfremt den egne boligen ble ervervet før den konkrete utflyttingsperioden ble bestemt og tilbakeflytting til den egne boligen var forutsatt etter endt tjenesteperiode. Det skal ikke legges vekt på om den egne boligen er ervervet før eller etter at skattyter har overtatt en stilling som medfører en generell, ubestemt flytteplikt, men hvor innholdet i flytteplikten først bestemmes ved senere vedtak av arbeidsgiver. Se FIN 20. januar 1998 i Utv. 1998/445.

Brukshindringer som ikke er relatert til arbeidsforhold, kan ikke gjøres gjeldende hvis skattyter på ervervstidspunktet, ev. da planen for tilflytting ble lagt, burde forutsett brukshindringen som en nærliggende mulighet. Se HRD i Utv. 2007/925 (Rt. 2007/644) (En skattyter som hadde drevet omfattende kriminell virksomhet, burde tatt i betraktning at han kunne bli utsatt for straffeprosessuelle tvangsmidler, og dermed bli forhindret fra å bo i boligen).

B-15-4.4.4 Kjennskap til brukshindringen – spesielt om hindret tilflytting

En brukshindring kan oppstå etter at skattyter har ervervet en bolig, men før den er tilflyttet. En brukshindring kan også foreligge hvor skattyter har flyttet fra en bolig, uten at det nødvendigvis skyldes en brukshindring, men det oppstår forhold som gjør at han er forhindret fra å flytte tilbake. Han kan også bli forhindret fra en planlagt flytting til en annen bolig som han eier men ikke har bodd i tidligere. For å få godskrevet brukstid ved ikke-bruk i disse tilfellene, må det godtgjøres at det før brukshindringen oppsto forelå en tidsbestemt plan for flytting til boligen og at boligen, som følge av brukshindringen, ikke kan tilflyttes slik som planlagt. Det må også godtgjøres at han på ervervstidspunktet, eller på et ev. senere tidspunkt da planen om tilflytting ble lagt, verken kjente eller burde kjenne til brukshindringen.

Eksempel

Eieren av utleiebolig planlegger å avslutte utleieforholdet og selv flytte inn i boligen om fem måneder. To måneder før han skal flytte inn i boligen må han i stedet flytte til en annen kant av landet som følge av endringer på arbeidsplassen sin. I et slikt tilfelle kan han få godkjent brukstid pga. brukshindring fra det tidspunktet han etter planen skulle flytte inn i den aktuelle boligen.

Om et tilfelle hvor vilkårene for å få godskrevet brukstid ved ikke-bruk ikke var oppfylt, se BFU 21/2010. (Skattyter ønsket å flytte tilbake til en bolig som hun eide og hadde bodd i for en del år tilbake, men brukshindringen oppsto før det forelå noen konkret tidsbestemt plan for tilbakeflytting).

B-15-4.4.5 Varigheten av brukshindringen

Er skattyter forhindret fra å ta en bolig i bruk, tillegges brukshindringen virkning fra det tidspunkt boligen etter planen skulle tas i bruk. Oppstår brukshindringen etter at boligen er tatt i bruk, tillegges brukshindringen virkning fra fraflyttingen.

Det er ingen øvre grense for hvor langt tidsrom en brukshindring kan vare.

Ikke-bruk pga. brukshindring tillegges som utgangspunkt virkning frem til det tidligste tidspunktet av

- realisasjonstidspunktet
- tidspunktet for innflytting i en annen bolig som skattyter eier
- tidspunktet hvor den tilstand som etablerte brukshindringen ikke lenger foreligger, f.eks. hvor en utstasjonering i utlandet opphører

Om et tilfelle hvor mulig brukshindring ble ansett opphørt, se LRD (22-080763ASD-GULA/AVD2) i Utv. 2023/hefte 3 (Det kunne ikke utelukkes at en brukshindring i form av omsorg for datter var årsaken til fraflyttingen i 2004, men det var ikke sannsynliggjort at dette var årsaken til ikke-bruk i de to siste årene før realisasjonen i 2015.) En brukshindring kan også opphøre ved at skattyter har besluttet å ikke flytte tilbake eller ikke ta boligen i bruk som egen bolig, selv om den tilstanden som etablerte brukshindringen fremdeles foreligger og skattyter ikke bor i en bolig som han eier. Dette kan være aktuelt hvor det har gått lang tid og skattyter må anses å ha etablert seg på et nytt sted, uten å ha anskaffet noen ny bolig. Som eksempel, se også LRD i Utv. 1997/1146 (brukshindring som følge av brann ble ansett opphørt fordi det var sannsynliggjort at skattyter hadde besluttet ikke å flytte tilbake).

En brukshindring kan bli avløst av en annen brukshindring, f.eks. hvor en utstasjonering avløses av en utstasjonering et annet sted eller at tilbakeflyttingen forhindres av helsemessige grunner. Også den etterfølgende brukshindringen må i slike tilfeller oppfylle de ordinære vilkårene for brukshindringer.

Om et tilfelle hvor opphør av skattyterens boplikt i en tjenestebolig ledet til at også brukshindringen i skattyters egen bolig opphørte, se Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 103/2021.

B-15-5 Fritidsbolig

B-15-5.1 Generelt

Gevinst ved realisasjon av fritidsbolig er skattefri hvis kravene til eier- og brukstid er oppfylt, jf. sktl. § 9-3 fjerde ledd.

Kravene til eiertid er oppfylt når realisasjonen finner sted eller avtales mer enn fem år etter at eiendommen ble ervervet. Ved oppføring av ny fritidsbolig er kravene til eiertid oppfylt når realisasjonen finner sted eller avtales mer enn fem år etter at eiendommen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.

Kravene til brukstid er oppfylt når eieren har brukt eiendommen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene før realisasjonen avtales eller finner sted.

Dersom vilkårene for skattefrihet ikke er oppfylt, er gevinsten i utgangspunktet skattepliktig.

Har eiendommen større areal enn det som er naturlig arrondert tomt for bygninger brukt til fritidsformål, kan gevinsten knyttet til det overskytende arealet likevel være helt eller delvis skattefri etter reglene om realisasjon av jord- og eller skogbrukseiendom til arveberettiget, se emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**».

Om beregning av eier- og brukstid, se pkt. 4.2 flg.

B-15-5.2 Hva anses som fritidsbolig

B-15-5.2.1 Generelt

Med fritidsbolig forstås en fast eiendom med bygning, som hovedsakelig brukes til fritidsformål av eieren og/eller av andre. Brukes eiendommen også til andre formål av eieren og/eller av andre, kan det lett medføre at eiendommen mister sin karakter av å være fritidsbolig, se nedenfor.

Typiske fritidsboliger er hytter og landsteder, herunder våningshus med naturlig arrondert tomt på nedlagte gårdsbruk. Annen type eiendom som for eksempel en ordinær enebolig eller en byleilighet, kan etter omstendighetene være fritidsbolig dersom den faktisk brukes til fri-

tidsformål, se nærmere [pkt. 5.2.2](#). Derimot vil f.eks. et naust, som ikke er innredet for overnatting, og som ikke har en tjenende funksjon for en fritidsbolig, falle utenfor reglene om fritidsbolig.

Uttrykket «fritidsbolig» som brukes som vilkår for skattefrihet for realisasjonsgevinster i sktl. § 93 fjerde ledd er ikke sammenfallende med uttrykket «fritidsbolig» i formuesskattereglene i sktl. § 4-10, hvor det først og fremst er eiendommens karakter og ikke faktisk bruk som er avgjørende. Om definisjonen av fritidsbolig i formuesskattmessig sammenheng, se emnet «[Bolig – formue](#)».

Om realisasjon etter bruksendring, se [pkt. 6](#).

Om forholdet mellom fritidsbolig og pendlerbolig (sekundærbolig), se FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754.

B-15-5.2.2 Eiendommens beliggenhet

I begrepet fritidsbolig ligger det ingen avgjørende begrensninger mht. type bygning eller plassering av den. Derfor kan også en blokkeleilighet som ligger i en by være fritidsbolig for eieren. Motsatt kan en hytte som ligger på fjellet etter omstendighetene være skattyterens faste bolig. Det stilles i praksis strengere krav til sannsynliggjøring av fritidsbruk for eiendommer som ikke framstår som typiske fritidsbolig. For byleiligheter eller andre boligeiendommer i ordinære boligområder er fritidsbruk mindre typisk, og for slike eiendommer må skattyter kunne sannsynliggjøre en bruk som er knyttet til vesentlig fritidspregede opphold og gjøremål, herunder kontakt og tilsyn med familie, se FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754. Særlig hvis boligeiendommen er verdifull, kan det være nærliggende å anta at den er anskaffet med kapitalplassering som formål. Skattyter må da sannsynliggjøre at kravene til bruksmåte og brukshyppighet er oppfylt. Også beliggenhet i forhold til fast bolig eller pendlerbolig kan være av betydning ved vurderingen av om boligen er å anse som en fritidsbolig. Om byleilighet som ble ansett som fritidsbolig, se LRD 3. oktober 2006 (Gulating) i Utv. 2006/1275 og [BFU 04/2023](#). Om et tilfelle hvor boligeiendom i et etablert boligstrøk ikke ble ansett som fritidsbolig for eieren, se LRD 23. februar 2010 (Gulating) i Utv. 2010/603.

B-15-5.2.3 Fritidsbruk

Fritidsbruk omfatter bruk til annet formål enn inntektsgivende aktivitet. Den vanligste fritidsbruken er ferie, men fritidsbruk omfatter også formål som ikke-inntektsgivende hobbyaktivitet, kontakt og tilsyn med familie mv.

Om et tilfelle der en større enebolig beliggende i et bynært strøk med både helårsboliger og fritidsboliger ble ansett som fritidsbolig, og hvor gevinst ble skattefri etter sktl. § 93 fjerde ledd, se URD. 16. februar 2012 (Oslo tingrett) i Utv. 2012/463 (Boligen ble av eieren brukt ved samvær med sønnen så lenge samværsordningen besto. I tillegg ble boligen benyttet som base for fritidsaktiviteter og båtsport av både skattyter og sønnen. Retten la til grunn at det ikke kunne legges avgjørende vekt på at skattyter i årene før salget hadde vært registrert bosatt på eiendommen og at eiendommen derfor på uriktig grunnlag hadde vært prosentlignet som skattyters faste bolig. Skattyter solgte samme år en annen bolig som faktisk hadde vært hans faste bopel, og hvor han fikk skattefritak for gevinst etter bestemmelsen i sktl. § 93 annet ledd om eier- og brukstid ved realisasjon av egen bolig).

Eies en eiendom i sameie, kan spørsmålet om bruken anses som fritidsbruk stille seg forskjellig for de enkelte sameierne, se [BFU 32/2010](#).

B-15-5.2.4 Midlertidig bruk til annet formål

Brukes eiendommen til annet enn fritidsformål deler av året, er det avgjørende om eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som fritidsbolig. Leies eiendommen ut som fast bolig, eller brukes den til andre formål deler av året, mister den lett preg av å være fritidsbolig, se f.eks. URD 2. mars 1989 (Nord-Hedmark herredsrett) i Utv. 1989/391. Dette gjelder spesielt hvis den øvrige bruken er mer intens, slik utleiebruk som fast bolig normalt er, se Ot.prp. nr. 4 (1986–87) pkt. 4.6.3 side 27.

Om et tilfelle hvor eiendom ble utleid til fast bolig i 9 måneder, men både før og etter ble brukt som fritidsbolig av eierne i tillegg til at den skulle utleies til fritidsbruk ca. 2 måneder i året, se [BFU 18/2010](#). (Brukstiden på 9 måneder som fast bolig kunne ikke medregnes i eie-

rens brukstid som fritidsbolig. Brukstiden både før og etter denne perioden kunne derimot anses som brukstid etter fem-årsregelen i sktl. § 9-3 fjerde ledd.)

B-15-5.2.5 Samtidig bruk av en del av boligen som fast bolig og en del som fritidsbolig

Hvis en del av en eiendom leies ut til fast bolig og en annen del brukes av eieren til fritidsformål, vil utleien til fast bolig lett medføre at boligen mister sitt preg av å være egen fritidsbolig, se Ot.prp. nr. 4 (1986–87) pkt. 4.6.3 ide 27. Dette gjelder selv om den delen som brukes til fritidsformål er større enn den del som brukes som fast bolig, da bruk som fast bolig vanligvis vil være mer intens enn bruken som fritidsbolig. Se BFU 11/2005 (Til tross for at utleiedelen utgjorde en mindre del av eiendommen, kom SKD til at bruken som fast bolig av leietaker var mer intens enn fritidsbruken. Dette medførte at eiendommen etter en helhetsvurdering ikke fremsto som fritidsbolig etter sktl. § 9-3 fjerde ledd.) Se også BFU 40/2008. (Den ene leiligheten i en tomannsbolig ble brukt som fritidsbolig av eierne mens den andre ble brukt som fast bolig av leietaker. SKD kom til at eiendommen ikke framsto som fritidsbolig så lenge leietakere hadde fast bolig i eiendommen.)

Utleie av en hybel/hybelleilighet medfører ikke uten videre at eiendommen mister karakter av å være fritidsbolig, se f.eks. BFU 6/2012. (Eiendommen ville ikke miste sitt preg av å være fritidsbolig selv om det ble leid ut en hybelleilighet som utgjorde ca. 14 % av boligens totale areal og 19 % av utleieverdien.)

B-15-5.2.6 Ulik bruk av hele eiendommen av forskjellige eiere/rettighetshavere

Om tilfeller hvor en eiendom eies av flere uten at sameieandelen gir eksklusiv bruksrett til en bestemt boenhet, og noen bruker eiendommen som fast bolig og andre som fritidsbolig, se [pkt. 9.2](#).

B-15-5.3 Tap

Tap ved realisasjon av fritidsbolig er fradragsberettiget dersom en eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

B-15-5.4 Beregning av eiertid for fritidsbolig

Om eiertid, se [pkt. 5.1](#). Eiertiden beregnes på samme måte som for boligeiendom, se [pkt. 4.2](#).

B-15-5.5 Brukstid for fritidsbolig

B-15-5.5.1 Generelt

Brukskravet for fritidsbolig er oppfylt hvis eiendommen er brukt som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene før realisasjonen avtales eller finner sted, jf. sktl. § 9-3 fjerde ledd.

Om fritidsbolig er benyttet til egen bruk, avgjøres ut fra en helhetsvurdering der det bl.a. legges vekt på hva som er vanlig for fritidsboliger. Ved vurderingen kan det være aktuelt å ta høyde for alderdom, sykdom, lang reisevei og andre forhold som gjør at eieren bruker fritidsboligen mindre enn andre ville gjort. Eiendommen mister ikke sin karakter av å være egen fritidsbolig selv om den også leies ut til fritidsbruk, forutsatt at eiendommen for øvrig brukes av eieren selv slik det er normalt for fritidsboliger, jf. Ot.prp. nr. 4 (1986–87) pkt. 4.6.3 s. 27.

Om betydningen av utleie til annet enn fritidsbruk, se [pkt. 5.2.4](#).

Reglene om brukshindring gjelder ikke for fritidsboliger. Er skattyter f.eks. som følge av sykdom eller andre grunner forhindret fra å bruke eiendommen, taper den ikke karakter av fritidsbolig så lenge den ikke går over til annen bruk som er dominerende. Om brann og nedrivning, se [pkt. 10.2](#). Kravene til bruk vil normalt være oppfylt for det tidsrommet vilkårene for fritaksbehandling er oppfylt, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», [pkt. 5](#).

Eieren kan oppfylle brukskravet for flere fritidsboliger samtidig. Har eieren brukt en eiendom både som fast bolig og fritidsbolig, skal brukstiden som fast bolig regnes med som brukstid for fritidsbolig.

Bare brukstid i egen eiertid regnes med.

B-15-5.5.2 Ektefeller

(Denne regelen gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Ektefeller godskrives hverandres brukstid før og under ekteskapet. Bruk av eiendommen som fritidsbolig av den ene ektefellen før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret om brukstid er oppfylt for den andre. Dette gjelder også om den ektefellen som brukte eiendommen før ekteskapets inngåelse er død på realisasjonstidspunktet.

Ved separasjon og skilsmisse kan den ene ektefellens brukstid av fritidsbolig etter skilsmissetidspunktet ikke godskrives den andre ektefellen. I slike tilfeller må ektefellenes bruk vurderes hver for seg etter de vanlige reglene.

B-15-5.5.3 Flere eiere/brukere

Eies en fritidsbolig av flere, må vilkårene for bruk som fritidsbolig vurderes separat for hver av eierne, se BFU 3/2010. Ektefeller godskrives alltid hverandres bruk. Er andre enn eieren gitt bruksrett på en slik måte at også eierne kan bruke fritidsboligen selv, er det avgjørende om eieren faktisk har oppfylt kravet til bruk. Se for øvrig [pkt. 9.1.2](#)

B-15-6 Bruksendring

B-15-6.1 Overgang fra boligbruk til fritidsbruk

Har eiendommen tidligere vært benyttet som egen bolig, men den brukes som fritidsbolig på realisasjonstidspunktet, vil eiendommen falle inn under reglene for skattefritak for egen bolig, dersom eiendommen realiseres innen ett år etter at bruksendringen fant sted. Realiseres eiendommen senere, må vilkårene om fem års brukstid for fritidsboliger være oppfylt. Imidlertid vil den tiden hvor eiendommen ble brukt som egen bolig (brukstiden) regnes med ved vurderingen av om femårskravet om brukstid er oppfylt.

Pendlerbolig som går over til fritidsbruk behandles i denne sammenheng på samme måte som egen bolig som går over til fritidsbruk. Om pendlerbolig generelt, se [pkt. 4.3.8](#).

B-15-6.2 Overgang til bruk som egen bolig

B-15-6.2.1 Overgang fra fritidsbruk til bruk som egen bolig

Benyttes en tidligere fritidsbolig som egen bolig av eier eller leietaker på realisasjonstidspunktet, kan reglene om skattefritak for fritidsbolig komme til anvendelse dersom vilkåret om skattefritak for egen boligeiendom ikke er oppfylt. Eiendommen må i så fall realiseres innen tre år etter bruksendringen. I tillegg må kravet om fem års brukstid i løpet av de siste åtte årene være oppfylt, se sktl. § 9-3 fjerde ledd. Også brukstid som fast bolig kan regnes med.

Eksempel

Eieren tar i bruk eiendommen som fast bolig etter å ha brukt den som fritidsbolig i fire år, og bruker den som fast bolig i ett år. Han har da brukt den sammenhengende i fem år (først som fritidsbolig og deretter som egen bolig). Han flytter så ut og leier den ut i et og et halvt år før han realiserer den. Han har da oppfylt kravet til bruk som fritidsbolig i minst fem av de siste åtte årene når bruken som egen bolig medregnes.

B-15-6.2.2 Overgang fra virksomhetsbruk eller regnskapsbehandlet utleie til bruk som egen bolig eller fritidsbolig

For eiendom, eller del av eiendom, som har vært benyttet i virksomhet eller regnskapsbehandlet utleie, og som tas i bruk som bolig, regnes brukstiden fra bruksendringen, mens eiertiden regnes fra opprinnelig anskaffelsestidspunkt.

Dersom det har blitt foretatt avskrivninger på eiendommen som følge av den skattepliktige bruken, se f.eks. emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», [pkt. 16.5.7](#), kan det være aktuelt med uttaksbeskatning av eiendommen dersom eiendommen går over til bruk som egen bolig eller fritidsbolig. Om uttak, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

B-15-6.3 Oppløsning av selskap med deltakerfastsetting

Hvis en boligeiendom har vært eid av et selskap med deltakerfastsetting og selskapet oppløses, kan den som overtar eiendommen ved oppløsning ikke godskrives eier- og brukstid mens eiendommen var eid av selskapet. Om tidspunktet for oppløsning av selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)», [pkt. 3](#).

B-15-7 Beregning av gevinst/tap
B-15-7.1 Generelt

Gevinsten eller tapet beregnes i utgangspunktet slik:

$$\begin{array}{l} \text{Utgangsverdi (vederlag/erstatning)} \\ - \text{Inngangsverdi (opprinnelig kostpris tillagt senere påkostning)} \\ \hline = \text{Gevinst/tap} \end{array}$$

Om utgangsverdi, se emnet «[Utgangsverdi](#)». Om beregning av inngangsverdi, se emnet «[Inngangsverdi](#)». Nedenfor omtales forhold ved gevinstberegningen som er spesielt for bolig- og fritidseiendommer.

Om oppregulering av inngangsverdi frem til 31. desember 1991, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 15.

B-15-7.2 Fordeling av salgssummen hvor det er skatteplikt for gevinst knyttet til en del av eiendommen

Når gevinsten dels er skattepliktig og dels skattefri etter reglene om bolig/fritidsbolig, må det foretas en skjønsmessig fordeling av salgssummen. Er det forskjellige deler eller seksjoner i en bygning, fordeles vederlaget etter utleieverdier. Dette kan f.eks. gjelde egen boligdel i avskrivbart bygg. Er det for stort grunnareal (mer enn naturlig arrondert tomt) og/eller flere frittstående bygninger uten tjenende funksjon til hovedbygning, fordeles salgssummen forholdsmessig etter omsetningsverdiene. Partenes fordeling av salgssummen er veiledende, men ikke bindende for skattemyndighetene.

Tilsvarende fordeling kan være aktuelt hvor en del av vederlaget knytter seg til rettigheter som knytter seg til eiendommen og som ikke anses som en del av boligen eller fritidsboligen. Dette kan f.eks. være jakt- og fiskerettigheter som utøves på den del av eiendommen som ikke anses som en naturlig arrondert tomt. Hvis bygningene er en forutsetning for utøvelse av slike rettigheter og verdien av bygningene er påvirket av muligheten til å utnytte rettighetene, må det ved fordelingen av vederlaget tas hensyn til hvilken betydning bygningene har for verdien av rettighetene, se f.eks. LRD (Agder) 26. januar 2009 i Utv. 2009/258 og avgjørelse fra Skatteklagenemnda (stor avdeling) 01 NS 6/2021.

B-15-7.3 Fordeling av salgssummen hvor det bare er skatteplikt for gevinst knyttet til en ideell andel

Skal ulike ideelle eierandeler behandles forskjellig i forhold til skatteplikt eller skattefrihet knyttet til reglene om eier- og brukstid, må også salgssum/erstatning fordeles forholdsmessig. Dette gjelder f.eks. hvis eiendommen er ervervet i to omganger med en ideell halvpart hver gang, og hvor skattefritaksreglene for eier- og brukstid bare får anvendelse for en ideell andel på 50 %. En tilsvarende andel av salgssummen holdes da utenfor ved gevinst- /tapsberegningen. Skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap fastsettes ved å sammenholde den andre halvparten av salgssummen med inngangsverdien for den ideelle andelen på 50 % som ikke omfattes av skattefritaksreglene.

B-15-7.4 Fordeling av salgssummen ved realisasjon av ideell andel når eiendommen er ervervet i flere omganger

Realiseres bare en ideell andel av eiendommen, må vederlaget for denne i et slikt tilfelle også fordeles forholdsmessig dersom ulike ideelle andeler av eiendommen har forskjellige inngangsverdier. Dette gjelder selv om ingen del av gevinsten er skattefri. Størrelsen på gevinst/tap må da beregnes ved at salgssummen for den ideelle andelen fordeles forholdsmessig på de ulike ervervede andelene og deres inngangsverdier.

Eksempel

Per har ervervet en fritidsbolig i to omganger. Han ervervet en ideell andel på 50 % for 10 år siden for kr 200 000. For 2 år siden ervervet han den andre halvparten for kr 800 000. Han

oppfyller ikke lovens krav til brukstid, så hele gevinsten ved en eventuell realisasjon vil være skattepliktig. Per selger en ideell andel på 30 % av eiendommen for kr 1 000 000. Gevinsten må da beregnes slik:

- Utgangsverdi på en andel på 30 %	1 000 000
= Inngangsverdi på en andel på 30 % blir: (200 000 + 800 000) x 30 %	<u>300 000</u>
Gevinst ved salg av 30 % blir	<u>700 000</u>

B-15-7.5 Fordeling av salgssummen når både løsøre og fast eiendom overdras

Salg av innbo og løsøre brukt i selgerens husholdning utløser ikke skatteplikt, se emnet «**Innbo og løsøre**». Er både løsøre og fast eiendom overdratt samtidig, må det foretas en skjønnsmessig fordeling av salgssummen dersom gevinsten ved salg av eiendommen er helt eller delvis skattepliktig. Om skillet bygning/innbo, se emnet «**Vedlikehold**». Partenes fordeling av salgssummen er veiledende, men ikke bindende for skattemyndighetene.

B-15-7.6 Kostprisregulering

Om adgangen til å oppregulere kostpris på eiendom som skattyter eide per 31. desember 1991, se emnet «**Inngangsverdi**». Om hvilke boliger som kunne oppreguleres før 1992, se Lignings-ABC for 1991, side 166 flg.

B-15-7.7 Ikke-seksjonert avskrivbar eiendom delvis benyttet som egen bolig

B-15-7.7.1 Vederlag/erstatning

Ved realisasjon under ett av ikke-seksjonert, avskrivbar eiendom som delvis er tatt i bruk som egen bolig, behandles gevinst som faller på egen boligdel i bygningen og på resten av eiendommen, herunder hele tomten, etter forskjellige regler.

Vederlag/erstatning for egen boligdel finnes ved først å fordele vederlaget for hele eiendommen skjønnsmessig mellom bygning og tomt. Ingen del av salgssummen for tomten skal tilordnes til egen boligdel. Vederlag/erstatning tilknyttet bygningen må fordeles forholdsmessig mellom egen boligdel og resten av bygningen etter leieverdier.

B-15-7.7.2 Inngangsverdi

Inngangsverdi på egen boligdel i avskrivbart bygg skal være skilt ut av saldo på bygget, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**», pkt. 8.2.3 og pkt. 8.10.1. Beløpet som er skilt ut, eventuelt med tillegg av senere påkostning, er inngangsverdi for boligdelen.

B-15-7.7.3 Gevinsten

Gevinsten settes til differansen mellom andel av vederlag og inngangsverdi som faller på egen boligdel.

B-15-7.8 Andelsleilighet

B-15-7.8.1 Generelt

Ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap ved realisasjon av andelsleilighet, skal det korrigeres for endringer i andelens forholdsmessige del av boligselskapets formue og gjeld i eiertiden. Som formue anses eiendeler som ikke inngår i boligselskapets formuesverdi. Som hovedregel skal bokført verdi per 1. januar i ervervs- og realisasjonsåret legges til grunn, jf. FSSD § 9-5-1 tredje ledd første punktum. Om unntak, se nedenfor.

Andelseiers innskudd anses ikke som boligselskapets gjeld ved gevinstberegningen.

B-15-7.8.2 Leilighetens bruttoverdi

For å kunne beregne gevinst eller tap på andelsleiligheten, må en fastsette leilighetens bruttoverdi på henholdsvis ervervs- og realisasjonstidspunktet. Enkelte poster i denne vurderingen beror på verdier per 1. januar i henholdsvis ervervs- og realisasjonsåret, med mindre det foreligger unntak.

Bruttoverdien beregnes separat for hvert av tidspunktene på følgende måte:

- Leilighetens overdragelsessum (andel + innskudd + mulige vederlag utover dette)
- + Den forholdsmessige andelen av boligselskapets fremmedkapital som faller på andelen per 1. januar i henholdsvis ervervs- og realisasjonsåret
 - ÷ Den forholdsmessige delen av boligselskapets aktiva som faller utenfor beregningsgrunnlaget for fastsetting av leilighetenes formuesverdi per 1. januar i henholdsvis ervervs- og realisasjonsåret
 - = Andelsleilighetens bruttoverdi

Denne forholdsmessige fordelingen av fremmedkapital og visse aktivaposter baseres på forholdet ved overdragelsestidspunktet mellom

- størrelsen av innskudd og andelskapital som gjelder den overdratte leiligheten, og
- samlet innskudd og andelskapital i boligselskapet

Ved fordelingen tas det ikke hensyn til posten «Oppskrevne innskudd» som vil kunne forekomme i regnskapet, med mindre posten refererer seg til en faktisk innbetaling eller til en forhøyelse av innskuddsbevisenes pålydende på grunn av påkostninger utført ved dugnad av andelseieren. Det er gjeldsbegrepet i regnskapslovgivningen og ikke i skattelovgivningen som skal legges til grunn for beregningen av fremmedkapitalen. Innskuddene fra andels-/aksjeeierne skal likevel ikke ses som fremmedkapital, jf. FSSD 9-5-1 annet ledd 3. punktum. (Disse er allerede med i overdragelsessummen og ville komme dobbelt til uttrykk om de også skulle tas med som fremmedkapital.)

Aktivaposter som faller utenfor beregningsgrunnlaget for fastsetting av leilighetenes formuesverdi vil være slikt som utestående fordringer, verdipapirer, bankinnskudd, kontantbeholdninger, redskaper og ubenyttet tomteareal, men ikke grunnareal som brukes til lekeplasser eller typiske friarealer for boligselskapet.

Fra regelen om at bokførte verdier per 1. januar i ervervs-/realisasjonsåret skal legges til grunn ved gevinstberegningen, er det gjort unntak for visse tilfeller når

- vesentlige formuesendringer i selskapet har funnet sted i tidsrommet fra 1. januar og til realisasjonstidspunktet, f.eks. innbetaling av tilleggsinnskudd o.l., jf. FSSD § 9-5-1 tredje ledd annet punktum. Det skal ikke tas hensyn til endringer som skyldes vanlige avdrag på lån.
- realisasjonen finner sted før byggeregnskapet er avsluttet, jf. FSSD § 9-5-1 tredje ledd tredje punktum. I disse tilfellene skal byggeregnskapet legges til grunn. Hvis det må antas at selskapets formuesstilling pga. ekstraordinære forhold var vesentlig forskjellig på realisasjonstidspunktet sammenlignet med den formuesstillingen som fremgår av byggeregnskapet, må det tas hensyn til verdiendringer ved at regnskapstallene korrigeres med den endringen som har funnet sted.
- en annen verdi enn den bokførte må antas lagt til grunn for aktiva som ikke er tilknyttet boligkomplekset og verdiforskjellen i ikke uvesentlig grad har påvirket vederlagets størrelse, jf. FSSD § 9-5-1 fjerde ledd

B-15-7.8.3 Inngangsverdi

Inngangsverdien består av:

Leilighetens bruttoverdi på anskaffelsestidspunktet

- + Eventuelle omkostninger ved kjøp av leiligheten
- + Eventuelle faktiske betalte tilleggsinnskudd før byggeregnskap er avsluttet
- + Påkostninger som selgeren har foretatt på leiligheten (ikke vedlikehold)
- + En forholdsmessig del av eventuelle påkostninger som boligselskapet har foretatt på eiendommen, herunder for dugnad utført av andelseierne. (Det må påses at kostnader til vedlikehold er holdt utenom.)
- + Eventuell oppregulering av kostpris
- ÷ Mulig betinget skattefri gevinst som er investert i leiligheten

B-15-7.8.4 Utgangsverdi

Utgangsverdien er andelsleilighetens bruttoverdi beregnet på realisasjonstidspunktet, redusert med salgsomkostninger. Om beregning av bruttoverdien, se [pkt. 7.8.2](#).

B-15-7.9 Sameie

Ved realisasjon av andel i sameie beregnes gevinst/tap etter de alminnelige reglene, se [pkt. 7.1](#). Det innebærer bl.a. at overtakelse av andel av sameiets fellesgjeld skal inngå i inngangsverdi og utgangsverdi i gevinst-/tapsoppgjøret på samme måte som når kjøperen overtar annen gjeld fra selgeren.

B-15-7.10 Realisasjon som følge av rehabilitering og riving

Dersom boligen blir revet anses boligen realisert. Det samme gjelder ved rehabilitering som er så omfattende at boligen i realiteten må anses revet og ny bolig oppført, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», [pkt. 3.2.1](#) og emnet «[Vedlikehold](#)», [pkt. 7.1](#).

Dersom den revede boligen faller utenfor skattefritetsreglene i sktl. § 9-3 må det gjennomføres et gevinstoppgjør på vanlig måte som følge av realisasjonen. Ved riving o.l. vil utgangsverdien settes til kr 0. Inngangsverdien på eiendommen må fordeles mellom tomten og bygningen, siden det kun er bygningen som er realisert. Om fordelingen av inngangsverdien, se emnet «[Inngangsverdi](#)», [pkt. 2.6.2](#).

B-15-8 Tidfesting av gevinst/tap**B-15-8.1 Generelt**

Gevinst/tap tidfestes i det året eiendommen blir overtatt av kjøper, det vil normalt si ved eiendomsrettens overgang. Om tidspunktet for eiendomsrettens overgang, se emnet «[Eierbegrepet](#)». Om tidfesting av gevinst/tap ved ufrivillig realisasjon, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

B-15-8.2 Realisasjon av seksjonert bygg eller egen boligdel i avskrivbart bygg

Realiseres en eiendom hvor deler er avskrevet, men som også inneholder ikke-avskrivbare deler, skal vederlaget for den avskrivbare delen enten inntektsføres eller gevinstberegnes og føres på gevinst- og tapskonto i realisasjonsåret (det året eiendomsretten går over). Dette kan f.eks. gjelde eiendommer som i tillegg til en avskrivbar del også inneholder egen boligdel, utseksjonert leilighet eller tomt. Gevinst/tap for de ikke-avskrivbare delene skal skattlegges/fradras i realisasjonsåret (gevinst/tap på boligen kan imidlertid være skattefri/ikke-fradragberettiget etter reglene om salg av egen bolig, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b og § 9-4 første ledd). Er den ikke-avskrivbare delen av bygget eid i virksomhet, kan gevinst/skal tap føres på gevinst- og tapskontoen.

B-15-9 Sameie

B-15-9.1 Eierleilighet mv. med eksklusiv bruksrett til boenhet

B-15-9.1.1 Egen bruk svarer til eierandelen

Med eierleilighet med eksklusiv bruksrett menes sameieandel i useksjonert bebygd eiendom, hvor andelen gir sameieren enerett til bruk av en boenhet med ev. tilleggsareal. Tilleggsarealet kan f.eks. være boder, garasje eller en egen boenhet som hører til andelen. Reglene om realisasjon av bolig- og fritidseiendom får anvendelse ved realisasjon av andelen med den tilhørende bruksretten. Sameierne skal bedømmes hver for seg, både ved vurderingen av om den tilhørende enheten, ev. med tilleggsareal, skal anses som egen bolig eller fritidsbolig, og ved vurderingen av om eier- og brukskravene er oppfylt, se BFU 98/2002.

Eksempel:

Tre søsken (Anne, Beate og Cecilie) eier en eiendom sammen med 1/3 hver. Eiendommen består av fire boenheter på til sammen 300 kvm. Anne har eksklusiv bruksrett til sin boenhet på 100 kvm. Denne boenheten bruker hun som fritidsbolig. Beate og Cecilie har eksklusiv bruksrett til hver sine boenheter på 70 kvm. Beate bruker sin boenhet til fast bolig, mens Cecilie bruker sin boenhet som fritidsbolig. Den fjerde boenheten på eiendommen (60 kvm) disponeres av Beate og Cecilie i fellesskap, og leies ut til en leietaker som benytter denne boenheten som fast bolig.

Siden Anne har eksklusiv bruksrett til hele sin eierandel skal denne boenheten vurderes separat, og selv om andre deler av bygningen benyttes til fast bolig skal Annes boenhet anses som fritidsbolig. Hun kan dermed selge sin andel skattefritt dersom hun oppfyller kriteriene til eiertid og brukstid. (Om Beate og Cecilie, se [pkt. 9.1.3](#).)

B-15-9.1.2 Egen bruk er mindre enn eierandelen skulle tilsi

Hvis en sameiers eksklusive bruk er mindre enn det eierandelen skulle tilsi, f.eks. hvor tilleggsareal som i utgangspunktet tilhører andelen disponeres av en annen sameier, anses skattyter å bruke en forholdsmessig del av eierleiligheten, beregnet etter utleieverdien. Det samme gjelder hvis en del av arealet leies ut til en ekstern leietaker, ev. brukes vederlagsfritt av andre.

Eksempel:

Skattyteren eier en ideell andel på 45 % av en eiendom på 200 kvm (dvs. at eierandelen hans tilsvarer 90 kvm av eiendommen). Han benytter 40 kvm som egen bolig mens resten av eierandelen hans består av boder og garasje som benyttes av de andre sameierne. Det legges til grunn at utleieverdien per kvm på boligdelen i dette tilfellet er betydelig høyere enn utleieverdien per kvm på boder og garasje. Hele skattyterens eierandel vil i dette tilfellet falle inn under skattefritaksreglene fordi han benytter mer enn halvparten av eierandelen, regnet etter utleieverdien, som egen bolig.

Er eierandelen i sin helhet brukt til boligformål, kan sameieren få fullt skattefritak etter reglene om eier- og brukstid, dersom han bor i minst halvparten av sin andel av bygningen. Dersom skattyter bebodde under halvparten av sin eierandel, eller eierandelen også er brukt til virksomhet eller forretningsforetak, får han bare fritak for den delen av gevinsten som faller på egen boligdel, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b. Benytter skattyteren deler av sin eierandel som fritidsbolig må det vurderes om hele eierandelen skal anses som fritidsbolig, se [pkt. 5.2.5](#).

B-15-9.1.3 Kombinasjon av eksklusiv bruk og felles disponering av tilleggsareal

Sameierne kan ha eksklusiv bruksrett til sine boenheter, mens tilleggsarealer disponeres i fellesskap. Sameierne skal også da vurderes hver for seg, og anses å disponere hver sin ideelle andel av tilleggsarealet, i tillegg til sin egen boenhet.

Eksempel

I eksemplet i [pkt. 9.1.1](#) har Beate eksklusiv bruksrett til deler av sin eierandel (70 kvm) og ikke-eksklusiv disposisjonsrett over en annen boenhet (60 kvm). Ved vurderingen av om Beate sin andel skal anses som fast bolig eller fritidsbolig må disse to boenhetene ses i sammenheng. I dette tilfellet blir begge boenhetene brukt som fast bolig, og Beates andel skal derfor anses

som en fast bolig. Beate kan dermed selge sin andel skattefritt dersom hun oppfyller kriteriene til eiertid og brukstid for bolig.

Cecilie er i nesten samme situasjon som Beate. Forskjellen er at Cecilie benytter sin egen andel som fritidsbolig, mens den utleide delen benyttes som fast bolig. Ved vurderingen av om Cecilies andel skal anses som fritidseiendom må disse boenhetene ses i sammenheng. Det avgjørende vil være om de to boenhetene samlet sett fremstår som Cecilies egen fritidsbolig, se *pkt. 5.2.5*.

B-15-9.2 Eierleilighet uten eksklusiv bruksrett – delt bruk av samme boenhet

B-15-9.2.1 Samtidig bruk til fast bolig og fritidsbruk

I et bruttofastsatt sameie i bygning hvor andelen ikke er knyttet til en boenhet hvor sameierne har eksklusiv bruksrett, se *pkt. 9.1*, må det foretas en samlet vurdering av om bygningen skal anses som boligeiendom, fritidseiendom eller en annen type eiendom. Bruk som fast bolig vil vanligvis være mer intens enn bruk til fritidsformål. Brukes eiendommen både som fast bolig og til fritidsformål, vil eiendommen normalt bli ansett som fast bolig, slik at den mister sin karakter av å være fritidsbolig. Dette gjelder også for de sameierne som bruker den til fritidsformål, se BFU 27/2011. (Moren hadde tatt i bruk eiendommen som egen bolig mer enn ett år før eiendommen skulle selges, mens døtrene hadde brukt eiendommen som fritidsbolig i mer enn fem av de siste årene før moren tok i bruk eiendommen som egen bolig. Døtrene kunne selge med skattefri gevinst etter reglene om fritidsbolig, men brukstid som fritidsbolig for døtrene opphørte på det tidspunktet moren tok i bruk eiendommen som egen bolig.)

Se også BFU 6/2012. (Foreldrene hadde livsvarig boret i en eiendom som var overdratt til barna. Barna brukte eiendommen som fritidsbolig både mens foreldrene bodde der og senere. Eiendommen kunne først anses som fritidsbolig for barna fra det tidspunktet foreldrene ikke lenger brukte boligen som fast bolig.)

B-15-9.2.2 Eier- og brukskravet

Når det er tatt stilling til om eiendommen skal anses som bolig- eller fritidsbolig, må eier- og brukskravet vurderes separat for den enkelte sameier.

Eksempel:

De tre brødrene Per, Pål og Espen eier en hytte sammen. Per og Pål bruker hytta til ferier og helger. Noen ganger er de på hytta sammen, og andre ganger benytter de hytta hver sin helg eller periode. Espen bruker ikke hytta, og mottar et vederlag fra Per og Pål for bruken. Etter at brødrene har eid hytta i fem år kan Per og Pål selge sine andeler skattefritt siden begge har oppfylt både eierkravet og brukskravet. Espen kan ikke selge sin andel skattefritt siden han ikke oppfyller brukskravet.

Dersom eiendommen kun brukes til utleie opparbeider ingen av sameierne seg brukstid, og ved realisasjon av andelen vil gevinst/tap være skattepliktig/fradragsberettiget for alle tre.

B-15-10 Diverse spørsmål sortert alfabetisk

B-15-10.1 Andels-/aksjeleilighet

Med andel/aksje i boligselskap forstås andel/aksje med tilhørende boret i borettslag eller boligaksjeselskap. Reglene om realisasjon av bolig og fritidsbolig gjelder ved realisasjon av slik andel.

B-15-10.2 Brann/nedrivning mv.

Hvor en bolig- eller fritidseiendom rives eller går tapt, f.eks. som følge av brann eller annen naturkatastrofe, anses den som utgangspunkt som realisert, jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav f og emnet «*Realisasjonsbegrepet*», *pkt. 3.2*. Foretas gjenoppbygging innen rimelig tid, er det i praksis likevel lagt til grunn at eier- og brukstiden kan regnes fra ervervet av den opprinnelige bygningen, se Utv. 1985 s. 394 (FIN). Dette gjelder også hvor en totalt ødelagt enebolig erstattes med en tomannsbolig. Skattyter kan likevel velge å regne eier- og brukstid kun med utgangspunkt i den gjenoppførte bygningen. Inngangsverdien ved en ev. gevinstberegning utgjør i begge tilfeller kostprisen for den nye bygningen med tillegg av kostprisen for tomten.

Realiseres (selges) tomten etter ødeleggelsen/rivingen uten at det har skjedd noen gjenoppbygging og uten at skattyter har hatt noen konkrete planer om gjenoppbygging, avbrytes brukstiden på tidspunktet for ødeleggelsen/rivingen. Realisasjon må da finne sted innen ett år etter ødeleggelsen/rivingen, for at gevinst ved tomtosalget skal være fritatt for skatt. Har skattyter arbeidet med konkrete planer om gjenoppbygging, kan skattyter velge å påberope seg eier- og brukstid frem til det tidspunkt skattyter har besluttet ikke å foreta gjenoppbygging. Se avgjørelse av Skatteklagenemnda (stor avdeling) 01 NS 40/2020.

Brukstiden avbrytes i disse tilfellene hvis skattyter bosetter seg i en annen bolig som han eier.

Hvis vilkårene i sktl. § 9-3 niende ledd om skattlegging av tomt hadde vært oppfylt ved salg til den aktuelle prisen hvis bygningene hadde vært i behold, kan det være aktuelt med skattlegging etter sktl. § 9-3 om tomt. Se nærmere «Tomt», pkt. 3.6.3.

De nevnte reglene om kontinuitet ved riving/brann mv. gjelder tilsvarende for pendlerboliger dersom skattyterens pendlerstatus består i gjenoppbyggingsperioden. Pendlerstatusen anses i denne sammenheng å bestå, selv om pendlingshyppigheten som følge av rivingen/brannen mv. midlertidig reduseres under gjenoppbyggingen, f.eks. ved økt bruk av hjemmekontor i gjenoppbyggingsperioden.

Om brukstid hvor skattyter oppholder seg utenfor boligen hvor den ikke har gått helt tapt, se pkt. 4.3.7.

B-15-10.3 Hjemmekontor

B-15-10.3.1 Brukt i virksomhet

Er hjemmekontor brukt i virksomhet, anses skattyteren ikke å ha brukt denne delen av boligen som «egen bolig». Det betyr f.eks. at dersom hjemmekontoret har vært brukt i virksomhet i mer enn ett av de to siste årene før realisasjonen finner sted, enten av eieren eller leietakeren, gjelder skattefritaket bare for den delen av boligen som har vært benyttet som egen bolig, jf. sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b. Det er dermed kun den forholdsmessige delen av gevinsten som faller på den delen av boligen som har vært benyttet som egen bolig som er skattefri. Den delen av gevinsten som faller på hjemmekontor brukt i virksomhet, er da skattepliktig. Dette gjelder selv om skattyteren bor i mer enn halve boligen, regnet etter utleieverdien.

Bruker eieren en del av boligen i virksomhet, opptjenes heller ikke brukstid for den delen av boligen som leies ut. Dette gjelder selv om utleien er til boligformål. Hvorvidt den delen av gevinsten som faller på skattyters egen leilighet er skattepliktig, avgjøres etter de vanlige reglene om eier- og brukstid. Om beregning av brukstid ved overgang fra bruk som hjemmekontor i virksomhet til egen boligbruk før realisasjonen, se pkt. 6.2.2.

Eksempel

En eiendom består av et bolighus hvor eieren bor i egen leilighet og leier ut hybler i kjelleren. I tillegg er det på eiendommen en tjenende bygning som inneholder garasje og rom for virksomhet, uten at dette bygget er avskrivbart. Eiendommen må vurderes samlet i forhold til reglene om fritak for gevinstbeskatning. Sktl. § 9-3 tredje ledd bokstav b vil da føre til skatteplikt for gevinst for den delen av eiendommen som ikke tjener som skattyterens egen bolig.

Arealer som brukes både i virksomhet og benyttes som egen bolig i samme tidsrom, anses i forhold til reglene om brukstid å ha vært brukt som egen bolig i det aktuelle tidsrommet. Dette vil for eksempel gjelde soverom som også benyttes som kontor. Det samme gjelder areal som på dagtid disponeres til barnepass/familiebarnehage i eget hjem, og som for øvrig brukes som egen bolig.

B-15-10.3.2 Brukt i lønnet erverv

Er hjemmekontor brukt i lønnet erverv, anses skattyter å ha bodd også i denne delen av boligen.

B-15-10.4 Naturlig arrondert tomt

Naturlig arrondert tomt som hører til en bolig eller fritidsboligen, behandles etter samme regler som gjelder for boligen eller fritidsboligen. Om hva som anses som naturlig arrondert tomt, se [pkt. 3.2](#).

B-15-10.5 Obligasjonsleilighet

Med obligasjonsleilighet forstås leid boligenhet hvor boretten er tilknyttet en obligasjon (lån til eieren).

B-15-10.6 Realisasjon

Om hva som regnes som realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

B-15-10.7 Realisasjon ved konkurs

Ved konkurs i boligselskap vil utfallet av bobehandlingen avgjøre om andelen skal anses å være realisert eller ikke, se SKD 27. september 1993 i Utv. 1994 side 777. For at andelene i boligselskapet skal kunne anses å være realisert, må bobehandlingen ha ført til at borettsandelene har gått tapt. Realisasjon foreligger ikke så lenge andelen består. Dette vil være tilfelle hvis bobehandlingen

- resulterer i at boet tilbakeleveres til skyldneren, jf. konkursloven § 136, eller
- ender i en tvangsakkord, jf. konkursloven § 125

Andelen anses tapt når konkursbehandlingen får sin endelige avslutning ved

- sluttutlodning etter konkursloven § 128, eller
- at bobehandlingen innstilles fordi boets midler ikke kan dekke omkostningene, jf. konkursloven § 135

Andelene anses i disse tilfellene å være realisert på det tidspunktet avgjørelsen om sluttutlodning eller kjennelsen om innstilling er rettskraftig.

B-15-10.8 Sekundærbolig for reineiere

I praksis er gevinst på bolig som reineiere bruker som sekundærbolig ansett som skattefri når de øvrige vilkårene for skattefritak for bolig i sktl. § 9-3 annet ledd, jf. tredje ledd, er oppfylt (ett års eier- og brukstid). Om hva som er sekundærbolig for reineiere, se emnet «[Reindrif](#)», [pkt. 7.5](#).

B-15-10.9 Selskap med deltakerfastsetting

Om realisasjon av bolig eid av selskap med deltakerfastsetting og som bebos av deltaker i selskapet, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», [pkt. 4.6.2](#).

B-15-10.10 Selveierleilighet

Med selveierleilighet forstås ideelle andeler av eiendom med eksklusiv disposisjonsrett til en leilighet, hvor den ideelle eierandelen tilsvarer leilighetens andel av eiendommen. Når selgeren eier en slik del av eiendommen, regnes hans boligdel i forhold til den andelen han eier av eiendommen. Dette gjelder selv om bygningen vurdert under ett er avskrivbar.

B-15-11 Skattestedet**B-15-11.1 Personlig skattyter**

For personlig skattyter skattlegges gevinsten stedbundet i eiendomskommunen. Dette gjelder også om inngangsverdien er redusert med betinget avsatt gevinst ved realisasjon av eiendom i annen kommune.

B-15-11.2 Selskap med deltakerfastsetting

Inntekt fra selskap med deltakerfastsetting, herunder andel av selskapets gevinst ved realisasjon av fast eiendom, er unntatt fra stedbunden skattlegging, jf. sktl. § 3-3 niende ledd. Slik inntekt skattlegges for personlig deltaker i bostedskommunen. Se emnet «[Skattestedet](#)», [pkt. 2.4](#).

B-15-11.3 *Upersonlig skattyter*

For upersonlige skattytere skattlegges gevinsten i hovedkontorkommunen.

B-15-12 *Utland*

Reglene om beskatning av gevinst ved realisasjon av bolig og fritidsbolig gjelder også når skattyter realiserer bolig i utlandet. Gevinst eller tap skattlegges/fradras i bostedskommunen/hovedkontorkommunen når beskatning ikke er begrenset i skatteavtale.

B-16 Bolig – tidsparter (time-share)

– Sktl. § 4-10 og kap. 7

B-16-1 *Generelt*

Kjøp av en tidspart gir vanligvis kjøperen rett til bruk av en fritidsbolig (leilighet, bungalow, hytte e.l.) i en avgrenset periode av året. Tidsparten gir i tillegg til bruksretten av boligen, også tilgang til fellestjenester og ofte ulike fellesanlegg. I tillegg til kjøpesummen, må det betales en årlig avgift som skal dekke utgifter til for eksempel strøm, vedlikehold og avgift ved bruk av golfbane (greenfee).

Skattemessig behandling av tidsparter vil være avhengig av hvordan eiendomsretten til eiendommen privatrettslig er organisert.

Tidspartordninger organiseres vanligvis etter sameie modellen, enten som indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende, eller etter bruksrett modellen. Hvilken av modellene som foreligger i det enkelte tilfellet, beror på hvem som er eier av eiendommen. Om hvem som anses som eier, se emnet «[Eierbegrepet](#)».

B-16-2 *Sameie modellen*

B-16-2.1 *Generelt*

Når skattyter eier del av eiendommen ved direkte eierandeler tilknyttet bruksrett (sameie modellen), skal andelen ses på som andel i fast eiendom. Selve driften mv. kan være organisert gjennom et selskap.

B-16-2.2 *Formue*

Anses skattyter som deleier av eiendommen, settes formuesverdien av en tidspart til en andel av hele eiendommens formuesverdi etter reglene for fritidseiendommer, se emnet «[Bolig – formue](#)», pkt. 3. Eiendommens formuesverdi skal fordeles på tidspartene i forhold til antatt omsetningsverdi av den enkelte tidspart ved ferdigstilling. Der dette ikke kan fastslås, skal verdien fordeles i forhold til den enkeltes eierbrøk.

B-16-2.3 *Inntekt*

Anses skattyter som deleier av eiendommen og den brukes av eieren som egen fritidsbolig, er fordel ved egen bruk skattefri og tidsparten omfattes av reglene om fritaksbehandling, jf. sktl. § 7-1 annet ledd. Ved utleie av fritaksbehandlet tidspart gjelder særreglene om utleie av fritaksbehandlede fritidsboliger, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», pkt. 5.4. Forutsetningen for fritaksbehandling er at eieren over tid benytter tidsparten til egen bruk i rimelig omfang, og tidsparten ikke går over til å få karakter av et utleieobjekt.

Tidsparter hvor skattyter anses som deleier av eiendom og hvor eiendommen leies ut i et slikt omfang at den ikke oppfyller vilkårene for fritaksbehandling, skal regnskapsbehandles. Om regnskapsbehandling, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)».

B-16-2.4 *Realisasjon av tidspart*

Realisasjon av tidspart, hvor skattyter anses som deleier av eiendommen, følger de vanlige reglene (eier- og botid) for realisasjon av fritidseiendom såfremt eiendommen brukes som egen fritidsbolig, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)».

B-16-3 Indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende**B-16-3.1 Generelt**

Indirekte eiendomsrett foreligger når skattyter har bruksrett til eiendommen gjennom eierandel i form av aksjer, andeler eller lignende.

B-16-3.2 Formue

Andeler i «time-share»-selskaper skal anses som formue i fast eiendom når følgende vilkår er oppfylt:

- Den individuelle bruksavtalen gir andelseier en klar og mangeårig fysisk disposisjonsrett.
 - Skattyteren har alminnelig juridisk disposisjonsrett over rettighetene.
 - Bruksretten gjelder en bestemt boenhet eller innen en bestemt gruppe identiske boenheter.
- Om formuesbeskatning av andeler i norske selskaper, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

Tidsparter som ikke oppfyller disse vilkårene, behandles etter reglene om rettigheter i fast eiendom, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

B-16-3.3 Inntekt

Har skattyteren en indirekte eiendomsrett til eiendommen gjennom aksjer, andeler eller lignende og boenheten brukes av eieren som egen fritidsbolig, er fordel ved egen bruk skattefri. Ved utleie av fritaksbehandlet tidspart gjelder særreglene om utleie av fritaksbehandlede fritidsboliger, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», pkt. 5.4. Forutsetningen for fritaksbehandling er at eieren over tid benytter boenheten til egen bruk i rimelig omfang, og at boenheten ikke går over til å få karakter av et utleieobjekt.

Dersom boenheten leies ut i et slikt omfang at den ikke oppfyller vilkårene for fritaksbehandling, skal boenheten regnskapsbehandles. Om regnskapsbehandling, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)».

B-16-3.4 Realisasjon av tidspart

Realisasjon av tidspart hvor skattyter anses å ha en indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende, følger de vanlige reglene (eier- og botid) for realisasjon av fritidseiendom såfremt boenheten brukes som egen fritidsbolig, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)».

B-16-4 Bruksrettsmodellen**B-16-4.1 Generelt**

Bruksrettsmodellen kjennetegnes ved at eiendommen(e) eies av et selskap («trustee»). Dette selskapet har overdratt en eksklusiv og ujenkallelig bruksrett til en klubb eller forening. Ved kjøp av en tidspart blir skattyter medlem i klubben eller foreningen. Medlemskap gir en bruksrett til en boenhet i anlegget i en begrenset periode hvert år og tilgang til anleggets utstyr og infrastruktur i samme periode.

B-16-4.2 Formue

En betydelig og varig disposisjonsrett til del av fast eiendom kan anses som formue i fast eiendom når følgende vilkår er oppfylt:

- Den individuelle bruksavtalen gir medlemmet en klar og mangeårig fysisk disposisjonsrett.
- Skattyter har alminnelig juridisk disposisjonsrett over rettighetene.
- Bruksretten gjelder en bestemt boenhet eller innen en bestemt gruppe identiske boenheter.

Se FIN 3. juli 1992 i Utv. 1992/962.

Tidsparter som ikke oppfyller disse vilkårene, behandles etter reglene om rettigheter i fast eiendom, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)». Er disposisjonsretten tidsbegrenset, skal den som hovedregel ikke formuesbeskattes, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav b.

B-16-4.3 Inntekt

Tidsparter organisert etter bruksrettsmodellen anses i utgangspunktet ikke som en egen fritidsbolig, og behandles derfor etter reglene om rettigheter i fast eiendom, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

Anses bruksretten som formue i fast eiendom, og boenheten brukes av eieren som egen fritidsbolig, er fordel ved egen bruk skattefri.

Ved utleie av fritaksbehandlet tidspart hvor bruksretten anses som formue i fast eiendom gjelder særreglene om utleie av fritakshandlede fritidsboliger, se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 5.4. Forutsetningen for fritaksbehandling er at eieren over tid benytter boenheten til egen bruk i rimelig omfang, og at boenheten ikke går over til å få karakter av et utleieobjekt.

Tidsparter hvor bruksretten skal anses som formue i fast eiendom og hvor boenheten leies ut i et slikt omfang at den ikke oppfyller vilkårene for fritaksbehandling, skal regnskapsbehandles. Om regnskapsbehandling, se emnet «**Bolig – utleie (regnskapsbehandling)**».

B-16-4.4 Realisasjon

Tidsparter organisert etter bruksrettsmodellen anses i utgangspunktet ikke som en egen fritidsbolig, og behandles derfor etter reglene om realisasjon av rettigheter i fast eiendom, se emnet «**Rettigheter i fast eiendom**».

Anses bruksretten som formue i fast eiendom, og boenheten brukes av eieren som egen fritidsbolig, kommer reglene om realisasjon av egen fritidseiendom til anvendelse hvis vilkårene for øvrig er oppfylt.

Om et konkret tilfelle hvor en bruksrettsavtale til en leilighet ikke kunne anses å innebære en alminnelig juridisk disposisjonsrett for innehaveren, se BFU 17/2015. (Leilighetskomplekset var eid av en stiftelse, og innehaveren av bruksretten hadde ikke krav på noen form for refusjon av opprinnelig innskudd om han sa fra seg retten. Retten kunne heller ikke videreselges på det åpne markedet eller overføres ved arv, med unntak til ektefelle som var medlem av stiftelsens venneforening. Dette medførte at unntaket fra gevinstbeskatning ved realisasjon av fritidseiendom ikke kom til anvendelse.)

B-17 Bolig – utleie (fritaksbehandling)

- Sktl. kap. 7
- FSSD kap. 7
- Skatteforvaltningsforskriften § 7-10-13 til § 7-10-17

B-17-1 Generelt

Fordelen ved at eieren helt eller delvis bruker sin eiendom som egen bolig eller fritidsbolig er aldri skattepliktig, jf. sktl. § 7-1 første ledd. Dette gjelder uavhengig av om eiendommen fritaksbehandles, se nedenfor, eller regnskapsbehandles, se emnet «**Bolig – utleie (regnskapsbehandling)**».

Ved inntektsbeskatning av bolig er det i Skatte-ABC gjennomført et terminologisk skille mellom fritakshandlede boliger og regnskapshandlede boliger. Uttrykket regnskapsbehandling benyttes på boliger som skattlegges etter de ordinære skattereglene der utleieinntekter er skattepliktig i sin helhet og kostnader knyttet til utleien er fradragberettiget. Om fradragrett for kostnader, se pkt. 3. Regnskapsbehandling anses som hovedregelen, og dersom vilkårene for fritaksbehandling ikke er oppfylt, skal boligen regnskapsbehandles. Fradragrett for kostnader forutsetter imidlertid at kostnaden er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Om regnskapsbehandling av boliger, se emnet «**Bolig – utleie (regnskapsbehandling)**». I dette emnet behandles fritakshandlede boliger og fritidseiendommer, og vilkårene for å falle inn under fritaksbehandling. Med fritaksbehandling av bolig og fritidseiendom menes

- egen bolig hvor ev. inntekt ved langtidsutleie er skattefri i sin helhet og inntekt ved ev. korttidsutleie skattlegges etter sjablongregelen i sktl. § 7-2, se pkt. 4
- fritidseiendom som skattyter bruker selv og hvor ev. utleieinntekt skattlegges etter sjablongregelen i sktl. § 7-2 annet ledd første punktum, se pkt. 5

Med egen bolig menes den boligen som er skattyterens faste bopel og som anses som vedkommendes hjem. Kriteriet «egen bolig» er nærmere omtalt i pkt. 4.2.

Er vilkårene for fritaksbehandling ikke oppfylt, er nettoinntekt ved langtidsutleie skattepliktig og boligen skal regnskapsbehandles. En bolig skal som utgangspunkt enten fritaksbehandles eller regnskapsbehandles for hele inntektsåret. Selv om inntekt ved langtidsutleie av egen bolig skal regnskapsbehandles, skal inntekt ved korttidsutleie av egen bolig ikke tas med ved regnskapsbehandlingen. Slik inntekt skal skattlegges etter sjablongregelen i sktl. § 7-2 annet ledd, med mindre utleien anses som virksomhet, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd annet punktum.

Om fradrag ved bruk av fritaksbehandlet bolig i eget erverv, se emnet «**Bolig – hjemmekontor mv.**».

Om fradrag for eieren i forbindelse med vederlagsfri bruk av andre enn eieren, se emnet «**Bolig – fri bolig**», pkt. 4. Om skillet mellom fast bolig og fritidseiendom, og kravet til eiers egen bruk av fritidseiendommen for at den skal omfattes av sjablongregelen i sktl. § 7-2 annet ledd, se emnet «**Bolig – realisasjon**», pkt. 5.2.

Om formuesbeskatning av boliger, se emnet «**Bolig – formue**».

Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av bolig og fritidseiendom, se emnet «**Bolig – realisasjon**».

B-17-2 Boligtyper som omfattes av reglene om fritaksbehandling

B-17-2.1 Generelt

Reglene om fritaksbehandling av skattyters egen bolig og fritidseiendom gjelder for følgende boligtyper, forutsatt at vilkårene om skattyters egen bruk mv. er oppfylt:

- enebolig
- tomannsbolig
- rekkehus
- selveierleilighet, dvs. boligseksjon i seksjonert bygg
- våningshus på gårdsbruk
- boenhet i boligselskap. Om boligselskap for øvrig, se emnet «**Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne**»
- eierleilighet, dvs. ideell andel i boligeiendom med tilhørende bruksrett til leilighet
- obligasjonsleilighet (obligasjon med tilhørende boret)
- hytte

B-17-2.2 Tomannsbolig

Som tomannsbolig anses en boligeiendom med to familieleiligheter forutsatt at eiendommen ikke er seksjonert. Skatteloven inneholder ingen særskilte bestemmelser om tomannsboliger, bortsett fra i § 7-1 første ledd bokstav a hvor denne boligtypen inngår i listen over hvilke typer boliger som omfattes av skattefritaket for eierens egen bruk. Begrepet «tomannsbolig» har imidlertid betydning for avgrensningen mot flermannsbolig som aldri omfattes av skattefritaket for utleieinntekter, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd. Om hva som anses som flermannsbolig, se pkt. 14.2.

B-17-2.3 Seksjonert bygg

I et seksjonert bygg anses hver seksjon som egen eiendom ved vurderingen av om vilkårene for fritaksbehandling er oppfylt. Dette gjelder også om skattyteren eier flere eller alle seksjonene i bygningen. Se FIN 3. desember 1984 i Utv. 1984/745.

Skattemyndighetene er bundet av kommunens godkjenning av hva hver seksjon omfatter. Seksjoneringen gis virkning fra tinglysningstidspunktet.

Til de enkelte seksjonene vil det ofte være en tilhørende sameieandel, f.eks. i fellesarealer, utleiebygg, finanskapital mv. Eieren skal da skattlegges for slik eierseksjonsandel i sameiets formue etter fradrag for gjeld og eventuell skattepliktig inntekt etter fradrag for kostnader. Slike inntekter kan f.eks. være sameiets utleieinntekter, renteinntekter og gevinst/tap ved realisasjon av sameiets eiendommer. Fradragsberettigede kostnader kan f.eks. være tap ved realisasjon av sameiets eiendommer og rentekostnader. Eierens andel av boligsameiets formue, gjeld, skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader skal som hovedregel innrapporteres fra boligsameiet, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-10 D (§ 7-10-13 til § 7-10-17). Nærmere

om dette, se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)», pkt. 10 og skatteforvaltningshåndbokens omtale av nevnte forskriftsbestemmelser.

Om skattemessig behandling hos andelshaverne i boligselskap, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

B-17-3 Boligtyper som ikke omfattes av reglene om fritaksbehandling

Følgende boligtyper faller utenfor reglene om fritaksbehandling:

- flermannsbolig, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd. Om hvilke eiendommer som faller inn under reglene om flermannsbolig, se [pkt. 14.2](#).
- egen boligdel i avskrivbart bygg som ikke er seksjonert, eller som inngår i avskrivbar seksjon. Slik boligdel vil etter sin art falle utenfor bestemmelsen i sktl. § 7-2 om fritaksbehandling, da eventuell utleie av areal i et slikt tilfelle vil medføre at det aktuelle arealet ikke lenger kan anses som en del av «egen boligdel» etter sktl. § 14-42 tredje ledd, men som utleid areal som ikke skal holdes utenfor avskrivningsgrunnlaget.

B-17-4 Utleie av egen bolig

B-17-4.1 Generelt

Utleie av egen bolig kan på visse vilkår være skattefri. Reglene om skatteplikt ved utleie av egen bolig utenfor virksomhet er forskjellige, avhengig av om leieforholdet er kortere enn 30 dager (korttidsutleie) eller leieforholdet er 30 dager eller lengre (langtidsutleie). Årlig inntekt ved korttidsutleie som overstiger kr 10 000 er alltid skattepliktig etter sjablongregelen. For leieforhold av lengre varighet (langtidsutleie), er reglene forskjellige, avhengig av hvor stor del av boligen, regnet etter utleieverdien, som leies ut, jf. sktl. § 7-2 første ledd. Ved kombinasjon av langtidsutleie og korttidsutleie skal inntekter ved korttidsutleie følge sjablongreglene, med mindre utleien av boligen anses som virksomhet, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd annet punktum.

Reglene gjelder uavhengig av hvordan leietakeren bruker den utleide delen. Han kan bo der selv, fremleie den eller bruke den i virksomhet.

B-17-4.2 Egen bolig

B-17-4.2.1 Generelt

Det er bare skattyterens egen bolig (og fritidseiendom) som kan fritaksbehandles. Med egen bolig menes den boligen som er skattyterens faste bopel og som anses som vedkommendes hjem. Ved vurderingen av om en bolig skal anses som eierens egen bolig er det avgjørende hvordan eieren velger å bruke boligen.

Oppholder skattyteren seg flere steder på en slik måte at det kan være uklart hvor skattyteren har sitt hjem, anses den boligen hvor skattyteren både er folkeregistrert og oppholder seg som skattyterens egen bolig i sktl. § 7-2 sin forstand. Vurderingen av egen bolig-kriteriet vil vanligvis være sammenfallende med hvor skattyteren anses skattemessig bosatt, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)».

Dersom kriteriet «egen bolig» er oppfylt i løpet av et inntektsår, anses kriteriet for å være oppfylt for hele dette inntektsåret selv om skattyteren bare bruker boligen som egen bolig i deler av inntektsåret. Forutsetningen er at han i samme tidsrom ikke har en annen «egen bolig» som fritaksbehandles.

Eksempel

Bjørn har kjøpt seg ny bolig med en liten utleiedel som han overtar 1. januar. Utleiedelen blir leid ut fra 1. januar, mens Bjørn bor i en annen leid leilighet. Han pusser opp og flytter inn i hoveddelen av huset 1. mars. Boligen anses som Bjørns egen bolig for hele inntektsåret fordi Bjørn har eid boligen hele året, og brukt boligen som egen bolig i deler av året (fra 1. mars). (Om boligen i dette eksemplet skal fritaksbehandles eller regnskapsbehandles for hele inntektsåret er imidlertid også avhengig av om de øvrige vilkårene vedrørende utleien er oppfylt, se [pkt. 4.3](#) flg. Da boligen anses som Bjørns egen bolig fra årets begynnelse, og kun en mindre del av boligen er utleid, vil leieinntektene være skattefrie.

B-17-4.2.2 Opphold på institusjon

Dersom skattyteren oppholder seg på institusjon, anses den boligen der vedkommende hadde sitt bosted før institusjonsoppholdet som skattyterens egen bolig. Dette gjelder imidlertid ikke dersom bostedsforholdene utenfor institusjonen forandrer seg slik at det vil være naturlig å regne vedkommende som bosatt et annet sted. Sml. folkeregisterforskriften § 5-1-7.

B-17-4.2.3 Pendlerbolig

Bolig som eies av pendler og som hovedsakelig benyttes under arbeidsopphold utenfor hjemmet (pendlerbolig), anses ikke som skattyters egen bolig i denne sammenheng. Slik bolig kan ikke fritaksbehandles. Om fradrag for kostnader til pendlerbolig, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 7.2. Om reglene for å realisere pendlerbolig skattefritt, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)», pkt. 4.3.8.

B-17-4.3 Nærmere om korttidsutleie

Ved korttidsutleie, dvs. leieforhold som varer kortere enn 30 dager, er årlig brutto utleieinntekt på inntil kr 10 000 skattefri jf. sktl. § 7-2 annet ledd. Hvis utleieinntekten overstiger kr 10 000, er 85 % av de overskytende leieinntektene skattepliktig, jf. sktl. § 7-2 annet ledd. Om kombinasjon av korttidsutleie og langtidsutleie, se [pkt. 4.6](#).

Med utleieinntekt menes i denne forbindelse vederlaget for utleien. Som en del av utleieinntekten anses også annen avtalt betaling for enkle tilleggstjenester som er tett knyttet til utleien, f.eks. utvask og strøm.

Alle kostnader knyttet til korttidsutleien inngår i sjablongen. Hvis eiendommen leies ut gjennom et utleiebyrå/bookingfirma som beregner seg provisjon som belastes utleieren, skal leieinntekten (grunnlaget for beregningen av skattepliktig del) være bruttobeløpet før provisjonen er fratrukket. Dette gjelder selv om provisjonen er beregnet med grunnlag i avtalt vederlag for leie. Gebyr mv. som leietaker er forpliktet til å betale til utleiebyrået/bookingfirmaet, skal ikke inngå i grunnlaget for beregning av skattepliktig leieinntekt for utleier, selv om gebyret er beregnet med grunnlag i avtalt vederlag for leie.

Bunnfradraget på kr 10 000 gjelder per bolig for hele inntektsåret. Sameiere må derfor fordele bunnfradraget mellom seg etter sameiebrøken. Sameiere i ikke-seksjonert boligeiendom som har en eksklusiv bruksrett som tilsvarer eierandelen, se [pkt. 6](#), har rett til hvert sitt bunnfradrag.

Som følge av at bunnfradraget gjelder per bolig, kan skattyter ved flytting fra en bolig til en annen få flere bunnfradrag.

B-17-4.4 Langtidsutleie av en mindre del av eiendommen

For eiendom som anses som skattyters egen boligeiendom, er leieinntekt fra langtidsutleie (30 dager eller mer) skattefri, når eieren i utleieperioden har benyttet minst halve eiendommen til egen bruk, regnet etter utleieverdien, jf. sktl. § 7-2 første ledd bokstav a. Utleie av en mindre del av eiendommen er kun skattefri dersom skattyteren samtidig benytter den største delen av boligen til egen bruk.

Nærmere om fastsetting av utleieverdi ved ulik bruk av egen og utleid del av eiendommen, se [pkt. 14.7](#).

B-17-4.5 Langtidsutleie av større del av eiendommen (20 000-kronersregelen)

Leieinntekt fra langtidsutleie (30 dager eller mer) hvor utleien gjelder mer enn halvparten av boligen, regnet etter utleieverdien, er skattefri hvis utleieinntektene ikke overstiger kr 20 000, jf. sktl. § 7-2 første ledd bokstav b. Beløpsgrensen på kr 20 000 omfatter bare leieinntekter fra den perioden av et inntektsår hvor hele eller en større del av egen bolig er utleid. Over-skrides grensen på kr 20 000, skal boligen regnskapsbehandles for hele året, og samtlige leieinntekter er skattepliktige. Også de leieinntektene som skriver seg fra en periode hvor boligen har vært langtidsutleid i mindre omfang, er da skattepliktige, se mer om dette i [pkt. 4.6](#). Om regnskapsbehandling, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)».

Eieren av en tomannsbolig, hvor eierens leilighet utgjør minst halvparten av leieverdien og den andre delen leies ut, kan også ha skattefrie leieinntekter ved utleie av sin egen leilighet. Dette gjelder så lenge totale leieinntekter for det tidsrommet hvor mer enn halvparten av hele

tomannsboligen leies ut (inkludert leieinntektene fra den andre leiligheten) ikke overstiger kr 20 000 i løpet av kalenderåret. Hvis de totale leieinntektene for den perioden hvor mer enn halvparten av hele tomannsboligen ble leid ut overstiger kr 20 000, vil samtlige leieinntekter for hele inntektsåret være skattepliktige. Er for eksempel månedlig leieinntekt fra den ene leiligheten kr 9 000, og eieren leier ut et rom i sin leilighet i to måneder for kr 1 500 i måneden, vil totale leieinntekter for denne to månedersperioden være $(kr\ 9\ 000 \times 2) + (kr\ 1\ 500 \times 2) = kr\ 21\ 000$. Boligen skal da regnskapsbehandles, og samtlige leieinntekter for hele inntektsåret blir skattepliktige.

B-17-4.6 Samtidig korttidsutleie og langtidsutleie

Ved vurderingen av om vilkårene for skattefrihet for inntekt ved langtidsutleie er oppfylt, skal både inntekt ved langtidsutleie og inntekt ved korttidsutleie tas med i vurderingen dersom korttidsutleien foretas samtidig som langtidsutleie finner sted. Dette gjelder ved vurderingen av om

- eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien, jf. sktl. § 7-2 første ledd bokstav a
- hele eller en større del av boligen, regnet etter utleieverdien, leies ut, jf. sktl. § 7-2 første ledd bokstav b
- utleieinntekten ved utleie av hele eller en større del av boligen overstiger kr 20 000, jf. sktl. § 7-2 første ledd bokstav b

Ved denne vurderingen skal det ses bort fra perioder der det kun foretas korttidsutleie.

Om beregningen av utleieverdien, se [pkt. 14.7](#).

Om beregningen av leieverdien ved langtidsutleie og korttidsutleie, se [pkt. 14.7](#).

Inntekt ved korttidsutleie skal likevel skattlegges etter sjablongregelen for korttidsutleie, uavhengig av om inntektene ved langtidsutleien er skattepliktige, slik at boligen skal regnskapsbehandles. Skal boligen regnskapsbehandles, er det kun inntekt og kostnader som gjelder langtidsutleien som inngår i regnskapsbehandlingen. Kostnadene må da fordeles mellom kostnader som gjelder langtidsutleien som er fradragsberettiget, og kostnader som knytter seg til korttidsutleien som inngår i sjablongregelen.

Eksempel

Lars eier en enebolig over to plan med to boenheter. Den største av dem bor han selv i, mens sokkelleiligheten leies ut til Anita som bor der hele året. Anita betaler kr 6 000 per måned i leie. Om sommeren er Lars på ferie i sju uker. I denne perioden ønsker han å leie ut den boenheter som han selv bor i. Lars inngår en avtale med en familie som skal bo der i 32 dager for kr 12 000. De øvrige sommerdagene leies boligen ut i flere korte perioder som til sammen utgjør 14 døgn. For denne delen av utleien får Lars til sammen en inntekt på kr 14 000.

Utleien av sokkelleiligheten til Anita er som utgangspunkt skattefri for Lars, fordi utleien gjelder en mindre del av egen bolig, jf. sktl. § 7-2, første ledd bokstav a. Leieinntektene som oppnås om sommeren gjør imidlertid at utleieverdien av den delen av boligen som leies ut blir større enn utleieverdien av den delen av boligen som skattyteren bruker selv. Dermed må samtlige utleieinntekter for denne perioden vurderes etter 20 000-kronersregelen. Ved vurderingen av om 20 000-kronersgrensen er overskredet må man regne med både inntekten fra sokkelleiligheten (kr 6000 per måned i de sju ukene dette er aktuelt) langtidsutleien av Lars sin egen boligdel (kr 12 000), og korttidsutleien av Lars sin egen boligdel (kr 14 000). Til sammen blir dette over kr 20 000 og boligen skal derfor regnskapsbehandles for hele året. Det betyr at inntekten fra sokkelleiligheten og fra langtidsutleien av Lars sin egen boenhet regnskapsbehandles og blir skattepliktig på ordinært vis. Inntekten fra korttidsutleien av Lars sin egen boenhet skal imidlertid skattlegges etter sjablongregelen. Det betyr også at kostnadene knyttet til eiendommen må allokere til riktig del av eiendommen og riktig tid. Kostnader som knyttes til Lars sin egen boenhet for den tiden han selv benytter denne anses som en ikke-fradragsberettiget privatkostnad. Kostnader som knyttes til Lars sin egen boenhet for den tiden den er utleid som korttidsutleie inngår i sjablongbeskatningen. Kostnader som knytter seg til hele eiendommen, f.eks. eiendomsskatter, kommunale avgifter mv. må fordeles mellom den del som skal regnskapsbehandles, og den øvrige del. Kostnader som bare knytter seg til den regnskapsbehandlede del, inngår i regnskapsbehandlingen, og fradragsføres på ordinært vis.

Sjablongregelen gjelder ikke dersom korttidsutleien er så omfattende at aktiviteten skal klassifiseres som virksomhet, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd, andre punktum. Om virksomhetskravet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», pkt. 3.3.13.

B-17-5 Eiendom brukt av eieren som fritidsbolig

B-17-5.1 Generelt

Eierens egen bruk av fritidseiendom er alltid skattefri, jf. sktl. § 7-1 annet ledd. Dette gjelder selv om eiendommen ikke anses som fritidseiendom etter reglene om fritaksbehandling i sktl. § 7-2.

Inntekt ved utleie av fritidseiendom er helt eller delvis skattefri dersom eiendommen skal fritaksbehandles, se sktl. § 7-2 annet ledd første punktum. Om skattleggingen av den skattepliktige delen av utleieinntekten, se [pkt. 5.4](#).

Eiendom som eieren ikke selv bruker til fritidsformål i rimelig omfang, faller utenfor reglene om fritaksbehandling, dvs. de særlige reglene om leieinntekter fra fritidsbolig i sktl. § 7-2 annet ledd, se [pkt. 5.4](#). Eiendommen skal da regnskapsbehandles. Nærmere om regnskapsbehandling, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)».

B-17-5.2 Vilkår for fritaksbehandling

For at en eiendom skal anses som fritidseiendom for eieren og komme inn under reglene om fritaksbehandling, må eieren som utgangspunkt over tid benytte den i rimelig omfang som fritidseiendom. Det vil si normal ferie- og fritidsbruk. Det avgjørende er om eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som eierens egen fritidsbolig, jf. Ot. prp. nr. 4 (1986–87) s. 27. Se nærmere i emnet «[Bolig – realisasjon](#)», [pkt. 5.2](#). Eiendom som har fått karakter av utleieeiendom anses ikke som fritidseiendom for eieren, se sktl. § 7-2 tredje ledd første punktum. Fritaksbehandlingen kan opprettholdes selv om eiendommen er utleid til fritidsformål deler av året eller den er delvis utleid til fritidsformål gjennom hele året, så lenge eieren selv bruker fritidsboligen i rimelig omfang.

Bruk av hele eller deler av boligen som fast bolig av medeiere, leietakere eller andre, vil lett medføre at eiendommen mister karakter av å være fritidseiendom. Nærmere om kriteriene for hva som anses som fritidseiendom, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)», [pkt. 5.2](#).

B-17-5.3 Unntak for eiendommer med mer enn to selvstendige boenheter

Unntaket fra fritaksbehandlingsreglene for flermannsboliger, gjelder også for fritidsboliger, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd første punktum. Dette innebærer f.eks. at en eiendom med tre selvstendige boenheter hvor eieren benytter den ene som fritidsbolig og de to andre leies ut til fritidsformål, faller utenfor reglene om fritaksbehandling. Dette gjelder selv om den delen eieren selv benytter som fritidsbolig utgjør mer enn halvparten av den samlede utleieverdien. Benytter eieren selv to av boenhetene i en eiendom med tre boenheter, kommer likevel ikke reglene om flermannsbolig til anvendelse, se [pkt. 14.3.1](#).

B-17-5.4 Utleieinntekt fra fritidseiendom

Inntekt ved utleie av fritidseiendom er skattefri hvis årlig leieinntekt ikke overstiger kr 10 000. Er leieinntekten høyere, skattlegges 85 % av det overskytende beløp. jf. sktl. § 7-2 annet ledd.

Fribeløpet gjelder for hver eiendom. Eier skattyter flere fritidseiendommer, har han dermed ett fribeløp for hver eiendom. Eies en fritidseiendom i sameie, fordeles fribeløpet på kr 10 000 etter sameiernes forholdsmessige eierandel. Har fritidseiendommen flere boenheter og sameierne har eksklusiv bruksrett til hver sin boenhet, skal de ha hvert sitt fribeløp på kr 10 000.

Skattegrunnlaget beregnes av årlig brutto leieinntekt. Med utleieinntekt menes i denne forbindelse vederlaget for utleien. Som en del av utleieinntekten anses også annen avtalt betaling for enkle tilleggstjenester som er tett knyttet til utleien, f.eks. utvask og strøm. Det samme gjelder hvor leien inkluderer rett til å bruke annet løsøre som naturlig hører til fritidsboligen, f.eks. en fritidsbåt. Om tilleggstjenester som faller utenfor sjablongregelen, se emnet «[Innbo og løsøre](#)», [pkt. 2.2.3](#).

Alle kostnader knyttet til korttidsutleien, herunder vedlikehold og andre løpende kostnader, inngår i sjablongen. Leies eiendommen ut gjennom et utleiebyrå/bookingfirma som beregner seg provisjon som belastes utleieren, er det bruttobeløpet før provisjonen er fratrukket som er skattepliktig. Dette gjelder selv om provisjonen er beregnet med grunnlag i avtalt vederlag for leie. Gebyr som leietaker er forpliktet til å betale til utleiebyrået/bookingfirmaet, skal ikke inngå i grunnlaget for beregning av skattepliktig leieinntekt for utleier, selv om gebyret er beregnet med grunnlag i avtalt vederlag for leie. Inntektsskatt betalt i utlandet er ingen kostnad i denne sammenheng, og kan ev. fradragsføres etter de ordinære reglene om kreditfradrag eller som inntektsfradrag dersom vilkårene for dette er oppfylt, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

B-17-6 Særlig om boligsameie

B-17-6.1 Generelt

I et boligsameie skal sameierne skattlegges etter bruttometoden, se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)». Utleieinntekt er skattefri hvis de ordinære vilkårene for fritaksbehandling er oppfylt. Drives det derimot utleie som anses som virksomhet, foreligger det et selskap med deltakerfastsetting. I så fall er vilkårene for fritaksbehandling ikke oppfylt.

B-17-6.2 Boligeiendom med to eller flere leiligheter

Sameiere i ikke-seksjonert boligeiendom med to eller flere leiligheter skal ikke skattlegges for utleieinntekt ved langtidsutleie, når eksklusiv bruksrett til leilighet tilsvarer eierandelen, eieren av andelen bor i leiligheten, og de øvrige vilkårene for fritaksbehandling er oppfylt. 20 000-kronersgrensen i sktl. § 7-2 første ledd bokstav c gjelder i slike tilfeller for hver av sameierne.

Hvis en av sameierne har eksklusiv bruksrett til en mindre del av eiendommen enn det eierandelen skulle tilsi, må det vurderes om den delen som ikke bebos skal anses å være brukt vederlagsfritt av andre eller om den skal anses å være utleid. Om skattlegging av vederlagsfri bruk, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)», pkt. 3. Hvis den nevnte delen anses som utleid, må det vurderes om det er grunnlag for skattlegging av utleieinntektene. Dette er tilfelle hvis mindre enn halvparten av skattyters eierandel, beregnet etter utleieverdien, benyttes som egen bolig.

Eksempel

Et useksjonert boligbygg har fire eiere, hvorav tre har hver sin eierandel på 15 %, mens den fjerde eierandelen er på 55 %. To av eierne bruker hver sin leilighet som egen bolig, resten leies ut til boligformål.

A eier 15 % av boligen og bebor 20 % av boligen.

B eier 55 % av boligen og bebor 30 % av boligen.

Den resterende delen leies ut til boligformål.

A, som har en eierandel på 15 % og bebor 20 % av boligen, skattlegges ikke for fordel ved bruk av egen bolig. For den overskytende delen han bebor, dvs. 5 %, forutsettes han å svare leie til sameiet. Gjør han ikke det, skal han skattlegges for vederlagsfri bruk.

B, som bebor 30 % av boligen men eier 55 %, bebor mer enn halvparten av sin eierandel, og fritaksbehandles derfor for den delen av utleieinntektene som tilordnes resterende eierandel, altså 25 %. Slik fritaksbehandling hos B forutsetter imidlertid at den delen på 25 % som han leier ut, ikke består av mer enn én selvstendig boenhet.

B-17-6.3 Fritidseiendom med to eller flere boenheter

Sameiere i ikke-seksjonert fritidseiendom hvor eksklusiv bruksrett til leilighet tilsvarer eierandelen, omfattes av reglene om fritaksbehandling. Utleieinntekter som ikke overstiger kr 10 000 for den enkelte andelseier er skattefrie, jf. sktl. § 7-2 annet ledd.

Dersom sameierne i en ikke-seksjonert eiendom med to eller flere leiligheter, har eksklusiv bruksrett til en mindre del av eiendommen enn det eierandelen skulle tilsi, må det foretas en helhetsvurdering av hvorvidt den aktuelle leiligheten (areal til eksklusiv bruk) sett opp mot eierandel, fremstår som sameierens egen fritidsbolig eller ikke, jf. sktl. § 7-2 andre ledd første punktum, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)», pkt. 5.2.

B-17-6.4 Tidsparter (time-share)

Om skattemessig behandling av tidspart i fritidseiendom (time-share), se emnet «[Bolig – tidsparter \(time-share\)](#)».

B-17-7 Eiendom eid av boligselskap

Om skattemessig behandling av andelshaver i boligselskap, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

B-17-8 Eiendommer benyttet vederlagsfritt av andre enn eieren

Regelen i sktl. § 7-1 om skattefritak for eiers fordel ved egen bruk av bolig eller fritidseiendom, gjelder også for nære slektninger av eieren (f.eks. barn, søsken, foreldre, besteforeldre, søskenbarn, nevø/niese) som bruker boligen/fritidseiendommen vederlagsfritt når disse bærer alle driftskostnader, herunder indre og ytre vedlikehold. Dette gjelder uavhengig av hvilken type eiendom boenheten ligger i (enebolig, tomannsbolig, flermannsbolig, næringseiendom mv.), og uavhengig av om eieren selv bor i en annen del av eiendommen.

Gjelder den vederlagsfrie bruken en boligeiendom som ville blitt omfattet av reglene om skattefritak for inntekt ved langtidsutleie (fritaksbehandling) etter sktl. § 7-2 dersom eieren selv bodde der i stedet for brukeren (den nærstående), vil leieinntektene også være skattefrie for brukeren dersom han for egen regning leier ut deler av den boligen han disponerer. Bruken skattlegges for inntekt ved korttidsutleie, på samme måte som en eier.

I tilfeller hvor brukeren ikke dekker alle kostnadene knyttet til boligen, skattlegges denne for verdien av fri bruk, se sktl. § 5-20 tredje ledd og emnet «[Bolig – fri bolig](#)».

Det kan også være tilfeller hvor eieren selv ikke bor i boligen, men lar en nær slektning disponere en del av boligen mot at slektningen dekker kostnadene knyttet til denne delen, samtidig som eieren selv leier ut en øvrig del av boligen. I et slikt tilfelle må eieren på vanlig måte skattlegges for utleieinntektene og gis fradrag for kostnadene knyttet til den delen som leies ut. Nærmere om regnskapsbehandling av bolig, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)».

Om formuesbeskatning av boligen i disse tilfellene, se emnet «[Bolig – formue](#)», pkt. 2.6.1.

B-17-9 Tidsperiode, bolig og fritidseiendom

Spørsmålet om skattefritak for utleieinntekt ved langtidsutleie av bolig vurderes for hele kalenderåret under ett. Har skattyteren bare eid eiendommen en del av året, foretas vurderingen for skattyters eiertid. Tilsvarende gjelder ved anvendelsen av fribeløpet ved korttidsutleie og utleie av fritidseiendommer, jf. sktl. § 7-2 annet ledd.

Som utgangspunkt kan en bolig eller fritidseiendom ikke både følge særreglene i sktl. kap. 7 om helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter og regnskapsbehandles hos samme eier i samme inntektsår. Inntekt ved korttidsutleie av egen bolig er imidlertid skattepliktig etter sjablongregelen i sktl. § 7-2 annet ledd (fritaksbehandling), selv om inntekter ved langtidsutleie skal regnskapsbehandles. Dette gjelder med mindre utleien regnes som virksomhet, jf. sktl. § 7-2 annet ledd annet punktum. Om virksomhetskravet ved utleie av bolig, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», pkt. 3.3.13.

B-17-10 Ingen valgadgang

Er vilkårene for skattefritak for utleieinntekt oppfylt, kan skattyter ikke velge at boligen likevel skal regnskapsbehandles. Om fradrag for vedlikeholdskostnader ved overgang fra fritaksbehandling til skattlegging for leieinntekter, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)», pkt. 3.11.

B-17-11 Utland

Reglene om fritaksbehandling gjelder også for boliger og fritidseiendommer som ligger i utlandet. Nærmere om skatteplikt for fast eiendom i utlandet, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 2.1.1.

B-17-12 Bolig eid av selskap (ikke boligselskap)

Bolig og fritidseiendom som eies av et selskap, for eksempel aksjeselskap eller selskap med deltakerfastsetting som ikke anses som boligselskap etter sktl. § 7-3 annet ledd, faller utenfor

reglene om fritaksbehandling. Dette gjelder selv om den som bor i/bruker eiendommen er aksjonær eller deltaker.

B-17-13 Når boligen ikke følger særreglene om fritaksbehandling

Når vilkårene for skattefritak for inntekt ved langtidsutleie ikke er oppfylt, skal eiendommen regnskapsbehandles i hele skattyters eiertid i året, se emnet «**Bolig – utleie (regnskapsbehandling)**». Om overgang fra skattefritak etter sktl. § 7-2 til regnskapsbehandling hos samme eier, se emnet «**Bolig – utleie (regnskapsbehandling)**», pkt. 3.11. Når vilkårene for fritaksbehandling av en fritidsbolig ikke er oppfylt, skal fritidsboligen regnskapsbehandles. Om vilkårene for fritaksbehandling av fritidsbolig, se pkt. 5.

B-17-14 Diverse spørsmål vedrørende vilkår for helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter

B-17-14.1 Hva som inngår i skattyters «egen bolig» eller «fritidseiendom»

B-17-14.1.1 Generelt

Det er skattyters «egen bolig» som kan fritaksbehandles, jf. sktl. § 7-1 første ledd og § 7-2. Utleie av en bygning eller en del av en bygning som ikke anses å høre med til skattyters «egen bolig», omfattes ikke av reglene om skattefritak for utleieinntekter. Det samme gjelder for en bygning som ikke kan anses å høre med til skattyters fritidseiendom. Utleieinntekt av slike bygninger omfattes heller ikke av sjablongregelen for utleie av egen fritidseiendom eller korttidsutleie av egen bolig etter sktl. § 7-2 annet ledd.

Når det skal vurderes om minst halvparten av boligen, regnet etter utleieverdien, er benyttet av eieren til egen bruk, jf. sktl. § 7-2, må det tas stilling til hvilke deler av en eiendom som skal inngå ved denne beregningen. Det samme gjelder når det skal tas stilling til om inntekt ved korttidsutleie skal skattlegges etter sjablongregelen. Spørsmålet kan oppstå både hvor det på en eiendom kun er plassert én bygning og hvor det på en eiendom er plassert flere bygninger i nærheten av hverandre.

For fritidseiendommer må det på tilsvarende måte vurderes hvilke deler av en eiendom som inngår som en del av fritidseiendommen hvor utleieinntekter kan være delvis skattefrie etter sktl. § 7-2 annet ledd.

Spørsmålet har også betydning for om bygningen/bygningene skal anses som en enebolig/tomannsbolig eller en flermannsbolig. Hvis bygningene samlet sett anses som en flermannsbolig, kan det medføre at alle leieinntekter blir skattepliktige, også de som skriver seg fra hovedhuset. Hvis bare hovedhuset anses som skattyters «egen bolig», kan det medføre at leieinntekter fra hovedhuset blir skattefrie, mens leieinntekter fra den tilliggende bygningen blir skattepliktige, se for eksempel BFU 25/2007.

Separat utleie av hageparsell anses som en del av skattyters egen bolig dersom hageparsellen anses som en del av boligens naturlig arronderede tomt.

Hvis flere bygninger ut fra fremstillingen nedenfor skal ses under ett, kan ikke skattyter velge å se bygningene hver for seg.

B-17-14.1.2 Én bygning

Hvis en del av en bygning som skattyter eier dels benyttes til eget boligbehov og dels til andre formål, for eksempel utleie, er spørsmålet om hele bygningen eller bare en del av den skal inngå i fritaksbehandlingen. Som utgangspunkt må en ikke-seksjonert bygning/kompleks som fysisk sett naturlig må karakteriseres som én bygning, ses under ett ved vurderingen av om utleieinntektene er skattefrie. Unntaksvis kan bygningen bestå av selvstendige enheter, slik at bare en del av bygningen kan anses som skattyters «egen bolig». De aktuelle delene må da vurderes for seg. Det er vanligvis kun aktuelt å anse én bygning som flere selvstendige enheter dersom det er etablert separate deler som hver for seg kan disponeres fritt og uavhengig av hverandre, både faktisk og rettslig, for eksempel ved belåning, utleie eller salg. Se for eksempel LRD 3. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1019 og LRD 24. september 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1599. (I begge dommene ble to boligheter som sto på forskjellige bruksnumre, men som var knyttet til hverandre med felles vegg, ansett som selvstendige boligeiendommer.)

Bygninger som ligger inntil hverandre og med fysisk gjennomgang slik at de kan fungere som én boligeiendom, må anses som én boligeiendom, med mindre de er seksjonert.

I et seksjonert bygg anses hver seksjon som en egen eiendom. I noen tilfeller kan to eller flere seksjoner behandles som én boligeiendom etter reglene om fritaksbehandling. Forutsetningen er at disse både fremtrer og faktisk nyttes som én boenhet eller at den ene seksjonen har tjenende funksjon for den andre. Fellesarealer som garasjeanlegg eller areal med for eksempel boder som benyttes av beboerne i et seksjonert boligsameie, må anses å ha en tjenende funksjon for leilighetene i sameiet og inngå som en del av skattyters bolig- eller fritids-eiendom. Inntekt som en sameier har ved utleie av sin egen garasjeplass eller bodplass i et slikt sameie omfattes dermed av skattefritaket for leieinntekter.

Om et tilfelle hvor en annen seksjon ikke ble ansett å ha tjenende funksjon, se LRD 2. juni 2015 (Borgarting) i Utv. 2015/1479. (Skattyter eide 2 seksjoner/leiligheter som lå rett over hverandre i henholdsvis 1. og 2. etasje i en større bygård. Det var ingen direkte gjennomgang/trapp mellom leilighetene. Eieren hadde benyttet et soverom i leiligheten i 2. etasje som trimrom og et annet i begrenset grad som gjesterom. Retten fant at leiligheten i 2. etasje måtte vurderes på selvstendig grunnlag. Bruken av trimrommet og gjesterommet kunne ikke alene medføre at en 5-roms leilighet på 190 kvm boareal som framsto som en selvstendig og fullverdig bolig kunne ha karakter av å være tjenende overfor seksjonen i 1. etasje.)

Om et annet tilfelle hvor et fellesareal tilhørende et boligsameie ikke hadde noen tjenende funksjon for den enkelte sameiers bruk av sin leilighet som bolig, se BFU 13/2012.

BFU 1/2016 gjaldt et tilfelle hvor en bygning besto av to seksjoner som begge inneholdt to familieleiligheter av ulik størrelse og leieverdi, og hvor eieren selv benyttet den boenheten med høyest leieverdi i hver av seksjonene under ett som sin egen bolig. Det var innvendig dør mellom de 2 leilighetene eieren selv benyttet, og det ble lagt til grunn at de både praktisk og byggeteknisk var egnet til å brukes som én bolig. Den andre leiligheten i hver av de to seksjonene ble leid ut. Da hver seksjon skal anses som en egen eiendom, ble det konkludert med at det i dette tilfellet ikke forelå noen flermansbolig. Forutsatt at hver av de boenhetene eieren benyttet som egen bolig, også ved bruk under ett, hadde høyere leieverdi enn den andre boenheten i samme seksjon, ville vilkårene for skattefri leieinntekt være oppfylt for begge eiendommene/seksjonene, jf. sktl. § 7-2 første ledd bokstav a.

B-17-14.1.3 Flere bygninger mv.

Er det i tillegg til hovedbygningen en eller flere frittliggende bygninger mv. på en eiendom, må det vurderes om de øvrige bygningene skal ses under ett med hovedbygningen, eller om de skal ses hver for seg når det skal tas stilling til om vilkårene for skattefritak for utleieinntekter er oppfylt. Spørsmålet vil være om bygningene samlet sett fremstår som en del av skattyters «egen bolig», eller om én eller flere av bygningene faller utenfor dette begrepet.

Ved vurderingen vil det ha betydning om bygningen har en tjenende funksjon for hovedbygningen. En tjenende funksjon er en funksjon som hovedbygningen ikke selv kan tilby i tilstrekkelig omfang. Typiske tjenende bygninger til boligeiendommer vil være garasje, bod og uthus, se emnet «**Bolig – garasje**». Også annekser, lysthus, båtnaust, biloppstillingsplasser, brygger mv. kan ha en tjenende funksjon til hovedbygningen. En forutsetning er at bygningen mv. har en slik tilknytning til hovedbygningen at den normalt vil følge resten av eiendommen ved et eventuelt salg.

Om et tilfelle der en frittliggende bygning med garasje i første etasje og utleid bolig i annen etasje ble ansett som en del av boligeiendommen etter reglene om gevinstbeskatning, se URD 26. april 1984 (Oslo byrett) i Utv. 1984/358.

Hvis et ordinært garasjebehov allerede er dekket i en del av hovedbygningen eller en annen frittliggende garasje på eiendommen, vil utleie lett medføre at bygningen ikke kan anses som en tjenende bygning selv om utleien skjer til boligformål, herunder garasjeformål. I BFU 5/2017 ble en frittliggende bygning med garasje/trimrom på 30 kvm og fire hybler på til sammen 70 kvm ikke ansett for å ha en tjenende funksjon for hovedbygningen. I dette tilfellet fantes det dessuten en tredje bygning på eiendommen som også inneholdt garasje for hovedbygningen.

Hvis den bruksmessige tilknytningen til hovedhuset opphører, medfører det at bygningen ikke lenger kan anses som en del av skattyters «egen bolig». Dette gjelder f.eks. hvor en garasje bygges om til for eksempel hybler slik at den taper sin karakter av å være tjenende bygning, se BFU 25/2007. Det samme vil normalt gjelde hvor den frittliggende bygningen tas i

bruk i virksomhet, selv om skattyter også bruker en mindre del av bygget privat. Se HRD i Utv. 2010/1277 (Rt. 2010/979). (En frittliggende garasje som sto på samme tomt som hovedbygningen ble påbygd en ekstra etasje hvor det ble innredet kontorlokaler, et lite kjøkken og toalett/dusj. Bygningen ble deretter i sin helhet utleid til bruk i virksomhet. Underetasjen som utgjorde selve garasjelokalet ble ikke ombygd, men ble brukt som lager og verksted av leietaker. Høyesterett kom til at bygningen ikke lenger kunne anses som en tjenende bygning. Ved i sin helhet å være utleid til kontor, verksted og lager hadde bygningen endret karakter og dens tjenende funksjon for hovedbygningen var opphørt. Det forhold at eieren oppbevarte noen private eiendeler i lokalene, ble av retten ansett å utgjøre en så bagatellmessig bruk at dette ikke rokket ved bygningens karakter og funksjon). Se også URD 14. desember 1984 (Ytre Follo herredsrett) i Utv. 1985/382.

Også hvor den frittliggende bygningen leies ut til boligformål, må det vurderes om bygningen har mistet sin karakter av å være en del av skattyters egen bolig. Vurderingen her kan bli noe forskjellig, avhengig av bygningens karakter og tilknytning til hovedhuset. En frittliggende garasje som er oppført for å dekke privat garasjebehov for de som bor i hovedhuset, vil for eksempel ikke opphøre å ha tjenende funksjon om den leies ut til garasjeformål. Det samme gjelder garasjeplass i felles garasjeanlegg som hører til boenheten og som følger boligen ved salg.

Anneks kjennetegnes ved at det er en mindre bygning som bruksmessig hører til hovedbygningen og som i det ytre fremstår som en del av boligeiendommen. Slike annekser som er ment å tjene som gjesterom mv. for beboerne av hovedhuset, anses i utgangspunktet å ha tjenende funksjon for dette. Dette må gjelde selv om annekset midlertidig leies ut, for eksempel til sommergjester eller som hybel. Hvis annekset innredes som utleiebygg og leies ut i sin helhet som sådan, vil annekset tape sin tjenende funksjon. Se for eksempel LRD 29. januar 2007 (Borgarting) i Utv. 2007/565 og BFU 25/2007.

Se også BFU 18/2013 hvor det ble det lagt til grunn at en frittliggende bygning som i seg selv oppfylte kravene til å anses som en selvstendig fullverdig bolig, ikke kunne anses som en tjenende bygning. Dette gjaldt selv om hele bygningen ble brukt av beboerne i hovedhuset.

Et båtnaust som er plassert i tilknytning til for eksempel en fritidseiendom og hvor det er naturlig at båtnaustet selges sammen med fritidseiendommen, må som utgangspunkt anses som en del av denne. Endres bruken, for eksempel ved at det innredes som en egen fritidseiendom, må naustet behandles for seg i forhold til reglene om skattefritak for inntekt ved utleie av fritidseiendom.

B-17-14.1.4 Både tjenende og ikke-tjenende funksjon

Har den tilliggende bygningen både tjenende og ikke-tjenende funksjoner, må det vurderes hvilket behov hovedbygningen har for den tilliggende bygningen og om eiendommen totalt sett hadde fungert tilfredsstillende uten den tilliggende bygningen. I tillegg må den tjenende funksjonen ha et så stort omfang, sett i forhold til den ikke-tjenende funksjonen, at den tilliggende bygningen totalt sett har karakter av å være en tjenende bygning til hovedbygningen. Eksempel på slik kombinert bruk er en dobbeltgarasje med en hybelleilighet over. Hvis bygget skal dekke garasjebehov for de som bor i hovedbygningen, vil bygget anses å ha tjenende funksjon for hovedbygningen. Dette vil gjelde selv om leieverdien av hybelleiligheten er større enn leieverdien av garasjedelen. Dette må også gjelde hvor leietakeren benytter den ene eller begge garasjeplassene, forutsatt at garasjebehovet for beboerne i hovedhuset ikke er dekket på annen måte. Hvorvidt lokalene over garasjedelen brukes/leies ut til boligformål eller næringsformål vil være uten betydning for vurderingen av hvorvidt bygningen har tjenende funksjon. Om et tilfelle hvor lokalene over den frittliggende garasjen ble utleid til næringsformål, se LRD 2. november 2012 (Frostating) i Utv. 2012/1727.

Er garasjebehovet for beboerne i hovedhuset dekket på annen måte, for eksempel i en del av hovedbygningen eller en annen frittliggende garasje på eiendommen, kan en slik tilliggende bygning ikke anses å ha en tjenende funksjon, jf. pkt. 14.1.3.

Er hovedbygningens behov for den tilliggende bygningen ubetydelig, anses bygningen ikke som en tjenende bygning, se HRD i Utv. 2010/1277 (Rt. 2010/979) (Polak) (referert i pkt. 14.1.3).

Et båtnaust som er plassert i tilknytning til eiendommen og som delvis innredes som fritidsbolig, anses fremdeles å ha tjenende funksjon hvis det fortsatt kan tjene som båtnaust for eieren av hovedbygningen.

Skal hovedhuset (som brukes som egen bolig) og den frittliggende bygningen etter dette vurderes under ett, er det avgjørende om leieverdien for den delen av bolighuset og garasjebygget som eieren bruker selv, overstiger leieverdien for det som leies ut.

Eksempel

Hovedhuset består av hovedleiligheten som eieren selv bor i, samt en utleieleilighet i underetasjen som også anses som familieleilighet. Huseieren og leietakeren i underetasjen på hovedhuset benytter hver sin garasjeplass i den frittliggende garasjen. I tillegg leier eieren ut en hybel i garasjebygget. Leieinntektene vil være skattefrie hvis leieverdien av samlet utleid areal (hybelen over garasjen og leiligheten i underetasjen på hovedhuset inklusiv den utleide garasjeplassen), til sammen er lavere enn leieverdien av hovedleiligheten og den garasjeplassen eieren benytter.

Hvis boenheten over garasjebygget er en selvstendig hybelleilighet eller familieleilighet, foreligger det en flermannsbolig som skal regnskapsbehandles. Skattyter kan ikke velge å anse garasjebygget og hovedbygningen for seg, for dermed å oppnå skattefritak for utleieinntektene fra hovedbygningen.

Om et tilfelle hvor en bygning ikke hadde tjenende funksjon for hovedbygningen, se LRD 29. januar 2007 (Borgarting) i Utv. 2007/565.

B-17-14.1.5 Eieren bor i den tilliggende bygningen

Bor eieren i den tilliggende bygningen, blir spørsmålet omvendt dvs. om boligbygget faktisk brukes til nødvendige funksjoner for den tilliggende bygningen. For at reglene om fritaksbehandling skal gjelde, må eieren også i disse tilfellene benytte minst halvparten av hele eiendommen, regnet etter leieverdi, som egen bolig.

B-17-14.1.6 Avskrivbare bygg

I forhold til avskrivningsreglene skal hver bygning vurderes isolert i forhold til leieverdien for de forskjellige delene, jf. sktl. § 14-41 annet ledd. Bygninger som etter en slik vurdering er avskrivbare, kan aldri omfattes av særreglene om helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter (fritaksbehandling). Dette gjelder selv om bygningen også har en tjenende funksjon til hovedbygningen, f.eks. garasje.

B-17-14.2 Flermannsbolig mv.

B-17-14.2.1 Generelt

Begrepet «flermannsbolig» har en annen betydning enn «flerboligbygg». Sistnevnte brukes i FSSD § 4-10-1 om ikke-seksjonert bygning som inneholder minst fem boenheter, og denne avgrensingen har bare betydning for verdsettelsesmåten ved formuesfastsettingen.

En boligeiendom med tre eller flere familieleiligheter er en flermannsbolig. Det samme gjelder boligeiendom med to familieleiligheter og en selvstendig hybelleilighet. Se Ot.prp. 42 (1974–75) side 24, 2. spalte. Også lokale brukt til næringsformål skal i visse tilfeller telle med ved vurderingen av om en boligeiendom skattemessig skal behandles på lik linje med en flermannsbolig, se LRD 2. november 2012 (Frostating) i Utv. 2012/1727. (Retten kom til at eiendommen tilhørte en boligkategori som inneholdt «tre selvstendige enheter» og at vilkårene for fritaksbehandling derfor ikke var oppfylt). Se også LRD 4. mars 2015 (Gulating) i Utv. 2015/962. (Saken gjaldt en bygård med egen utleid boenhet i 1. etasje, fire hybler i 2. etasje og hvor eieren benyttet 3. og 4. etasje selv. Eieren måtte gå gjennom fellesarealer i 2. etasje for å komme til sin leilighet og hadde rett til å disponere badet i andre etasje. Eiendommen ble ikke ansett som flermannsbolig.)

B-17-14.2.2 Familieleilighet

Om en boenhet har karakter av å være familieleilighet, har betydning for om boligeiendommen skal omfattes av reglene for enebolig og tomannsbolig, jf. sktl. § 7-2 første ledd bokstav a, eller om den faller inn under reglene for flermannsbolig, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd.

For at en boenhet skal kunne karakteriseres som en familieleilighet, kreves det at boenheten er av en slik karakter at den i det minste er egnet som permanent bolig for en familie med to voksne og ett barn. En boenhet med areal av primærrom under 40 kvm. kan normalt ikke anses som en familieleilighet. For å kunne anses som en familieleilighet er det også et vilkår at dører mot eventuelle øvrige arealer/boenheter kan låses slik at boenheten kan gjøres utilgjengelig for andre. Innvendige dører som ikke er i daglig bruk og som er blokkert på andre måter enn med lås, f.eks. ved at det er satt opp plassbygde skap foran døra, likestilles med at de er låsbare. For øvrig må det foretas en konkret vurdering, hvor det bl.a. legges vekt på om boenheten har de bekvemmeligheter som en familieleilighet vanligvis har, som eget bad og toalett, egen kjøkkenløsning og minst ett soverom.

Om vurderingen av grensen mellom familieleilighet og hybel/hybelleilighet, se URD 12. oktober 1994 (Ofoten herredsrett) i Utv. 1994/1243 og LRD 1. oktober 1997 (Frostating) i Utv. 1997/1151.

B-17-14.2.3 Selvstendig hybelleilighet

Hvorvidt en boenhet har karakter av å være selvstendig hybelleilighet kan ha betydning for om den boligeiendommen hvor hybelleiligheten inngår, skal anses som enebolig/tomannsbolig eller som en flermannsbolig, se [pkt. 14.2](#).

En selvstendig hybelleilighet er en boenhet som har egen inngang og eget toalett, se Ot.prp. nr. 42 (1974–75) s. 24. Det kreves imidlertid ikke at boenheten har egen inngang til selve bygningen. Har den felles trappeoppgang eller lignende med de andre boenhetene, er den likevel en selvstendig boenhet dersom det er egen låsbar dør til boenheten. Det er ikke noe krav at hybelleiligheten har eget kjøkken, soverom eller dusjmuligheter. For den utleide delen er det avgjørende hvordan den enkelte boenheten fremtrer etter en objektiv vurdering, se [pkt. 14.2.2](#). Om et tilfelle hvor to boenheter, hver på 35 kvm, med hver sin inngang og hvert sitt bad ble ansett som selvstendige hybelleiligheter da de hadde felles toalett, se BFU 33/2010.

B-17-14.3 Samme person/husstand bruker flere boenheter

B-17-14.3.1 Eierens egen bruk, faktisk bruk legges til grunn

Bruker eierens husstand flere boenheter under ett til egen bolig, skal disse enhetene anses som én boenhet ved vurderingen av om det foreligger en enebolig/tomannsbolig, flermannsbolig mv. Eksempelvis vil en boligeiendom med tre familieleiligheter, der eieren benytter to av familieleilighetene under ett til egen bolig og den tredje er leid ut, regnes som tomannsbolig. Om når én leietaker benytter to av leilighetene til egen bolig, se nedenfor.

B-17-14.3.2 Leietakers bruk, objektiv vurdering av eiendommens beskaffenhet legges til grunn

For utleid del av en boligeiendom er det avgjørende hvordan den enkelte boenheten etter en objektiv vurdering framtrer. For eksempel taper ikke en boenhet karakter av å være familieleilighet selv om flere leietakere deler en leilighet ved at de leier hvert sitt enkeltrom og deler for eksempel kjøkken og stue. Dette innebærer også at hvis to familieleiligheter leies ut til én husstand, regnes de fremdeles som to familieleiligheter. For eksempel anses en bolig som inneholder tre familieleiligheter, hvor eieren bruker en av leilighetene selv og leier ut de to andre til én husstand, fortsatt som en tremannsbolig (flermannsbolig).

B-17-14.4 Fritidseiendom

Om hva som anses som fritidseiendom, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)», [pkt. 5.2](#).

B-17-14.5 Delvis bruk av bolig i eiers ervervsvirksomhet

Om fradrag for bruk av fritaksbehandlet bolig i ervervsvirksomhet, se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)».

B-17-14.6 Ikke-bruk

I noen tilfeller kan ikke-bruk likestilles med eierens bruk av boligen. Dette gjelder f.eks. i forbindelse med kjøp eller salg av bolig eller ved utenlandsopphold. Se også LRD 18. desember 1989 (Eidsivating) i Utv. 1990/44. Reglene om fritaksbehandling kommer til anvendelse når ikke-bruk og eierens eventuelle bruk sammenlagt omfatter minst halvparten av boligen regnet etter utleieverdien. Forutsetningen for fritaksbehandling er at boligen ikke hovedsakelig er anskaffet som eller brukt som utleiebolig.

B-17-14.7 Utleieverdi**B-17-14.7.1 Generelt**

Med utleieverdi menes en normal utleieverdi for vedkommende leilighet/boligdel på det frie marked til det formålet arealene skal brukes til. Dersom den aktuelle leiligheten/boligdelen, ikke kan forventes utleid hele inntektsåret på grunn av boligens karakter/beliggenhet o.l., kan det unntaksvis ses hen til en normalbeleggsituasjon ved vurderingen av tenkt utleieverdi. Faktisk leieinntekt er veiledende, men det må vurderes om den avviker fra en normal utleieverdi. Dette gjelder for eksempel fordi leieboeren er slektning av eieren, eller fordi leieforholdet er av eldre dato og det ikke er foretatt regulering av leien. Videre kan leieboeren ha betalt innskudd og derfor betaler en lavere månedlig leie.

Ved vurdering av utleieverdi skal det ikke tas hensyn til at en leilighet som er brukt til familiebolig kunne vært leid ut til en annen pris som hybler. Vanligvis kan en regne med at boder i kjeller eller på loft ikke påvirker utleieverdien i vesentlig grad.

B-17-14.7.2 Fellesarealer – arealer som både brukes som del av egen bolig og til utleie

Ved vurderingen av om utleieverdien av utleide arealer overstiger 50 % av eiendommen, jf. sktl. § 7-2 første ledd, må det også tas hensyn til fellesarealer (dvs. arealer som både benyttes av eieren som del av eierens egen bolig og av leietakeren).

Eksempel

En student eier en leilighet som består av 3 soverom. Alle soverommene er like store og av lik standard. I tillegg har leiligheten en stue, ett bad og kjøkken. Studenten bor i leiligheten selv og leier ut (på langtidsbasis) to av soverommene til to kamerater, mens studenten selv benytter det tredje soverommet. Alle tre deler kjøkken, bad og stue (bokollektiv).

Ved vurderingen av utleieverdien på utleid areal, må det ses hen til utleieverdien av det utleide arealet (to soverom med tilgang til felles stue, kjøkken og bad) opp mot en tenkt utleieverdi av det arealet studenten bruker selv (ett soverom med tilgang til felles stue, kjøkken og bad). Ettersom soverommene i dette eksemplet er av lik standard og størrelse er det klart at studenten leier ut mer enn halvparten av sin egen bolig, regnet etter utleieverdi.

B-17-14.7.3 Kombinasjon av korttidsutleie og langtidsutleie

Ved kombinasjon av langtids- og korttidsutleie i skattyters egen bolig, skal utleieverdien av arealet brukt til korttidsutleie tas med i vurderingen av om mer eller mindre enn halvparten av egen bolig, regnet etter utleieverdi, er utleid, jf. sktl. § 7-2 første ledd. Dette får betydning for om inntekter fra langtidsutleien skal fritaksbehandles eller regnskapsbehandles.

Ved korttidsutleie er det leieverdien ved slik utleie som må benyttes ved sammenligningen mellom leieverdien for utleid del og det arealet eieren selv benytter. Det er de faktiske leieinntektene som skal legges til grunn. Dette gjelder uavhengig av om eieren benytter utleiearealet selv når det ikke leies ut. Den månedlige verdi av arealet brukt til korttidsutleie settes til leiebeløpet per natt multiplisert med antall faktiske utleiedøgn per måned. Dersom den faktiske utleien eller prisen per natt varierer finner man utleieverdien per måned ved å regne gjennomsnitt av den kortsiktige utleien gjennom hele inntektsåret.

Om virksomhetskravet ved korttidsutleie, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.3.13.

Eksempel på kombinert langtids- og korttidsutleie

Kåre eier og bor i en bolig med to leiligheter i kjelleretasjen og en større leilighet i 1. etasje. Han bor selv i leiligheten i 1. etasje, som har en utleieverdi på kr 20 000 per måned. Den største kjeller-leiligheten leies ut på langsiktig basis for kr 12 000 per måned. Den minste kjel-

ler-leiligheten benyttes til korttidsutleie for kr 800 per natt. I gjennomsnitt har leiligheten blitt leid ut 7 netter per måned. Utleieverdien for leiligheten blir dermed kr 5600.

Samlet sett betyr det at boligens hoved-boenhet har større leieverdi (20 000) enn den samlede utleieverdien til de to leilighetene som benyttes til utleie (12 000 + 5 600 = 17 600).

B-17-15 Utleie til arbeidsgiver, eget selskap

B-17-15.1 Generelt

Foretas det utbetalinger fra arbeidsgiver til en arbeidstaker som oppgis å være betaling for leie av lokaler i arbeidstakers bolig eller fritidseiendom, må det vurderes om det er et reelt leieforhold. Tilsvarende gjelder hvis utbetalingen skjer fra aksjeselskap til aksjonær eller fra selskap med deltakerfastsetting til deltaker. Foreligger det ikke et reelt leieforhold, kan utbetalingen helt eller delvis bli ansett som en utgiftsgodtgjørelse for bruk av hjemmekontor.

Foreligger det et reelt leieforhold, må det vurderes om vederlaget samsvarer med antatt markedsleie. Om hva som anses som reelt leieforhold, se nedenfor. Hvis vederlaget overstiger markedsleien, må det overskytende anses som lønn, utbytte eller utdeling. Denne vurderingen gjelder enten boligen er fritaksbehandlet eller regnskapsbehandlet, eller om den er leid av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren og delvis fremleid til arbeidsgiver/selskapet.

Består det et reelt leieforhold, behandles leien etter reglene for leieinntekt av bolig eller fritidseiendom. Dersom utbetalingen overstiger en reell leieverdi for tilsvarende lokaler på det stedet eiendommen ligger og til den bruk som faktisk utøves, beskattes overskytende del som lønn, utbytte eller utdeling. Se LRD 30. april 1998 (Frostating) i Utv. 1998/884 og LRD 19. mars 2001 (Borgarting) i Utv. 2001/786 (Heidenreich).

Anses ikke utbetalingen som betaling i et leieforhold, kan den behandles som utgiftsgodtgjørelse, forutsatt at mottakeren har krav på fradrag etter reglene om hjemmekontor. Reglene om hjemmekontor kommer ikke til anvendelse ved utleie til et aksjeselskap hvor mottakeren av leien ikke er arbeidstaker eller ved utleie til et selskap med deltakerfastsetting hvor deltakeren ikke er aktiv. Er vilkårene for hjemmekontor oppfylt, skal godtgjørelse overskuddsberegnes etter nettometoden, se emnet «**Bolig – hjemmekontor mv.**». For en lønnstaker inngår et eventuelt underskudd på godtgjørelsen i minstefradraget.

Foreligger det ikke et reelt leieforhold og vilkårene for hjemmekontor heller ikke er oppfylt, behandles utbetaling fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap fullt ut som lønn eller som utbytte. Tilsvarende utbetaling som deltaker får fra et selskap med deltakerfastsetting, må behandles som arbeidsgodtgjørelse, eventuelt som lønn fra et KS, eller som utdeling etter sktl. § 10-42.

B-17-15.2 Når foreligger et utleieforhold

For at det skal foreligge et utleieforhold, må lokalene faktisk brukes til arbeidsgiverens/selskaps formål. Dette kan skje ved at:

- arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren bruker de utleide lokalene til å arbeide for arbeidsgiveren/selskapet, enten alene eller sammen med andre, eller til å holde lager for arbeidsgiveren/selskapet
- lokalene brukes av arbeidsgiveren/selskapet uten at arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren utøver noen form for bruk

B-17-15.3 Arbeidstakeren mv. bruker lokalene

I et reelt leieforhold vil leietakeren normalt overta full bruksrett til lokalene, uten at utleieren samtidig kan bruke dem. For at det skal foreligge et reelt leieforhold hvor arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren bruker lokalene, må denne bruken være utøvet på vegne av arbeidsgiveren/selskapet (som er leietaker) og ikke av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren i egenkap av eier av eiendommen.

Følgende momenter kan tale for at det foreligger et reelt leieforhold:

- Det foreligger en skriftlig leieavtale.
- Arbeidsgiveren/selskapet har en eksklusiv disposisjonsrett til lokalene.
- Omfanget av arbeid som utføres for arbeidsgiver/selskapet i lokalene står i forhold til leiekostnadene.
- Lokalene kan nås uten å gå gjennom rom som benyttes av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren til boligformål.

- Lokalene har sanitæranlegg som kan nås uten å gå gjennom rom som benyttes av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren til boligformål.
- Lokalene er laget spesielt for arbeidsgivers/selskapets formål og kan ikke lett ominnredes til boligformål mv.
- Arbeidsgiveren/selskapet eier inventar og driftsmidler i lokalene av betydning, eller bruker lokalene som lager i noe omfang.
- Lokalene brukes av andre som er ansatt hos arbeidsgiveren/selskapet.
- Lokalene brukes til å motta arbeidsgivers/selskapets kunder eller utlevere varer.
- Lokalene er markert utad, f.eks. ved skilt, oppføring i telefonkatalog, oppføring på arbeidsgivers/selskapets brevark eller internettsider.
- Lokalene er i bruk i vanlig arbeidstid og ikke bare ved overtidsarbeid.
- Arbeidsgiveren/selskapet har ikke annet kontor i området.

Listen er ikke uttømmende. Ingen av momentene er avgjørende alene, men må ses i sammenheng med andre momenter. Momentene kan ha forskjellig vekt i forhold til hverandre i ulike tilfeller.

Det vises også til LRD 1. desember 1995 (Agder) i Utv. 1996/16 og URD 2. januar 1996 (Asker og Bærum herredsrett) i Utv. 1996/360. Se også avgjørelse i Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 23/2018.

B-17-15.4 *Arbeidstakeren mv. bruker ikke lokalene*

Disponerer arbeidsgiveren/selskapet lokalene, og arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren (eieren) selv ikke utøver noen form for bruk av dem, må forholdet normalt anses som et reelt leieforhold. Dette kan for eksempel være aktuelt dersom arbeidsgiver/selskapet leier hybel til andre ansatte.

B-17-15.5 *Hel utleie av bolig eller fritidsbolig*

Det kan forekomme at arbeidstaker/aksjonær/deltaker leier ut hele boligen eller fritidsboligen til arbeidsgiver/selskapet, for hele eller deler av året. Ved utleie deler av året, kan vilkårene for fritaksbehandling fortsatt være oppfylt. Også i disse tilfellene må det vurderes om det foreligger et reelt leieforhold. Om fritaksbehandling ved utleie av egen bolig, se [pkt. 4](#). Om skattemessig behandling av utleieinntekt fra egen fritidsbolig, se [pkt. 5.4](#).

B-17-15.6 *Utleie av garasje*

Ved utleie av garasjeplass må det vurderes om leieforholdet er reelt. Det må gjøres en samlet vurdering hvor det bl.a. legges vekt på om leietakeren har en eksklusiv bruksrett til garasjeplassen.

Leier arbeidsgiveren/selskapet garasje av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren til bil som vedkommende disponerer privat, anses det som utgangspunkt ikke som et reelt leieforhold med eksklusiv bruksrett, og leien behandles som lønn/utbytte/utdeling/arbeidsgodtgjørelse. Det samme gjelder dersom arbeidsgiver/selskapet dekker kostnadene til garasjeleie. Dersom bilen hovedsakelig brukes i arbeidsgiverens virksomhet kan utleien av garasjen lettere bli ansett som et reelt leieforhold, se avgjørelse i Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 23/2018.

Se også emnet «[Bolig – garasje](#)».

B-17-16 *Utleie til personlig nærstående*

Kreves det fradrag for utbetalinger til samboer eller andre nærstående som hevdes å være vederlag for bruk av den nærståendes bolig eller fritidseiendom i inntektsgivende aktivitet, må det vurderes om det er et reelt leieforhold og om vederlaget samsvarer med antatt markedsleie. Utbetalinger som helt eller delvis ikke anses som vederlag for leie, vil kunne anses som gave.

Tilsvarende vurdering må foretas hvor utbetalingen til samboeren/den nærstående kommer fra den annens arbeidsgiver eller eget aksjeselskap. Slik utbetaling kan etter omstendighetene anses som lønn/utbytte til arbeidstakeren/aksjonæren og gave fra arbeidstakeren/aksjonæren til samboeren. For deltaker i et ANS/DA må slik utbetaling anses som enten arbeidsgodtgjørelse eller utdeling etter sktl. § 10-42.

En ektefelle kan ikke kreve fradrag for beregnet leie ved bruk av den andre ektefellens bolig i inntektsgivende aktivitet. Eventuelt fradrag kan imidlertid gis etter reglene for bruk av bolig i ervervsvirksomhet (hjemmekontor), se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)».

Et selskap med deltakerfastsetting hvor bare ektefellene er deltakere, kan imidlertid være leietaker med skattemessig virkning i bygning som tilhører den ene eller begge ektefellene. Nærmere om vilkårene for å anse en slik virksomhet som et selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)».

B-17-17 Flere kommuner

Eventuell leieinntekt ved utleie av fritidseiendom omfattes av sktl. § 3-3 om stedbunden skattlegging, og skal som utgangspunkt skattlegges i eiendomskommunen. Reglene om stedbunden skattlegging gjelder ikke hvor utleier er et selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 3-3 niende ledd. Personlige deltakere skattlegges i bostedskommunen, jf. sktl. § 3-1 første ledd. Aksjeselskaper og likestilte selskaper er kun skattepliktige til staten, jf. sktl. § 3-2.

Fradrag for hjemmekontor gis i bostedskommunen, med mindre hjemmekontoret knytter seg til stedbunden virksomhetsinntekt i annen kommune, se sktl. § 3-1 første ledd.

B-18 Bolig – utleie (regnskapsbehandling)

- Sktl. § 6-1, § 6-11, § 6-15, § 6-52 og sktl. kap. 7
- Skatteforvaltningsloven § 8-14

B-18-1 Generelt

Ved inntektsbeskatning av bolig er det i Skatte-ABC gjennomført et terminologisk skille mellom fritaksbehandlede boliger og regnskapsbehandlede boliger. Uttrykket regnskapsbehandling benyttes på boliger som skattlegges etter de ordinære skattereglene der utleieinntekter er skattepliktig i sin helhet og kostnader knyttet til utleien er fradragsberettiget. Om fradragsrett for kostnader, se [pkt. 3](#). Regnskapsbehandling anses som hovedregelen, og dersom vilkårene for fritaksbehandling ikke er oppfylt, skal boligen normalt regnskapsbehandles. Fradragsrett for kostnader forutsetter imidlertid at kostnader er pådratt for å erverve skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Om fritaksbehandling av boliger, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)». I dette emnet behandles regnskapsbehandling av boliger og fritidseiendommer.

Inntekt ved korttidsutleie av egen bolig og utleie av egen fritidseiendom i mindre omfang skattlegges etter en sjablongregel i sktl. § 7-2 annet ledd. Skattlegging etter denne regelen medfører ikke regnskapsbehandling. Om sjablongregelen, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», [pkt. 4](#) og [pkt. 5.4](#).

Hvilke regler som skal anvendes ved fastsettingen (behandlingsmåte) må vurderes for hvert hele kalenderår.

Behandlingsmåten får på inntektssiden bare betydning for skatteplikten for utleieinntekter fra boliger og for omfanget av skatteplikten ved utleie av fritidsboliger. Fordelen ved å bo i egen bolig eller bruke egen fritidseiendom er skattefri også ved regnskapsbehandling, jf. sktl. § 7-1.

Det er ingen særlige regler for skattemessig behandling av fredede eller bevaringsverdige bygninger.

Om fradrag for vedlikeholdskostnadene ved overgangen fra fritaksbehandling til regnskapsbehandling, se [pkt. 3.11](#).

Det gis i alminnelighet ikke fradrag for avskrivning på boligeiendom, bortsett fra eventuell seksjonert del som hovedsakelig er benyttet til formål som gir rett til avskrivning, se for øvrig emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

B-18-2 Bruttoinntekt**B-18-2.1 Fordel ved egen bruk**

Fordelen ved at eieren helt eller delvis bruker sin eiendom som egen bolig eller fritidsbolig er aldri skattepliktig, jfr. sktl. § 7-1 første ledd. Dette gjelder uavhengig av om eiendommen fritaksbehandles eller regnskapsbehandles. Dette gjelder også våningshus på gårdsbruk og egen boligdel i avskrivbart bygg.

B-18-2.2 Inntekt ved utleie

Inntekt ved utleie av bolig og fritidseiendom, herunder utleiehytte, som skal regnskapsbehandles, er skattepliktig inntekt. For regnskapsbehandlet eiendom omfatter skatteplikten i slike tilfeller også inntekter ved utleie i en periode av året hvor eieren bor i halvparten eller mer selv, se også emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 4. Består utleien i egen bolig både av korttidsutleie (mindre enn 30 dager) og langtidsutleie, er det kun inntekt ved langtidsutleien som skattlegges etter reglene om regnskapsbehandling. Inntekt fra korttidsutleien skattlegges etter sjablongregelen, med mindre utleien av egen bolig anses som virksomhet, jf. sktl. § 7-2 tredje ledd annet punktum. Se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 4.6.

B-18-2.3 Inntekt ved utleie av møblert bolig/fritidsbolig

Den andelen av inntekten som knytter seg til utleie av inventar, er skattepliktig sammen med leieinntekten. Om fradrag for slitasje på innboet, se emnet «**Innbo og løsøre**».

B-18-2.4 Spesielt om utleie til arbeidsgiver eller eget aksjeselskap

Om utleie til arbeidsgiver eller eget aksjeselskap, se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 15.

B-18-3 Fradrag for kostnader**B-18-3.1 Generelt**

Er eiendommen leid ut slik at leieinntektene er skattepliktige i sin helhet, eller brukt av eieren i annen inntektsgivende aktivitet, herunder virksomhet, er det fradragsrett etter skattelovens alminnelige regler for alle kostnader til drift og vedlikehold av eiendommen, herunder kommunale avgifter, eiendomsskatt, og forsikring, jf. sktl. § 6-1 og § 6-11. Som annen inntektsgivende aktivitet anses f.eks. erverv av bolig med sikte på videresalg med gevinst, ev. etter at boligen er pusset opp. Nærmere om hva som er vedlikeholdskostnader, se emnet «**Vedlikehold**».

Også kostnader som knytter seg til selve utleien er fradragsberettiget. Dette gjelder f.eks. kostnader til formidling og annonsering. Kostnader til reiser som er utført i forbindelse med utleien, f.eks. ved visninger, vedlikehold og tilsyn, er fradragsberettigede. Det gis fradrag for faktiske reisekostnader dersom utleieaktiviteten ikke anses som virksomhet. Ved bruk av privatbil kan skattyter i slike tilfeller anvende kilometersatsen for yrkeskjøring, se emnet «**Bil – fradrag for bilkostnader**». Dersom utleien drives som virksomhet er reisekostnadene fradragsberettigede som arbeidsreiser eller yrkesreiser. Anses reisen som arbeidsreise, gis det fradrag etter reglene i sktl. § 6-44, se emnet «**Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)**». Anses reisen som yrkesreise, gis det fradrag etter sktl. § 6-1 for faktiske kostnader. Om fradrag for bilkostnader, se emnet «**Bil – fradrag for bilkostnader**». Om grensen mellom arbeidsreiser og yrkesreiser, se emnet «**Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser**», pkt. 2.

Hvis en regnskapsbehandlet eiendom bare delvis er benyttet i inntektsgivende aktivitet, begrenses fradragsretten til kostnader som knytter seg til den delen som benyttes i slik aktivitet, se pkt. 3.2 og pkt. 3.4. Har eiendommen vært utleid eller benyttet i annen inntektsgivende aktivitet bare deler av året, kan det være aktuelt med forholdsmessig fradrag for visse kostnader, se pkt. 3.3. Om fradrag for kostnader hvor eiendommen brukes både som egen bolig, til korttidsutleie og langtidsutleie, se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 4.6.

Går en eiendom over fra å være fritaksbehandlet til å bli regnskapsbehandlet, har sktl. § 7-10 regler som begrenser fradragsretten de første fem årene med regnskapsbehandling, se pkt. 3.11. Det er det beløpet som framkommer etter eventuelle begrensinger som nevnt ovenfor, som vil være grunnlaget for begrensningen etter sktl. § 7-10.

B-18-3.2 Eiendom hvor deler av den er brukt som egen bolig

Bruker eieren deler av eiendommen til egen bolig eller fritidseiendom, er andelen av kostnader som faller på denne delen ikke fradragsberettiget.

Kostnader som bare gjelder den delen av eiendommen som eieren bruker til egen bolig / fritidsformål eller til utleie/ervervsdel, tilordnes den aktuelle delen. Dette gjelder normalt indre vedlikehold av en leilighet som brukes av eieren som egen bolig eller fritidseiendom. Motsatt må kostnader som bare knytter seg til utleid del eller del brukt i eierens ervervsvirksomhet, tilordnes denne delen.

Kostnader som ikke kan tilordnes spesielle deler av eiendommen, fordeles i forhold til leieverdi for egen bolig og leieverdi av areal brukt til andre formål. Dette gjelder for eksempel kostnader til ytre vedlikehold, forsikring og kommunale avgifter.

Eksempel 1

En eiendom består av en familieleilighet med en årlig utleieverdi på kr 70 000 og en hybel med en årlig utleieverdi på kr 30 000. Familieleiligheten blir leid ut av eieren i samtlige 12 måneder mens eieren bebor hybelen selv den samme perioden.

Eieren pådrar seg i løpet av året kostnader med kr 100 000 som ikke kan henføres til en spesiell del av eiendommen (felleskostnad). Som følge av at eiendommen regnskapsbehandles og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 70 000 ($100\,000 \times 70\%$) være fradragsberettiget ved inntektsfastsettingen.

B-18-3.3 Eiendommer som i sin helhet er brukt som egen bolig deler av året

Har eieren brukt hele eiendommen en del av året og leid ut hele eiendommen eller brukt den i egen ervervsvirksomhet resten av året, gis det fradrag for periodiske kostnader som knytter seg til den perioden hvor eiendommen har vært inntektsgivende. Dette gjelder for eksempel kommunale avgifter og forsikring. For vedlikeholdskostnader gis det bare fradrag for kostnader som er knyttet til perioden da boligen var inntektsgivende. Om reduksjon av fradrag for vedlikehold ved overgang fra fritaksbehandling til regnskapsbehandling, se [pkt. 3.11](#).

Eksempel 2

Samme eiendom som i eksempel 1 ovenfor, men her har eieren leiet ut både familieleiligheten og hybelen (hele eiendommen) i de tre første månedene. Resten av året (ni måneder) har eieren brukt hele eiendommen selv.

Kostnader til vedlikehold påløpt i februar og mars beløper seg til kr 100 000. I tillegg er det påløpt vedlikehold i august på kr 100 000. Som følge av at eiendommen regnskapsbehandles og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil de første kr 100 000 være fradragsberettiget ved inntektsfastsettingen. Vedlikeholdskostnadene på kr 100 000 i august er ikke fradragsberettiget.

B-18-3.4 Eiendommer hvor ulike deler er brukt som egen bolig i ulike deler av året

Det forekommer at det i løpet av året skjer endringer mht. hvilke deler av eiendommen som eieren selv benytter som egen bolig, og hvilke deler som leies ut eller brukes i eierens ervervsvirksomhet. De fradragsberettigede kostnadene må da beregnes forholdsmessig, ut fra hvor stor del av eiendommen, beregnet etter utleieverdien, som har vært brukt i skattyters erverv/leid ut, og hvor stor del av året den aktuelle delen av eiendommen har vært brukt i skattyters erverv/leid ut.

Eksempel 3

Samme eiendom som i eksemplene ovenfor, men her leies familieleiligheten ut i de ni første månedene av året, mens eieren i samme periode benytter hybelen som egen bolig. De tre siste månedene bruker skattyteren hele eiendommen som egen bolig

Eieren pådrar seg vedlikeholdskostnader med kr 100 000 som ikke kan henføres til en spesiell del av eiendommen i mars. Som følge av at eiendommen regnskapsbehandles og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 70 000 ($100\,000 \times 70\%$) være fradragsberettiget ved inntektsfastsettingen. Den forholdsmessige delen av utgiftene som er tilknyttet hybelen kommer ikke til fradrag for noen del, da denne gjennom hele året er benyttet av eieren selv.

Eksempel 4

Samme bruk av eiendommen som i eksempel 3, men i tillegg til vedlikeholdskostnadene på kr 100 000 som ikke kan henføres til noen bestemt del av eiendommen, så er det i mars foretatt vedlikeholdsarbeid i familieleiligheten som har kostet kr 60 000. Disse kostnadene vil i sin helhet være fradragsberettiget.

Felles for alle fire eksemplene ovenfor vil være at det beløpet som framkommer som fradragsberettiget, vil danne grunnlaget for en eventuell ytterligere reduksjon av fradraget dersom eiendommen har vært fritaksbehandlet hos samme eier i ett eller flere av de foregående fem årene, jf. sktl. § 7-10. Nærmere om dette, se [pkt. 3.11.2](#).

B-18-3.5 Pendlerbolig

Kostnader knyttet til eierens egen bruk som pendlerbolig kan i utgangspunktet fradragsføres som merkostnader, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)». Kostnader tilknyttet eventuell utleie av pendlerbolig er fradragsberettiget på vanlig måte. Dette er fradragsberettiget i eiendomskommunen, se emnet «[Skattestedet](#)».

B-18-3.6 Opphør av utleieaktivitet – fradragsrett for kostnader i avviklingsperioden

Skal utleieaktiviteten avvikles, for eksempel fordi boligen skal selges eller tas i bruk av eieren som egen bolig, gis det fradrag for kostnader innenfor en rimelig avviklingsperiode. Dette kan f.eks. være kostnader til vedlikehold og ev. klargjøring for salg. Hvorvidt vedlikeholdskostnader er oppstått innenfor en rimelig avviklingsperiode må avgjøres ut ifra en konkret vurdering, se for øvrig emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)», [pkt. 2.6](#). Har bare en del av eiendommen vært leid ut, må fradragsretten eventuelt begrenses til de kostnadene som knytter seg til den tidligere utleide delen.

Tar eieren boligen i bruk som egen bolig før utgangen av inntektsåret, må fradraget for driftskostnader som f.eks. kommunale avgifter og forsikring reduseres forholdsmessig etter hvor mange måneder eieren faktisk bor i boligen, se [pkt. 3.3](#). Vedlikeholdskostnader som påløper i avviklingsperioden mens eiendommen ennå blir regnskapsbehandlet, er fradragsberettiget i sin helhet dersom kostnadene har tilstrekkelig tilknytning til regnskapsbehandlet utleieaktivitet. Se eksempel fra Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 46/2017.

Blir en regnskapsbehandlet bolig stående tom, har eieren fradragsrett for driftskostnader, herunder vedlikeholdskostnader, så fremt utleieaktiviteten ikke anses opphørt. Inntektsgivende aktivitet anses ikke opphørt fordi boligen blir stående tom en periode i påvente av ny utleie eller salg.

B-18-3.7 Fradrag for kostnader til bolig som brukes vederlagsfritt av andre enn eieren

Om tilfeller hvor nære slektninger som har fri bolig dekker alle kostnadene selv, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», [pkt. 8](#).

Om fradrag for kostnader til bolig som brukes vederlagsfritt av andre enn eieren, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)».

B-18-3.8 Hage mv.

Kostnader til vedlikehold av hagegjerdet til boligeiendom som regnskapsbehandles, er fradragsberettiget i samme utstrekning som øvrige kostnader tilknyttet boligen, selv om hagen ikke er inntektsgivende.

Kostnader til vedlikehold av plen, blomsterbed mv. er ikke fradragsberettiget når hagen brukes av eieren, alene eller sammen med leieboere. Dette gjelder selv om boligeiendommen er regnskapsbehandlet. Brukes hagen eller en atskilt del av hagen av leietaker alene, er vedlikeholdskostnadene knyttet til denne delen fradragsberettigede.

Kostnader til vedlikehold av veksthus i hage er ikke fradragsberettigede når veksthuset ikke er leid ut eller brukt i inntektsgivende aktivitet.

B-18-3.9 Vei, vann og avløp

Kostnader til vedlikehold av atkomstvei, vannledning og avløpsledning på boligeiendom som regnskapsbehandles, er normalt fradragsberettiget i samme utstrekning som øvrige kostnader

knyttet til boligen. Om fradragsretten for slike kostnader, se Utv. 1954/146. Det samme gjelder for kostnader til vannføring og reparasjon av frosne rør. Utskifting av nedgravde ledninger anses som vedlikehold selv om ledningen legges på et annet sted, se URD 31. mai 1977 (Onsøy herredsrett) i Utv. 1977/572. Det anses også som vedlikehold om det i forbindelse med et ellers utskiftingsmodent eldre anlegg foretas endringer som skyldes endrede krav til rensing, f.eks. at slamkum erstattes av et kjemisk minirensesanlegg. Kostnader i forbindelse med pålagt tilknytning til offentlig kloakkledning anses ikke som vedlikeholdskostnader. Om et tilfelle hvor pålagt omlegging av kloakk fra et kommunalt anlegg til et annet kommunalt anlegg heller ikke ble ansett som vedlikehold, se LRD 10. mai 2002 (Frostatting) i Utv. 2002/1028.

B-18-3.10 Kostnader til boligtaksering

Kostnader til oppmåling av boligeiendom i forbindelse med innrapportering av arealopplysninger ved fastsetting av formuesverdi etter sktl. § 4-10 annet og tredje ledd, er fradragsberettiget når boligen regnskapsbehandles. Brukes boligen også som egen bolig, avkortes fradraget forholdsmessig.

B-18-3.11 Vedlikehold, overgang til regnskapsbehandling hos samme eier

B-18-3.11.1 Utleie varer mindre enn halve inntektsåret i det første året med regnskapsbehandling

I det første året med regnskapsbehandling etter at eieren har gått over fra ikke å ha hatt leieinntekter eller blitt fritaksbehandlet for leieinntekter (herunder sjablongbeskattet leieinntekt), skal det ikke gis fradrag for vedlikeholdskostnader dersom utleien strekker seg over mindre enn halve inntektsåret, jf. sktl. § 7-10 tredje punktum. Som utleie etter sktl. § 7-10 tredje punktum regnes all utleie i inntektsåret uavhengig av utleiens omfang, herunder utleie i tidsrom av året hvor eieren også selv har bodd i minst halvparten av boligen. Med «mindre enn halve inntektsåret» menes inntil 182 dager, uavhengig av om utleien er sammenhengende eller ikke. Det skal for eksempel gis fradrag hvis utleien skjer fra 1. juli og ut året, siden dette utgjør 184 dager. Som utleie etter sktl. § 7-10 tredje punktum regnes ikke et tidsrom hvor boligen etter eierens fraflytting står tom før den leies ut.

Hvis skattyter for eksempel selger boligen i løpet av det første inntektsåret med regnskapsbehandling, regnes tidsrommet for utleieperioden i forhold til halvparten av skattyters eiertid i dette året.

Ved utleie i lengre perioder er det fradragsrett for vedlikeholdskostnadene etter bestemmelsen i sktl. § 7-10 første og annet punktum, se [pkt. 3.11.2](#).

Eksempel 5

Skattyter leier ut 70 %, regnet etter utleieverdi, av boligen sin fra august i år 1 til og med mars år 2. Boligen har tidligere vært fritaksbehandlet. Leieinntekten utgjør for år 1 kr 50 000 og for år 2 kr 30 000. Ettersom leieinntektene for hvert av årene utgjør mer enn kr 20 000, er disse fullt ut skattepliktige. Da skattyter leier ut under seks måneder i år 1, gis det ikke fradrag for vedlikeholdskostnader dette året, jf. sktl. § 7-10 tredje punktum. For år 2 vil det være fradragsrett for vedlikeholdskostnader da boligen ble regnskapsbehandlet i år 1. Fradraget må imidlertid begrenses i forhold til hvor stor del av året boligen er utleid, se [pkt. 3.2](#). Fradraget må eventuelt også begrenses etter sktl. § 7-10 første og annet punktum etter hvor mange år boligen har vært fritaksbehandlet i siste 5-årsperiode, se [pkt. 3.11.2](#).

Dersom eieren har overtatt boligen ved arv eller gave etter kontinuitetsreglene i sktl. § 9-7 skal den nye eieren tre inn i arvelater/givers skatteposisjoner. I denne sammenheng betyr det at dersom giveren brukte boligen som egen (fritaksbehandlet) bolig rett før overføringen til dagens eier, vil dagens eier ikke ha fradragsrett for vedlikeholdskostnader dersom boligen leies ut mindre enn halve året, jf. omtalen ovenfor. Om arv og gave etter kontinuitetsreglene, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)». Kontinuitetsregelen gjelder ikke hvis arvelater/giver på dødsfalls- eller gavetidspunktet oppfyller kravene til eier- og brukstid, jf. sktl. § 9-7 femte ledd.

B-18-3.11.2 Reduksjon av vedlikeholdsfradrag de første fem årene etter overgang til regnskapsbehandling

Har eieren i ett eller flere av de foregående fem årene ikke hatt leieinntekt eller ikke oppfylt vilkårene for regnskapsbehandling av ev. leieinntekt på boligen, reduseres vedlikeholdsfradraget for den delen av kostnadene som overstiger kr 10 000 med 10 % for hvert av årene uten leieinntekt, jf. sktl. § 7-10. Reduksjonen foretas i de fradragsberettigede kostnadene, det vil si etter at de ikke-fradragsberettigede kostnadene vedrørende egen boligdel er trukket ut.

Dersom eieren har overtatt boligen ved arv eller gave etter kontinuitetsreglene i sktl. § 9-7, skal den nye eieren tre inn i arvelater/givers skatteposisjoner. I denne sammenheng betyr det at arvelaterens/giverens bruk de siste fem årene må regnes med ved vurderingen av om reglene om reduksjon av vedlikeholdsfradrag beskrevet ovenfor kommer til anvendelse. Om arv og gave etter kontinuitetsreglene, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**». Kontinuitetsregelen gjelder ikke hvis arvelater/giver på dødsfalls- eller gavetidspunktet oppfyller kravene til eier- og brukstid, jf. sktl. § 9-7 femte ledd.

Frdrag for vedlikeholdskostnader skal beregnes slik:

Antall år med fritaksbehandling i siste femårsperiode:	Frdrag for vedlikeholdskostnader gis med:
5 år	kr 10 000 + 50 % av det som overstiger kr 10 000
4 år	kr 10 000 + 60 % av det som overstiger kr 10 000
3 år	kr 10 000 + 70 % av det som overstiger kr 10 000
2 år	kr 10 000 + 80 % av det som overstiger kr 10 000
1 år	kr 10 000 + 90 % av det som overstiger kr 10 000
0 år	Fullt fradrag

Eksempel 6

En eiendom består av en familieleilighet med en årlig utleieverdi på kr 70 000 og en hybel med en årlig utleieverdi på kr 30 000. Familieleiligheten blir i løpet av året benyttet 3 måneder av eieren mens den de resterende 9 månedene blir utleid. Hybelen er derimot utleid hele året.

Eieren pådrar seg i løpet av året vedlikeholdskostnader på familieleiligheten med kr 100 000. Som følge av at eiendommen blir regnskapsbehandlet og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 75 000 ($100\,000 \times 9/12$) utgjøre grunnlaget for reduksjon etter sktl. § 7-10.

Eksempel 7

Samme eiendom som i eksemplet ovenfor, men her pådrar eieren seg i løpet av året vedlikeholdskostnader med kr 100 000 som ikke kan henføres til en spesiell del av eiendommen (felleskostnad). Som følge av at eiendommen regnskapsbehandles og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 82 500 ($70\,000 \times 9/12 + 30\,000 \times 12/12$) utgjøre grunnlaget for reduksjon etter sktl. § 7-10.

I noen tilfeller kan årsaken til at eieren ikke har hatt regnskapsbehandlet leieinntekt i ett eller flere av de fem foregående årene, være at en nær slektning av eieren har bodd vederlagsfritt i boligen mot å dekke løpende kostnader, og derved kommet inn under skattefritaksregelen for egen bruk i sktl. § 7-1, se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 8. Eierens fradrag for vedlikeholdskostnader skal også i disse tilfellene reduseres på tilsvarende måte som om han hadde bodd i boligen selv i samme tidsrom.

B-18-4 Fremleie av bolig

B-18-4.1 Leid bolig

Nettoinntekt ved hel eller delvis fremleie av leid bolig er skattepliktig.

B-18-4.2 Leilighet i boligselskap

Om fremleie av leilighet i boligselskap, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

B-18-4.3 Flere kommuner

For personlige skattytere skattlegges inntekten ved fremleie av bolig stedbundet i eiendommens kommunen.

B-18-5 Tidfesting av inntekter og kostnader

Om tidfesting av inntekter og kostnader ved utleie, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

B-18-6 Opplysningsplikt

Om opplysningsplikt ved utleie av bolig, se sktfvl. § 8-2 og skatteforvaltningsforskriften § 8-2-1 og omtalen av disse bestemmelsene i Skatteforvaltningshåndboken.

B-19 Boligsparing for ungdom (BSU)

- Sktl. § 16-10
- FSFIN § 16-10
- Sktfvl. § 7-3

B-19-1 Nøkkeltall

- Maksimalt årlig sparebeløp er kr 27 500.
- Skattefradrag er 10 % av sparebeløpet.
- Samlet innbetalt sparebeløp kan ikke overstige kr 300 000.
- Aldersgrense er 33 år.

B-19-2 Vilkår

B-19-2.1 Hvem kan kreve fradrag

Personlige skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge og som ikke eier bolig per 31. desember i inntektsåret, kan til og med det inntektsåret de fyller 33 år, kreve fradrag i skatt etter reglene for boligsparing for ungdom (BSU), jf. sktl. § 16-10 første ledd.

Personer som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge kan som hovedregel ikke kreve slikt fradrag i skatten. Dette gjelder også for slike personer som under midlertidig opphold i Norge er skattepliktig hit etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og § 2-3 annet ledd, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 1.2. Personer bosatt i annen EØS-stat med begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 kan likevel på visse vilkår kreve slikt fradrag, se sktl. § 6-71 og emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 14. Personer som er bosatt i utlandet og arbeider i norsk utenriktjeneste, jf. sktl. § 2-1 åttende ledd, gis i praksis BSU-fradrag selv om de bare er begrenset skattepliktig til Norge for lønnsinntekten.

B-19-2.2 Eier av bolig kan ikke få BSU-fradrag

Det gis ikke BSU-fradrag når skattyteren per 31. desember i inntektsåret helt eller delvis eier primær- eller sekundærbolig. Dette gjelder både direkte og indirekte eie, jf. sktl. § 16-10 første ledd tredje og fjerde punktum. Indirekte eie foreligger hvor boligen eies gjennom en annen enhet, f.eks. borettslag eller aksjeselskap og eierposisjonen gir skattyteren kontroll eller disposisjonsrett over boligen.

Skattyter som eier bolig kan heller ikke opprette BSU-konto.

Det er de reelle eierforholdene som legges til grunn, se emnet «[Eierbegrepet](#)». Dette gjelder også mellom ektefeller. Ved ekteskapelig felleseie hvor den ene ektefellen er reell eneeier av hele den felles boligen, vil felleseiet i seg selv ikke medføre at den andre ektefellen anses å eie bolig. Ektefellen som ikke eier bolig, kan derfor inngå avtale om BSU og få BSU-fradrag. Om betydningen for ektefeller, se også [pkt. 3.2](#).

BSU-fradrag kan gis til skattytere som bare eier fritidsbolig. Skillet mellom bolig og fritidsbolig må vurderes ut fra boligens karakter/særtrekk, på samme måte som ved formuesbeskatningen, se emnet «[Bolig – formue](#)», [pkt. 2.5](#).

Eierskap til bolig i utlandet vil også avskjære BSU-fradrag, på tilsvarende måte som om boligen lå i Norge. Derimot vil eierskap til fritidsbolig i utlandet, ikke avskjære BSU-fradrag.

Vurderingen av om skattyteren eier bolig skal tas ut fra situasjonen 31. desember i inntektsåret. Avgjørende er om skattyter på dette tidspunktet har blitt eier i privatrettslig forstand, se emnet «[Eierbegrepet](#)», [pkt. 9](#). I tilfeller der det bygges ny bolig anses skattyteren for å være eier fra det tidspunktet boligen er ferdigstilt (ferdigattest) eller tatt i bruk.

Skattyter som har opprettet BSU-konto før ervervet, mister retten til BSU-fradrag fra og med det året boligen erverves og så lenge vedkommende eier bolig. Dersom skattyteren kvitter seg med boligen, kan skattyter som ikke har disponert over midlene på kontoen, fortsette sparingen med rett til skattefradrag. Skattyter som ikke har hatt BSU-konto tidligere, kan opprette BSU-konto.

Eksempel

Skattyter foretar innskudd på BSU-kontoen sin i januar, kjøper seg bolig i februar (uten å benytte innskuddet på BSU-kontoen) og selger boligen sin i november. Skattyter kan få BSU-fradrag det aktuelle året dersom de øvrige vilkårene er oppfylt.

Skattyteren er på vanlig måte ansvarlig for å opplyse om eierforholdet, selv om den forhåndsutfylte skattemeldingen ikke har fanget opp at skattyteren eier egen bolig ved årsskiftet, jf. sktfvl. § 8-1.

B-19-2.3 *Kontoen*

Skattefradrag gis bare for innskudd på konto opprettet særskilt for boligsparing for ungdom. Kontoen kan ifølge sktl. § 16-10 første ledd første punktum bare opprettes i:

- innenlandsk bank
- samvirkeforetak
- innenlandsk fast organisert spareforening
- tilsvarende spareinstitusjon i annen EØS-stat. For skattytere som velger å opprette BSU-konto i annen EØS-stat gis fradrag på grunnlag av dokumentasjon fra skattyter i vedlegg til skattemeldingen. Om nærmere krav til dokumentasjonen, se [pkt. 9](#).

Kontoen kan bare lyde på navnet til én person. Ektefeller må i tilfelle opprette hver sin konto. Nærmere om ektefellers maksimale sparebeløp, se [pkt. 4.2](#).

Boligsparekonto kan som hovedregel bare opprettes én gang for hver person, jf. FSPIN § 16-10-1. En skattyter kan således ikke ha to slike kontoer eller opprette ny konto når en tidligere konto er gjort opp. Dette gjelder selv om innskudd på den oppgjorte kontoen ikke har gitt grunnlag for skattefradrag. Om unntak i visse tilfeller ved overføring av konto til ektefelle eller når konkursbo inndrar kontoen, se nedenfor. Det er anledning til å flytte BSU-kontoen fra en godkjent spareinretning til en annen under forutsetning av at innskuddsbeløpet overføres direkte mellom spareinretningene.

B-19-2.4 *Frist for innskudd*

For å gi rett til skattefradrag må innskudd være innbetalt på kontoen senest den 31. desember i inntektsåret.

Det gis ikke skattefradrag for innskudd som settes inn på BSU-kontoen i det året kontoen avsluttes, se [pkt. 2.5](#).

Ved opphør av skatteplikt som bosatt i Norge etter sktl. § 2-1 tredje ledd, må innskudd være foretatt innen tidspunktet for opphør av skatteplikt som bosatt. Innskudd kan likevel foretas etter utflyttingen når skatteplikten som bosatt er opphørt, hvis skattyter bosetter seg innenfor EØS og krever BSU-fradrag på grunnlag av å være begrenset skattepliktig til Norge, se sktl. § 6-71 og emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», [pkt. 14](#).

B-19-2.5 Sperre for innskudd ved uttak fra BSU-konto

Det gis ikke fradrag i skatten for innskudd foretatt fra og med det inntektsåret skattyter disponerer over sparebeløpet, jf. sktl. § 16-10 første ledd femte punktum og FSVIN § 16-10-3 annet ledd. Dette gjelder hvor skattyter tar ut fra BSU-konto:

- tidligere års foretatte innskudd, og/eller
- renter påløpt til og med det år skattyter fyller 33 år

Dette gjelder enten uttaket anvendes etter vilkårene eller uttaket er et brudd på vilkårene. Om adgang til å disponere over årets innskudd, se [pkt. 7](#).

B-19-2.6 Sparetid

Det er ikke satt noen minste sparetid, men innskuddet må minst stå over ett årsskifte for å gi rett til skattefradrag.

B-19-2.7 Spareplan

Det er ikke krav om at skattyteren skal inngå avtale med spareinretningen om en spareplan. Skattyteren kan, innenfor vilkårene, selv etter hvert velge hvor mange år han vil foreta innskudd, hvilke år han vil foreta innskudd og med hvilket beløp innenfor det årlige maksimalbeløpet.

B-19-3 Skattefradrag

B-19-3.1 Generelt

Fradrag i skatt gis med 10 % av sparebeløp satt inn på BSU-konto i løpet av året innenfor visse beløpsgrenser, se [pkt. 4](#). Renter på BSU-konto regnes i denne forbindelse ikke som innsatt sparebeløp. Skattefradraget rundes av nedover til nærmeste hele kronebeløp. Fradraget gis i innskuddsårets skatt på inntekt og i trygdeavgiften. Fradraget gis ikke i skatt på formue, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990–91) pkt. 27.8.2.5.

Overstiger skattefradraget samlet skatt på inntekt og trygdeavgift for vedkommende inntektsår, er det ikke adgang til å føre det overskytende til fradrag i skatt et senere inntektsår.

B-19-3.2 Ektefeller

For personer som skattlegges som ektefeller gis fradrag først i skatten til den av ektefellene kontoen er registrert på. Udekket fradrag kan som utgangspunkt overføres til fradrag i den andre ektefellens skatt. Det udekkede BSU-fradraget kan overføres selv om den andre ektefellen ikke selv oppfyller de vanlige BSU-kriteriene og f.eks. er 34 år eller allerede har fylt opp sin egen BSU-konto tidligere år. Fradrag som overføres til ektefellen kommer i tillegg til eventuelle BSU-fradrag som ektefellen selv har opparbeidet seg det aktuelle året. BSU-fradraget kan imidlertid ikke overføres til den andre ektefellen hvis vedkommende eier bolig. Se FSVIN § 16-10-3 første ledd.

B-19-3.3 Barn og ungdom

Innskudd på BSU-konto som er registrert på barn som skattlegges under ett med foreldrene, gir bare rett til fradrag i skatt på inntekt som skattlegges særskilt hos barnet, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd fjerde punktum. Om når barn skattlegges under ett med foreldrene og hvilke inntekter som kan skattlegges særskilt, se emnet «[Barn og ungdom](#)». Kravet om særskilt skattlegging hos barnet anses oppfylt hvis barnet skattlegges for avkastning av erstatning mv. som omfattes av sktl. § 2-14 femte ledd, selv om barnet i disse tilfellene i praksis ikke leverer egen skattemelding og ikke får eget skatteoppgjør.

B-19-4 Maksimalt sparebeløp

B-19-4.1 Generelt

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige kr 27 500 i det enkelte år, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd første punktum. Rentene inngår ikke i det årlige sparebeløp som gir rett til skattefradrag. Innbetaling under kr 27 500 et år gir ikke rett til høyere innbetaling et senere år.

Samlet innbetalt sparebeløp kan ikke overstige kr 300 000, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd andre punktum. Påløpte renter regnes ikke som innbetalt sparebeløp, slik at kontoens totale pålydende kan overstige kr 300 000.

Det er ikke anledning til å sette inn penger på kontoen ut over grensebeløpene eller etter det inntektsår skattyteren fyller 33 år.

Grensebeløpene ovenfor gjelder særskilt for hver person som har opprettet konto. Bosetting i Norge bare en del av året fører ikke til reduksjon av grensebeløpene.

B-19-4.2 Ektefeller

Beløpsgrensen på kr 27 500 gjelder for hver av ektefellene, selv om bare den ene har inntekt, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd tredje punktum.

B-19-5 Skatteplikt for formue og renter

Spareinnskuddet er skattepliktig formue. Renter av spareinnskuddet er skattepliktig inntekt i det året rentene påløper.

B-19-6 Anvendelse

B-19-6.1 Generelt

Sparebeløp og renter påløpt til og med det år skattyteren fyller 33 år skal etter vilkårene brukes til erverv av, påkostning på eller vedlikehold av egen bolig for skattyteren, jf. FSFIN § 16-10-4. BSU-midlene kan også benyttes til å betale renter og avdrag på lån til erverv av, påkostning på eller vedlikehold av egen bolig.

Det er uten betydning hvordan boligen opprinnelig ble ervervet, enten dette har skjedd ved kjøp, gave eller arv. Se nedenfor om hvilke anvendelser av uttaket som anses som kostnader til anskaffelse av bolig.

B-19-6.2 Hva anses som bolig

B-19-6.2.1 Generelt

Som bolig anses:

- selveierbolig (enebolig, tomannsbolig, leilighet i flermannsbolig, selveierleilighet)
- andelsleilighet
- aksjeleilighet
- obligasjonsleilighet
- egen boligdel i avskrivbart bygg
- våningshus på gårdsbruk

B-19-6.2.2 Boligens beliggenhet

Boligen kan være i Norge eller i et annet land.

B-19-6.2.3 Husbåt og andre mobile enheter

Husbåt anses ikke som bolig etter sktl. § 16-10, selv om den skal brukes som helårsbolig. Se [uttalelse fra finansministeren](#) av 14. september 1999. Det samme gjelder andre mobile enheter som f.eks. campingvogn, bobil og minibus på hjul.

B-19-6.3 Hva kreves for at boligen anses som egen bolig

B-19-6.3.1 Generelt

Etter FSFIN § 16-10-4 andre ledd er egen bolig, den boligen som skattyter bruker som sin faste bopel (hjem). I tilfeller der BSU-midlene benyttes før innflytting i boligen, må innflytting i boligen skje innen rimelig tid. Innflytting innen 6 måneder etter at boligen er ervervet/innflyttingsklar, vil uansett måtte anses som rimelig tid.

Som «egen bolig» anses ikke sekundærbolig og fritidsbolig.

Pendlerbolig hvor skattyteren bare har arbeidsopphold, vil ikke kunne anses som egen bolig. Derimot anses bolig på studiestedet som egen bolig, forutsatt at skattyter ikke eier annen bolig.

B-19-6.3.2 Ikke tatt i bruk

Boligeiendom ervervet til eget bruk regnes som egen bolig selv om skattyter pga. sitt arbeid, helsemessige eller lignende grunner er forhindret fra å bruke boligen, jf. FSFIN § 16-10-4

tredje ledd. Forutsetningen er at skattyter ikke kjente eller burde kjenne til brukshindringen ved ervervet av boligen. Se emnet «**Bolig – realisasjon**», pkt. 4.4.

B-19-6.4 Kostnader til erverv, påkostning og vedlikehold av egen bolig

B-19-6.4.1 Generelt

Uttak må benyttes til erverv av egen bolig, påkostning av egen bolig eller vedlikehold av egen bolig, jf. sktl. § 16-10 første ledd og FSFIN § 16-10-4. Dette omfatter:

- kjøpe-/byggesum for (selve) boligen eller en ideell andel av denne, herunder overtakelse av gjeld
- kjøpesum for tomt av passende størrelse til egen bolig, herunder innfestingsavgift for festet tomt, eller innløsning av festet tomt
- betaling for nødvendig aksje, andel eller obligasjon
- kostnader til oppussing og oppgradering av egen bolig (påkostning og vedlikehold)
- kostnader ved å utvide/bygge på egen bolig, herunder tilbygg og tilhørende garasje som har tjenende funksjon til boligen, se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 14.1.3
- betaling av renter og avdrag på lån til egen bolig
- betaling av renter og avdrag på felleslån i borettslag hvor skattyter har sin egen bolig
- utløsning av fraseparert eller fraskilt ektefelle fra egen bolig som har tilhørt ektefellenes felleseie
- dokumentavgift, kostnader til tinglysning og andre ervervskostnader knyttet til erverv nevnt ovenfor

For ektefeller anses ektefellenes faste bolig som egen bolig for begge ektefeller dersom begge kan anses som reelle eiere eller blir reell eier ved at BSU-midlene brukes på boligen.

B-19-6.4.2 Nærmere om betaling av renter og avdrag på lån

Innestående på BSU-kontoen kan benyttes til betaling av renter og avdrag på lån til egen bolig. Som lån til bolig likestilles lån til nødvendig aksje, andel eller obligasjon. BSU-kontoen kan også benyttes til betaling av renter og avdrag på fellesgjeld som skattyter tok over ved kjøp av bolig. Det er ikke krav om at lånet er benevnt boliglån av långiver eller er sikret med pant i huset, aksjen, andelen eller obligasjonen, men lånebeløpet må være benyttet til erverv av boligen. Skattyter må sannsynliggjøre at lånet er et boliglån.

BSU-midler kan benyttes til nedbetaling av rammelån og andre lån, forutsatt at den opprinnelige hovedstolen som knyttet seg til erverv av bolig ikke på noe tidspunkt er nedbetalt så mye at den er lavere enn den del av BSU-midlene som benyttes til nedbetaling av lånet.

Eksempel på nedbetaling av rammelån

Tone er 34 år og har innbetalt til sammen kr 300 000 på BSU-kontoen sin. Da Tone kjøpte boligen, som hun fortsatt bor i, tok hun opp et rammelån på kr 1 000 000 for å finansiere boligkjøpet. Kort tid etter at hun kjøpte boligen pusset hun den opp, og økte derfor rammelånet med kr 500 000. I tiden etterpå betalte hun inn kr 1 100 000 på rammelånet, slik at saldoen nå er kr 400 000.

Tone kan nå bruke midlene på BSU-kontoen (kr 300 000) til å betale ned på det resterende rammelånet. Dette kan hun gjøre fordi minst kr 300 000 av det opprinnelige boliglånet ennå ikke er nedbetalt (saldoen på det opprinnelige boliglånet har aldri vært lavere enn kr 300 000).

Ved betaling av lånet skilles det ikke mellom renter på den opprinnelige hovedstolen og renter fra annen opplåning. Se FIN i Utv. 2009/1279.

B-19-6.5 Flytting av BSU-konto

Etter praksis fra skattemyndighetene har skattyter anledning til å flytte BSU-kontoen fra en godkjent spareinretning til en annen under forutsetning av at innskuddsbeløpet overføres direkte mellom spareinretningene. Dette gjelder også utbetalinger fra Bankenes sikringsfond, dersom skattyter kan dokumentere at utbetalingsbeløpet er overført til ny spareinretning uten ubegrunnet opphold og innen rimelig tid.

B-19-6.6 Frist for uttak

Det er ikke satt noen frist for når uttak må foretas. Skattyteren kan således ta ut og anvende midlene etter at han er fylt 33 år.

B-19-6.7 Bruk av uttaket

Sparebeløpet må anvendes til å dekke kostnader til erverv, påkostning eller vedlikehold av egen bolig, se [pkt. 6.1](#). Det samme gjelder påløpte renter frem til og med det inntektsåret skattyteren fyller 33 år. Skattyteren må på uttakstidspunktet kunne sannsynliggjøre at beløpet skulle brukes og faktisk har blitt brukt i samsvar med vilkårene for anvendelsen, f.eks. ved å vise til kontrakt om kjøp eller kvittering for utført påkostning/vedlikehold av egen bolig. Det må kreves en viss nærhet i tid mellom pådragelse av kostnader og uttak fra BSU-konto. Normalt må det godtas at uttak og pådragelse av kostnader skjer innenfor en toårsperiode.

B-19-6.8 Flere uttak

Det er adgang til å foreta flere uttak over flere år til boligformål. (Det er ikke anledning til å foreta innskudd på kontoen fra og med det inntektsåret skattyteren foretar første uttak.)

B-19-7 Brudd på vilkårene**B-19-7.1 Uttak****B-19-7.1.1 Innskutt beløp**

Tar skattyter tidligere års innskutte beløp ut av kontoen og ikke benytter beløpet i samsvar med vilkårene for anvendelse, se ovenfor, anses dette som brudd på vilkårene, jf. FSFIN § 16-10-5 første ledd bokstav a.

Vilkårene anses ikke brutt ved uttak av årets innskudd før utgangen av året, selv om beløpet ikke anvendes eller settes inn igjen før utgangen av året.

B-19-7.1.2 Renter

Tar skattyter ut renter som er påløpt til og med det år han fyller 33 år og ikke benytter beløpet i samsvar med vilkårene for anvendelse, se ovenfor, anses dette som brudd, jf. FSFIN § 16-10-5 første ledd bokstav a. Skattyter kan fritt disponere renter som påløper etter det inntektsåret han fyller 33 år.

B-19-7.2 Overdragelse av innestående på kontoen

Vilkårene for boligsparingen anses brutt ved overdragelse av innestående på kontoen, jf. FSFIN § 16-10-5 første ledd bokstav b. Dette gjelder likevel ikke overdragelse av hele sparebeløpet (innskutte midler og bundne renter) til ektefelle ved separasjon eller skilsmisse eller hvis gjenlevende ektefelle overtar kontrakten, jf. FSFIN § 16-10-5 annet ledd bokstav c og d. Den ektefelle som overfører sin konto kan opprette ny BSU-konto på vanlig måte, og spare inntil kr 300 000 på denne, uavhengig av tidligere innbetalinger på den overførte boligsparekontrakten.

Ved overdragelse må navnet kontoen er registrert på andres. En ektefelle som overtar den andre ektefellens konto kan ikke fortsette sparingen på egen og overtatt konto hvis summen av innbetalt sparebeløp overstiger beløpsgrensen, jf. sktl. § 16-10 tredje ledd annet punktum. Medfører overføringen at samlet sparebeløp på BSU-kontoen overstiger beløpsgrensen, kan det ikke foretas ytterligere innskudd på kontoen, jf. FSFIN § 16-10-2 første ledd.

B-19-7.3 Dødsfall

Skattyters død anses ikke som brudd på BSU-kontrakten. BSU-kontrakten anses bortfalt ved skattyters død. Dette innebærer at tidligere skattefradrag for utført sparing blir endelig, og at investeringsforpliktelsene for det akkumulerte sparebeløp bortfaller.

B-19-7.4 Konkurs

Det anses ikke som kontraktsbrudd at innestående på kontoen heves av konkursboet og midlene anvendes til dekning av kreditorenes krav, jf. FSFIN § 16-10-5 annet ledd bokstav e. Konkursdebitor har anledning til å fortsette å spare på ny konto.

B-19-7.5 Sikkerhetsstillelse, utlegg m.m.

Vilkårene anses brutt når BSU-kontoen frivillig stilles som sikkerhet, jf. FSFIN § 16-10-5 første ledd bokstav c. Det samme gjelder hvor debitor foretar frivillige uttak fra BSU-konto til betaling av gjeld for å unngå utlegg eller andre tvangsmidler. Tas det derimot utlegg, beslag mv. i BSU-kontoen anses dette ikke som brudd på boligsparingen og skattyster kan spare videre på kontoen. Dersom utlegg realiseres, kan bundet sparebeløp som har vært gjenstand for utlegg ikke spares på nytt. Skattytters maksimale sparebeløp på kontoen må reduseres med dette beløpet.

Skattefradrag som er gitt tidligere år skal ikke tilbakebetales. Dersom BSU-vilkårene brytes på et senere tidspunkt enn utleggstidspunktet, skal man i forbindelse med etteroppgjøret, se [pkt. 7.7](#), se bort fra de midlene som det ble tatt utlegg i.

B-19-7.6 BSU-sparing i annen EØS-stat

Vilkårene anses brutt hvis skattyter ikke overholder opplysningsplikten ved sparing på boligsparekonto i annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-10-5 første ledd bokstav e. Om opplysningsplikten, se [pkt. 9](#). Vilkårene anses likevel ikke brutt dersom skattyter godtgjør at det foreligger særlige omstendigheter som har forhindre skattyter fra å oppfylle sin opplysningsplikt, jf. FSFIN § 16-10-5 annet ledd bokstav f. Skattyter må uansett gis mulighet til å rette opp i forholdet.

B-19-7.7 Konsekvenser av brudd

Det er ikke anledning til å betale inn mer på BSU-kontoen fra og med det inntektsåret det ble foretatt uttak eller overføring, som førte til at vilkårene ble brutt.

Har skattyteren ikke brukt noen del av innskutte beløp i samsvar med vilkårene for anvendelsen, skal det gis et tillegg i skatt som tilsvare det samlede skattefradrag som tidligere er gitt, jf. sktl. § 16-10 sjette ledd. Dette gjelder også for skattefradrag knyttet til sparemidler som fortsatt står inne på kontoen. Derimot skal det ikke gis slikt skattetillegg for godskevne renter som står på kontoen.

For at tillegget i skatt skal tilsvare det samlede skattefradraget som tidligere er gitt, må det også tas med i beregningen at frem til og med inntektsåret 2022 ble det gitt fradrag i skatt med 20 % av sparebeløpet, mens fradrag i skatt gis med bare 10 % fra og med inntektsåret 2023. Tillegget i skatt skal tilsvare det reelle fradraget som ble gitt tidligere år.

Har skattyter ikke fått utnyttet skattefradraget fullt ut, fordi fastsatt skatt har vært lavere enn skattefradraget, er det det faktiske skattefradraget som utgjør tillegget.

Skattyteren gis tillegg i skatt for hele det tidligere skattefradraget selv om deler av skattefradraget i sin tid ble gitt til ektefellen som følge av at skattyteren selv ikke kunne nyttiggjøre seg fradraget, se [pkt. 3.2](#).

Hvis en skattyter som har fått overdratt BSU-midler fra ektefelle ved skilsmisse bryter vilkårene, vil denne få tillegg i skatt både på grunnlag av det overførte beløp og egen sparing.

Har skattyter brutt vilkårene, men brukt deler av sparemidlene i samsvar med vilkårene, skal det bare gis tillegg i skatt for den delen av sparemidlene som ikke er brukt i samsvar med vilkårene, herunder innskutte beløp som ikke er tatt ut. Ved beregningen av tillegget i skatt anses beløp som er brukt til erverv av egen bolig først å komme fra innbetalt sparebeløp, deretter akkumulerte renter påløpt til og med det året skattyteren fylte 33 år.

Eksempel

En skattyter har en sparekonto med innestående kr 130 000, hvorav kr 100 000 i innbetalte sparemidler og kr 30 000 er renter påløpt før fylte 33 år. Skattyteren tar ut kr 80 000 og bruker kr 65 000 til erverv av egen bolig innen utløpet av uttaksåret, mens resten av uttaket, kr 15 000, brukes til kjøp av innbo. Det står kr 50 000 igjen på kontoen.

Fordi ikke hele uttaket er brukt til erverv av bolig mv., er vilkårene brutt. Skattyteren skal ha et tillegg i skatt. Han har brukt kr 65 000 etter vilkårene. Av det totalt innbetalte sparebeløp, vil det da være kr 100 000 – kr 65 000 = kr 35 000 som ikke er benyttet etter vilkårene. Tillegget i skatt blir da 20 % av kr 35 000, dvs. kr 7 000. Satsen på 20 % benyttes for hele beløpet siden det ble gitt fradrag i skatt med 20 % av sparebeløpet i alle de tidligere årene.

B-19-8 Innrapportering

Bankene innrapporterer sparebeløpet og ev. brudd på vilkårene ved uttak maskinelt til Skatteetaten, jf. sktflv. § 7-3 og skatteforvaltningsforskriften § 7-3-3.

B-19-9 Opplysningsplikt ved sparing i institusjon i annen EØS-stat

Spareinstitusjoner i annen EØS-stat innrapporterer ikke maskinelt til Skatteetaten. Skattytere som velger å opprette BSU-konto i annen EØS-stat må selv fremlegge dokumentasjon for at skattefradrag kan gis. Dokumentasjonsplikten oppfylles ved at årsoppgave fra spareinstitusjonen legges ved skattemeldingen. Ved førstegangsetablering av boligsparekonto i annen EØS-stat eller ved overføring av en boligsparekonto fra en spareinstitusjon til en annen, skal avtale om opprettet BSU-konto legges ved skattemeldingen.

B-20 Bosted – skattemessig bosted

- Sktl. § 3-1
- FSFIN § 3-1
- Lov om folkeregistrering 9. desember 2016 nr. 88 (folkeregisterloven)
- Forskrift til folkeregisterloven 14. juli 2017 nr. 1201 (folkeregisterforskriften)

B-20-1 Innledning

I dette emnet omtales reglene om hvor personlige skattytere til enhver tid anses å ha sitt skattemessige bosted (hjem) i Norge. Reglene er i utgangspunktet sammenfallende for bosted etter skatteloven og folkeregisterloven. Reglene er likevel ikke helt sammenfallende i alle tilfeller, f.eks. for studenter og for personer som har flyttet til utlandet. Videre kan registermyndigheten dispensere fra hovedregelen om bosted i visse tilfeller, se forskrift til folkeregisterloven 14. juli 2017 nr. 1201 (folkeregisterforskriften) § 5-2-1 fjerde ledd.

Det er imidlertid ikke avgjørende for det skattemessige bostedet hvor skattyter er registrert bosatt iht. folkeregisteret.

Det skattemessige bostedet vil bl.a. ha betydning for:

- hvilken kommune det skal skattes til (skattekommune for det enkelte inntektsår basert på bosted ved utløpet av 1. januar i inntektsåret, se emnet «Skattestedet»), og
- fradragsrett for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet (det skattemessige bostedet til enhver tid). Se emnene «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet», «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet».

Om når en skattyter skal anses skattemessig bosatt i Norge eller utlandet, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

B-20-2 Hovedregel**B-20-2.1 Enslige**

Enslige anses i utgangspunktet bosatt der hvor de har sitt hjem, normalt der de har overveiende døgnhvile, jf. FSFIN § 3-1-1. Om bosted for enslige som på grunn av arbeidsopphold bor skiftevis i to eller flere boliger (pendler), se pkt. 6.4.

B-20-2.2 Person som bor sammen med barn eller søsken

Person som uten å bo sammen med ektefelle, bor sammen med egne barn, anses bosatt der barna tar sin overveiende døgnhvile, jf. FSFIN § 3-1-2 første ledd første punktum. Dette gjelder ikke lenger når barna flytter ut av det felles hjemmet. Som barn i denne sammenheng forstås biologiske barn, fosterbarn og adoptivbarn som ved utløpet av året ikke er fylt 22 år.

Bor foreldrene hver for seg, og barnet bor skiftevis hos dem, vil bare den av foreldrene som bor der barnet bor det meste av året, anses å ha felles hjem med barnet. Bor barnet like mye hos hver av foreldrene, vil det avgjørende være hvor barnet er registrert i folkeregisteret.

Enslige som forsørger søsken som de bor sammen med, anses bosatt i deres felles hjem, jf. sktl. § 3-1 femte ledd annet punktum.

B-20-2.3 Ektefeller

(Gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Ektefeller som bor sammen, anses bosatt i deres felles hjem, jf. sktl. § 3-1 femte ledd første punktum og FSFIN § 3-1-2 første ledd første punktum. Ektefeller som ikke kan anses å ha noe felles hjem, skal behandles som bosatt hver for seg, se for øvrig emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

Ektefellenes felles hjem går foran felles hjem med barn, jf. FSFIN § 3-1-2 første ledd tredje punktum. Som barn forstås i denne sammenhengen biologiske barn, fosterbarn og adoptivbarn, som ved utløpet av året ikke er fylt 22 år.

Om bosted for ektefeller som på grunn av arbeidsopphold bor skiftevis i to eller flere boliger (pendler), se [pkt. 6.3](#).

B-20-2.4 Samboere

Samboere behandles etter reglene for enslige, eventuelt person som bor sammen med barn eller søsken, se ovenfor. Dette gjelder også meldepliktige samboere.

Om bosted for samboere som på grunn av arbeidsopphold bor skiftevis i to eller flere boliger (pendler), se [pkt. 6.5](#).

B-20-2.5 Skoleelever, studenter, mv.

Skoleelever/studenter mv. som har skolegangen/studiene som hovedbeskjeftigelse anses ikke som pendlere, og faller dermed utenfor FSFIN § 3-1-1 om skattemessig bosted for pendlere. Disse skal normalt anses bosatt i hjemkommunen uavhengig av døgnhvile, jf. sktl. § 3-1 fjerde ledd.

Skoleelever/studenter mv. som har skolegangen/studiene som bibeskjeftigelse skal normalt anses bosatt i oppholdskommunen, dvs. at bostedet bedømmes etter vanlige regler, jf. sktl. § 3-1 fjerde og femte ledd og FSFIN § 3-1-1.

Skoleelev/student med ektefelle og/eller barn følger de vanlige reglene og anses derfor bosatt i den kommunen ektefellen og/eller barna anses bosatt. Dette innebærer at gifte studenter i utgangspunktet anses bosatt i studiekommunen dersom de har et felles hjem der, jf. sktl. § 3-1 femte ledd.

Skoleelever/studenter kan velge å stå registrert i folkeregisteret som bosatt på studiestedet, selv om reglene ellers ville ha tilsagt et annet bosted, jf. folkeregisterforskriften § 5-1-4. Slikt valg av bostedsregistrering i folkeregisteret på studiestedet er ikke avgjørende for det skattemessige bostedet.

B-20-2.6 Utland

Skattyter som er skattemessig bosatt i Norge, men som har ektefelle og/eller barn, eventuelt foreldre, som er skattemessig bosatt utenfor Norge, skal ved avgjørelsen av hvor i Norge han er bosatt etter norske bestemmelser, behandles etter reglene for enslige. Ved denne avgjørelsen tas bare hensyn til bosted i Norge. Dette gjelder selv om skattyteren påstår å ha felles bolig med ektefelle og/eller barn ved at de besøker skattyteren i en annen bolig i Norge enn den skattyter anses bosatt i etter reglene for enslige.

B-20-3 Særregel for stortingsrepresentanter, regjeringsmedlemmer, mv.

Sktl. § 3-1 sjettede ledd har særregler for medlemmer av regjeringen og Stortinget, samt statssekretærer og politiske rådgivere i departementer og ved statsministerens kontor. Nærmere om dette, se emnet «[Stortingsrepresentanter mv.](#)».

B-20-4 Særregel for personer som blir innlagt på alders- eller sykehjem i annen kommune enn bostedskommunen

Om særregel for personer som blir innlagt på alders- eller sykehjem i annen kommune enn bostedskommunen, se emnet «[Skattestedet](#)», [pkt. 2.2.2](#).

B-20-5 Særregel for personer med strengt fortrolig adresse

Skatteetaten kan bestemme at personer med strengt fortrolig adresse kan ha annet skattemessig bosted enn den kommunen hvor de faktisk bor. Nærmere om dette, se emnet «[Skattestedet](#)»,

pkt. 2.2.3. I de tilfellene hvor bostedet har betydning for fastsetting av fradrag knyttet til reise mellom hjem og arbeidssted, besøksreiser mv., må faktiske forhold legges til grunn. Det samme gjelder for skattemessig behandling av utgiftsgodtgjørelser mv. hvor bostedet er relevant.

B-20-6 Pendlere

B-20-6.1 Generelt

En pendler er en person som av hensyn til inntektsgivende aktivitet, må overnatte utenfor hjemmet. Opphold utenfor hjemmet av andre grunner, f.eks. studier, fritidsformål, familiære forhold mv. medfører ikke at en person anses som pendler. Hvis oppholdet utenfor hjemmet skyldes inntektsgivende aktivitet, kan vedkommende etter omstendighetene bli ansett som pendler selv om det er praktisk mulig å foreta daglige reiser mellom hjem og arbeidssted. Reiseavstanden kan imidlertid ha betydning ved vurderingen av om oppholdet utenfor hjemmet skyldes andre grunner enn inntektsgivende aktivitet. Om et konkret tilfelle hvor reiseavstanden mellom hjemmet og arbeidsstedet på 32 km ble ansett å være for kort til at det var nødvendig for skattyter å overnatte utenfor hjemmet, se [vedtak i Skatteklagenemnda Stor avdeling 01 NS 91/2019](#). Se for øvrig emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 3.1.

Om skillet mellom opphold under yrkesreiser og pendleropphold, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)», pkt. 4.

Pendler en person mellom bolig på arbeidsstedet og annen bolig, må det avgjøres hvilken av boligene som skal anses som skattyterens hjem (skattemessige bosted). Nærmere om hvilke regler som gjelder, se nedenfor.

B-20-6.2 Pendling til/fra utlandet eller i utlandet

Reglene i FSFIN § 3-1 A om pendlers bosted mv. gjelder ikke ved avgjørelsen av spørsmålet om skattyteren er skattepliktig som bosatt i Norge. Om dette spørsmålet, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)».

Ved avgjørelsen av spørsmål om hvilken kommune i Norge skattyteren er skattepliktig til, skal det ikke tas hensyn til boliger i utlandet.

Om fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet når skattyteren arbeider og overnatter i Norge og pendler til et virkelig hjem utenfor Norge, se emnet «[Merkostnader – pendler med hjem i utlandet](#)» og emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.

Om fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet når skattyteren arbeider og overnatter i utlandet, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

Pendler skattyter som anses skattemessig bosatt i Norge, mellom bolig i Norge og sitt virkelige hjem i utlandet, vil det utenlandske hjemmet ikke kunne anses som skattemessig bosted med virkning for skatteplikt til Norge. Slik pendling har heller ikke betydning for avgjørelsen av hvilken kommune vedkommende er skattepliktig til i Norge. Ved denne avgjørelsen tas bare hensyn til bosted i Norge.

B-20-6.3 Familiependlere

B-20-6.3.1 Hvem behandles etter reglene for familiependlere

Som familiependlere regnes:

- ektefeller (gjelder ikke for meldepliktige samboere)
- ugifte pendlere som har felles hjem med barn som ved utløpet av året ennå ikke er fylt 22 år (egne barn, fosterbarn eller adoptivbarn). Det er ikke stilt krav til at barnet forsørges, og
- personer som bor sammen med egne søsken, herunder halvsøsken og adoptivsøsken, men bare såfremt vedkommende forsørger minst en av dem.

Ektefeller som er separert, er fremdeles ektefeller etter lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap. Separerte ektefeller behandles likevel ikke som ektefeller etter reglene om familiependlere, med mindre de har flyttet sammen igjen. Dette gjelder enten det bare foreligger faktisk samlivsbrudd eller formell separasjon. Personer som er skilt, er ikke lenger ektefeller selv om de bor sammen. De behandles da etter reglene om samboere.

B-20-6.3.2 Bosted for familiependlere, generelt

Familiependler anses bosatt i det hjemmet som er felles med ektefelle, barn mv., uavhengig av døgnhvilen, jf. FSFIN § 3-1-2. Har ektefeller bare ett hjem som er felles for dem, går dette foran en av ektefellenes eventuelle felles hjem med andre (barn eller forsørgede søsken, f.eks. på barnets studiested). Ved vurderingen av om en bolig skal anses som felles for ektefellene, kan det være aktuelt å vurdere flere inntektsår i sammenheng. Om ektefellers pendling mellom flere boliger som er felles for ektefellene, se nedenfor.

Eksempel

Et ektepar ukependler fra felles bolig i Kristiansand, til hver sin pendlerbolig i henholdsvis Stavanger og Oslo. Ekteparet skal anses bosatt i deres felles bolig i Kristiansand, fordi dette er den eneste boligen de har felles. Dette gjelder uavhengig av om de samlet har den overveiende døgnhvile i pendlerboligene, og selv om en av dem bor sammen med barn f.eks. i Stavanger. Om når begge pendler mellom felles boliger, se nedenfor.

B-20-6.3.3 Bosted for familiependlere, ektefeller hvor begge pendler mellom boliger som er felles for dem

Pendler begge ektefeller mellom flere boliger som er felles for ektefellene, anses de å ha sitt skattemessige bosted i den ene av de felles boligene etter følgende rangordning, jf. FSFIN § 3-1-2 annet ledd

- felles hjem med barn
- selvstendig bolig
- uselvstendig bolig

Kan ikke boligene skilles fra hverandre etter ovenstående oppstilling, skal ektefellene anses å ha sitt skattemessige bosted i den boligen hvor de til sammen har sin overveiende døgnhvile, se [pkt. 7.2.3](#).

Om muligheten til å beholde bosted ved oppstart av pendling (sammenligningsregelen), se [pkt. 6.6](#).

B-20-6.3.4 Bosted for familiependlere, hyppighet av pendling

For familiependlere er det ikke stilt spesifikke krav til hyppighet av pendlingen. Pendlingen må imidlertid skje så ofte at boligen kan anses som felles hjem, når en også tar øvrige forhold med i betraktning. Normalt bør en kreve at pendleren har minst tre til fire hjemreiser med overnatting i året.

For ektefeller som f.eks. pendler mellom felles boliger som begge er selvstendige, vil kravet til overveiende døgnhvile i FSFIN § 3-1-2 annet ledd siste strekpunkt normalt innebære at hjemreisene likevel må være langt hyppigere enn tre til fire reiser årlig.

Om at kravet til døgnhvile ikke gjelder hvis skattemessig bosted er fastsatt etter sammenligningsregelen i FSFIN § 3-1-3 femte ledd, se [pkt. 6.6](#). Om krav til reisehyppighet i slike tilfeller, se [pkt. 6.6.2](#).

B-20-6.4 Enslige pendlere

B-20-6.4.1 Hvem som behandles etter reglene for enslig pendler

Personer som pendler, men som ikke er familiependlere, jf. [pkt. 6.3.1](#), behandles etter reglene for enslige pendlere, jf. FSFIN § 3-1-3.

B-20-6.4.2 Bosted for enslige pendlere

Avhengig av alder, vil en enslig pendler anses å ha sitt hjem i den boligen som kommer høyest på de to følgende oppstillinger, jf. FSFIN § 3-1-3. Om krav til hyppighet, se [pkt. 6.4.3](#).

Personer som ved utgangen av inntektsåret er 21 år eller yngre	Personer som ved utgangen av inntektsåret er 22 år eller eldre
- foreldrehjemmet	- selvstendig bolig
- selvstendig bolig	- foreldrehjemmet
- uselvstendig bolig	- uselvstendig bolig

Stedet der foreldrene bor kan aldri gå foran en egen selvstendig bolig for person som er 22 år eller eldre. Om hva som er selvstendig bolig og hva som er foreldrehjem, se [pkt. 7](#).

Skiller boligene seg ikke fra hverandre etter ovenstående oppstilling, må en falle tilbake på «døgnvileregelen», se [pkt. 7.2](#).

Skal den enslige pendleren etter reglene anses bosatt i foreldrehjemmet, men har sin overveiende døgnhvile i en annen bolig, kan han kreve å bli registrert som bosatt i denne boligen (gjelder også pendlere under 22 år). Kravet må fremsettes før 1. januar i inntektsåret. Slik registrering kan ikke omgjøres så lenge boligsituasjonen mv. i det vesentlige er uforandret, dvs. at han kan ikke endre oppfatning senere med virkning for registreringen.

Om muligheten til å beholde bosted ved oppstart av pendling (sammenligningsregelen), se [pkt. 6.6](#).

B-20-6.4.3 Krav til hyppighet av pendlingen, generelt

For enslige er forutsetningen for å bli ansett som pendler, at besøkene til den boligen som regnes som et skattemessig bosted skjer med en regelmessighet og hyppighet som anses rimelig. Reiseavstand, reisemuligheter og økonomi teller med ved vurderingen.

B-20-6.4.4 Krav til hyppighet av pendlingen, personer som er 22 år eller eldre

For enslige som er 22 år eller eldre er kravet til reisehyppighet vanligvis satt til regelmessige hjembesøk minst hver tredje uke, jf. FSFIN § 3-1-5 annet ledd annet punktum. Med kort reiseavstand til foreldrehjemmet eller annet hjem, kreves det hyppigere besøk.

I visse tilfelle kan imidlertid skattyter bli ansett som pendler også ved sjeldnere hjembesøk enn hver tredje uke. Dette gjelder når det foreligger helt spesielle forhold, f.eks. spesielle arbeidsforhold, svak økonomi eller sykdom som gjør det rimelig å lempe på minstekravet. Lang reiseavstand kan i utgangspunktet ikke begrunne noe unntak fra treukerskravet. Unntak gjelder likevel hvis årlig reiseavstand ved hjembesøk hver tredje uke medfører at beregnet fradrag overstiger begrensningen i sktl. § 644 første ledd (97 000 kroner i året).

Offentlige tiltak som iverksettes f.eks. for å begrense smitte ved en epidemi, og som medfører at hjemreiser ikke kan gjennomføres minst hver tredje uke, anses som spesielle forhold som gjør at treukerskravet må fravikes. Dette vil for eksempel klart være tilfelle når hjemreise ikke er mulig på grunn av stengte grenser, manglende flyavganger eller der hjemreise vil medføre karantene, se [SKD 31. mars 2020](#) i Utv. 2020/684. Også der det kommer klare henstillinger fra myndighetene om å begrense/unngå reising på grunn av smittefare, må kravet til reisehyppighet fravikes.

B-20-6.4.5 Krav til hyppighet av pendlingen, personer som er 21 år eller yngre

For enslige som er 21 år eller yngre gjelder ikke kravet om hjemreise hver tredje uke. Besøkene i den boligen som regnes som det skattemessige bosted, må foretas med en regelmessighet og hyppighet som anses rimelig etter forholdene. Som et utgangspunkt kan det legges til grunn at hjemreise ca. hver sjettede uke er tilstrekkelig. Offentlige tiltak som iverksettes f.eks. for å begrense smitte ved en epidemi, se omtale i [pkt. 6.4.4](#), kan medføre at kravet til reisehyppighet også må fravikes for denne gruppen.

B-20-6.4.6 Krav til hyppighet av pendlingen, spesielt om pendling til to foreldrehjem

Der skattyter regelmessig reiser fra bolig på arbeidsstedet skiftevis til foreldre som bor på hvert sitt sted, vil summen av antall reiser til begge foreldrehjemmene være avgjørende ved vurderingen av om kravet til pendlerhyppighet anses oppfylt. Det skattemessige bosted vil likevel bare være ett av foreldrehjemmene, se [pkt. 7.3](#).

B-20-6.5 Samboere som pendler

Har ingen av samboerne felles hjem med barn eller forsørgede søsken, skal ingen av dem behandles etter reglene for familiependlere. Samboerne behandles da etter reglene for enslige pendlere. Dette gjelder selv om samboerne er meldepliktige, og selv om den ene samboeren forsørger den andre samboeren.

For samboere som bor sammen med felles barn og/eller begge har hver sine særkullsbarn eller bor sammen med forsørgede søsken, gjelder reglene for familiependler for hver av dem såfremt vedkommende pendler.

For samboere hvor den ene har felles hjem med egne barn (særkullsbarn) og den andre samboeren ikke har barn som bor hjemme, skal den med barn behandles etter reglene om familiependling. Den av samboerne som ikke har barn som bor hjemme, skal behandles etter reglene for enslige. Dette gjelder selv om vedkommende forsørger samboeren og/eller samboerens særkullsbarn.

B-20-6.6 Særregel om fortsatt skattemessig bosted etter krav fra skattyter (sammenligningsregelen)

B-20-6.6.1 Generelt

Enslige pendlere og ektefeller som pendler mellom forskjellige boliger kan kreve å få skattemessig bosted fastsatt etter sammenligningsregelen, jf. FSFIN § 3-1-3 femte ledd. For ektefeller må begge fremsette slikt krav. Det er en forutsetning at alle vilkårene nedenfor er oppfylt på det tidspunktet skattyter(ne) kan påberope seg sammenligningsregelen:

- Skattyteren må ha vært folkeregistrert bosatt på vedkommende sted i minst tre år, regnet fra dato til dato, før pendlingen tar til. For ektefeller er det krav om at begge har bodd på dette stedet i tre år.
- Boligen på det opprinnelige bostedet har minst dobbelt så stort areal av primærom som den andre boligen. Reglene om måling av areal hvor det bor flere personer, gjelder for begge boligene. Nærmere om måling av areal og om areal der det bor flere personer over 15 år, se [pkt. 7.4](#).
- Skattyteren eller ektefellen eier eller har kostnader til leie av boligen på det opprinnelige bostedet. Skattyter som har benyttet en eiendom som bolig mot å dekke driftskostnadene, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», [pkt. 8](#), likestilles med skattyter som tar til å pendle fra en eid eller leid bolig dersom skattyter er nær slektning av eiendommens eier eller er mottaker etter en føderådskontrakt.
- For ektefeller må begge pendle mellom felles boliger. Er den ene ektefellen allerede pendler, er det tilstrekkelig at den andre begynner å pendle.
- Skattyter(ne) fortsetter å bruke boligen, for ektefeller som felles bolig
- Skattyter(ne) har ikke felles bolig med barn i en annen bolig enn det tidligere bostedet

FSFIN § 3-1-3 femte ledd krever at pendlingen må skje til en bolig i en annen kommune. Dette kravet har betydning for skattestedet, men i forhold til reglene om fradrag for merkostnader til pendling kan det ikke oppstilles noe krav om at boligene ligger i forskjellige kommuner. Ligger begge boligene i samme kommune, vil fradragsretten for merkostnader knyttet til pendling etter sammenligningsregelen uansett være avhengig av at de øvrige kriteriene i FSFIN § 3-1-3 femte ledd er oppfylt.

B-20-6.6.2 Krav til besøkshyppighet ved bruk av sammenligningsregelen

For enslige pendlere vil kravet om besøkshyppighet være det samme hvor bostedet er fastsatt i medhold av sammenligningsregelen som for øvrige tilfeller hvor vedkommende anses som pendler, jf. FSFIN § 3-1-5 annet ledd, se [pkt. 6.4](#).

For ektefeller som pendler mellom felles boliger, gjelder i utgangspunktet de krav til besøkshyppighet som skal til for at boligen skal kunne anses som det felles hjem, jf. FSFIN § 3-1-5 første ledd. Hvis pendlingen ikke skjer regelmessig og så hyppig som reiseavstand mv. tilsier, vil den opprinnelige boligen lett miste karakter av å være det egentlige felles hjem. Skjer hjemreisen sjeldnere enn hver tredje uke, må det normalt legges til grunn at den opprinnelige boligen ikke lenger kan anses som det felles hjem. Vurderingen blir i praksis tilsvarende som for enslige pendlere.

B-20-6.6.3 *Vilkårene for å bruke sammenligningsregelen opphører*

Fører etterfølgende forhold til at vilkårene for fortsatt skattemessig bosted etter sammenligningsregelen ikke lenger er oppfylt, må skattyters skattemessige bosted avgjøres på grunnlag av den nye situasjonen.

Eksempler på etterfølgende forhold som medfører bortfall av retten til å bruke sammenligningsregelen:

- Skattyteren får felles hjem med barn i en annen bolig.
- Skattyteren leier ut en del av boligen på hjemstedet, slik at den delen av boligen som han disponerer til eget bruk ikke lenger er over dobbelt så stor som boligen vedkommende pendler til.
- Samboerens barn på hjemstedet fyller 15 år, slik at skattyters andel av boligen ikke lenger er over dobbelt så stor som boligen vedkommende pendler til, jf. FSFIN § 3-1-3 femte ledd nest siste punktum.

En skattyter som har fått godkjent skattemessig bosted etter sammenligningsregelen, kan når som helst kreve å få endret sitt skattemessige bosted til det som følger av de vanlige reglene med virkning fra det tidspunktet kravet er fremsatt.

B-20-7 **Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)****B-20-7.1** **Bostedstvist**

Om avgjørelse i tvist mellom kommuner om hvor en skatteyters formue og inntekt skal skattlegges, herunder om hvor personlig skattyter anses bosatt, se skatteforvaltningsloven § 15-7.

B-20-7.2 **Døgnhvile****B-20-7.2.1** *Hvor skattyteren har døgnhvile*

Stedet for døgnhvilen skal anses å være der hvor skattyteren faktisk oppholder seg under døgnhvilen. Det vil være der skattyteren tar sin nattesøvn eller tilsvarende hvile. Overnattinger på andre steder enn boligen på hjemstedet og pendlerboligen, skal ikke tilordnes noen av boligene.

B-20-7.2.2 *Overveiende døgnhvile*

Hvor skattyteren har sin overveiende døgnhvile, må vurderes over en tidsperiode. Normalt vil denne perioden være inntektsåret.

Flytter skattyteren f.eks. fra en bolig på hjemstedet til en annen bolig eller fra en pendlerbolig til en annen bolig, skal døgnhvilen regnes separat for hver bolig. Ved varige endringer av forholdene, må det foretas en vurdering av perioden før og etter endringen slik en tror det ville vært/vil bli på årsbasis.

Eksempel

Foreldrene til en enslig under 22 år er skilt. Den enslige har egen bolig, men har pendlet både til morens og farens hjem. I forholdet mellom foreldrehjemmene har han hatt den overveiende døgnhvile på årsbasis i morens hjem. Den 15. mai dør moren og den enslige pendler bare til farens hjem. En skal da ikke vurdere i hvilket av hjemmene den enslige hadde sin overveiende døgnhvile i løpet av inntektsåret, men vurdere tidsrommene før og etter morens død separat. Den enslige må da anses bosatt hos moren frem til dødsfallet og hos faren etterpå.

B-20-7.2.3 *Samlet døgnhvile for ektefeller*

Krav til overveiende samlet døgnhvile for ektefeller, er etter skattereglene bare aktuelt i tilfelle ektefellene pendler mellom felles boliger. Da telles døgnhvilen i de forskjellige boligene separat for hver ektefelle. Det er ikke noe krav til døgnhvilen at ektefellene er der samtidig. Ektefellenes døgnhvile i samme bolig legges sammen. Den av fellesboligene hvor ektefellene etter dette får mest døgnhvile, er den felles bolig hvor de samlet har overveiende døgnhvile.

B-20-7.3 **Foreldrehjem**

Foreldrehjemmet er bolig (boenhet) hvor en eller begge av skattyterens foreldre anses skattemessig bosatt. Hvem som eier boligen er uten betydning. Bolig til eventuelt andre personer som skattyteren har vokst opp hos, anses også som foreldrehjem. Er foreldrene skattemessig

bosatt i forskjellige boliger, er begge boligene i utgangspunktet foreldrehjem, men bare én av dem kan anses som foreldrehjemmet etter reglene om bosettelse. Hvilket av foreldrehjemmene dette er, avgjøres på grunnlag av døgnhvilerregelen, se ovenfor. Hvilket av foreldrehjemmene som er foreldrehjem etter reglene om bosettelse, kan skifte fra år til år.

Eksempel

Har en skattyter pendlet 20 ganger til det ene foreldrehjemmet med i alt 40 døgn med overnatting der, men pendlet til det andre foreldrehjemmet i to ferier (to reiser) men med i alt 45 døgnsovernatting der, vil bare det siste foreldrehjemmet være det foreldrehjemmet hvor skattyteren etter omstendigheten kan bli ansett bosatt vedkommende år. Hvor skattyteren er bosatt i forhold til skattereglene, kan da ikke avgjøres med endelig virkning før året er gått. (Eksempellet forutsetter at skattyteren enten er under 22 år eller at han har uselvstendig bolig på arbeidsstedet.)

Dersom skattyter er 22 år eller eldre og eksklusivt disponerer en egen boenhet i den bygningen som foreldrene bor i, anses ikke denne boenheten som en del av foreldrehjemmet i skattemessig forstand. Denne delen av bygningen betraktes i slike tilfeller som skattyterens boenhet og må vurderes separat i forhold til om denne skal anses som en selvstendig eller uselvstendig bolig. En egen boenhet i tilknytning til foreldrehjemmet som disponeres eksklusivt av skattyter som er 21 år eller yngre, må i forhold til reglene om skattemessig bosted anses som en del av foreldrehjemmet, jf. FSFIN § 3-1-3.

B-20-7.4 *Selvstendig/uselvstendig bolig*

B-20-7.4.1 *Generelt*

Ved vurderingen av hva som er ansett som selvstendig bolig, benyttes begrepet primærrom (bruksareal av boligens primærdel), se [pkt. 7.4.10](#). Dette begrepet har med virkning fra 2008 for alle praktiske formål erstattet begrepet boareal. Dersom det ikke foreligger nyere oppmålinger som angir primærrom, kan en benytte tidligere oppmålinger som angir boareal. Det samme gjelder dersom tidligere oppmålinger som angir boareal gir et annet resultat enn nyere oppmålinger som angir primærrom. Bruk av eldre oppmålinger forutsetter at boligen ikke er bygget om eller lignende etter oppmålingen. Skattemyndighetene kan velge å legge bruksareal til grunn dersom dette er bedre dokumentert enn primærrom/boareal, jf. FSFIN § 3-1-4 annet ledd. Som selvstendig bolig regnes bare boliger eller leiligheter (boenheter) som fyller alle vilkårene nedenfor, jf. FSFIN § 3-1-4:

- Boenheten har minst 30 kvm primærrom. Bor det flere personer i boenheten, må primærrom økes med 20 kvm for hver ytterligere beboer i boenheten som er fylt 15 år. Om særregel for leid bolig der det bor flere personer innenfor boenheten, se nedenfor. Om diverse spørsmål vedrørende måling av areal, se nedenfor.
- Boenheten har innlagt vann og avløp, se nedenfor.
- Pendleren eier eller disponerer boenheten for et tidsrom som må forutsettes å få en varighet på minst ett år, se [pkt. 7.4.5](#).
- Pendleren har tilgang til boenheten alle ukens dager, dvs. også i helgene og i perioder hvor vedkommende ikke arbeider, se [pkt. 7.4.6](#).

Foreldrehjem (den boenhet som foreldrene disponerer, se ovenfor) vil aldri kunne anses som selvstendig bolig for skattyter. Boliger som ikke oppfyller alle vilkårene i FSFIN § 3-1-4, herunder foreldrehjem, regnes som uselvstendige boliger. Således vil f.eks. en enebolig være uselvstendig bolig hvis den ikke tilfredsstiller krav til varighet for disponeringstiden.

B-20-7.4.2 *Selvstendig bolig, antall personer som skal regnes å bo i boligen*

Det avgjørende er hvor mange personer som faktisk disponerer og bruker boenheten som bolig. Ved vurderingen av hvor mange personer som skal regnes å bo i boligen, legges de faktiske forholdene over en periode til grunn. Det er ikke noe krav at personene er folkeregistremessig/skattemessig bosatt i boligen.

B-20-7.4.3 *Selvstendig bolig, særregel for leid bolig hvor det bor flere personer innenfor boenheten*

Det gjelder særregler for hvilket primærrom som kan kreves lagt til grunn ved vurderingen av om det er en selvstendig bolig ut fra arealkravet, hvis skattyter leier en eksklusiv bruksrett til ett eller flere rom som utgjør en begrenset del av boenheten hvor det også bor andre, jf. FFSFIN § 3-1-4 tredje ledd. Skattyteren kan i slike tilfeller kreve at boligarealet måles for den delen han disponerer alene, tillagt andel av fellesareal innenfor boenheten. Fellesarealet fordeles likt mellom beboere som har fylt 15 år. Andel av fellesareal skal likevel ikke regnes med dersom antall beboere i boenheten som har fylt 15 år, er syv eller flere. Fellesareal i bygningen utenfor boenheten, som heis og trappeoppganger i blokker, regnes ikke med. Om diverse spørsmål vedrørende måling av areal, se nedenfor.

Denne regelen gjelder bare for personer som leier bolig. Primærrom for andre må da regnes ut etter hovedregelen.

B-20-7.4.4 *Selvstendig bolig, innlagt vann og avløp*

Vann og avløp må være lagt inn i den aktuelle boenheten. Det er ikke tilstrekkelig at det er adgang til vann/utslag i bygningen, men utenfor boenheten.

Det er ikke krav om at boligen skal være tilknyttet offentlig vann og/eller kloakksystem. Innlagt vann fra f.eks. brønn eller borehull vil regnes som innlagt vann forutsatt at helårsbruk er mulig, dvs. er isolert mot frost. Det forutsettes at avløp også kan brukes hele året.

Det er ikke noe krav at boligen har WC eller annen form for toalett for å være selvstendig.

Det er ikke et krav til kjøkkenfunksjon for at en bolig skal være selvstendig. Dette fører til at f.eks. leide boenheter uten kjøkken, eller med tilgang til kjøkken med forbud mot å lage varm mat, kan være selvstendig bolig dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

B-20-7.4.5 *Selvstendig bolig, disponerer boligen i minst ett år*

Kravet om at pendlere skal eie eller disponere boligen for et tidsrom som må forutsettes å få en varighet av minst ett år, innebærer at disponeringen skal være sammenhengende. I utgangspunktet skal varigheten bedømmes etter forholdene ved innflyttingstidspunktet. Er det ved innflyttingen forutsatt at boligen skal disponeres i mindre enn ett år, men denne forutsetningen endrer seg og/eller disponeringen faktisk blir minst ett år, er kravet til selvstendig bolig oppfylt med virkning fra det tidspunktet skattyteren ble kjent med at disponeringen ble minst ett år.

Er det på forhånd antatt at disposisjonsretten til boligen skal vare i minst ett år, men det faktisk blir kortere, er kravet om disposisjonsrett i minst ett år likevel oppfylt.

Det er ikke et krav at vedkommende må ha en leiekontrakt på minst ett år. Eier skattyteren boligen, legges det til grunn at han disponerer den i minst ett år, med mindre den var leid ut eller solgt på det aktuelle tidspunktet. For samboere som bor i bolig eid/leid av den andre samboeren, kan en gå ut fra at vilkåret om disponering i minst ett år er oppfylt.

Må skattyteren f.eks. fraflytte boligen i ferietiden fordi utleieren skal bruke den til familie/utleie til andre, vil ikke kravet om sammenhengende disposisjon i ett år være oppfylt. Derimot vil en leietaker som for eksempel beholder leiligheten for oppbevaring av innbo anses å disponere leiligheten sammenhengende, selv om han gir utleier anledning til å bruke den i ferien.

Disposisjonsretten må ses i forhold til hver separat bolig. Flytter skattyteren til ny bolig f.eks. uten å skifte arbeidssted, må tiden regnes separat for hver bolig.

B-20-7.4.6 *Selvstendig bolig, tilgang alle ukens dager*

For å si at skattyter ikke har tilgang alle ukens dager, forutsettes det at det minst hver uke er ett helt døgn hvor skattyter ikke har tilgang. For eksempel kan det være at andre skal inn i boligen i de dagene skattyteren ikke har tilgang, eller at boligen f.eks. er i et brakkeanlegg som stenges av hver helg. Det er ikke et krav at skattyteren må fjerne sine eiendeler de dagene han ikke har tilgang.

B-20-7.4.7 *Areal, generelt*

Ved vurdering av arealets størrelse, er utgangspunktet at bruksarealet av boligens primærdel (primærrom) legges til grunn. Foreligger det ikke nyere oppmåling som angir primærrom, kan

en benytte tidligere oppmåling som angir boareal. Det samme gjelder dersom tidligere oppmålinger som angir boareal gir et annet resultat enn nyere oppmålinger som angir primærrom. Bruk av eldre oppmålinger forutsetter at boligen ikke er bygget om eller lignende etter oppmålingen. Skattemyndighetene kan velge å legge bruksareal til grunn dersom dette er bedre dokumentert enn primærrom/boareal, jf. FSFIN § 3-1-4 annet ledd.

Det er skattyteren som må dokumentere primærrom, f.eks. ved oppmåling foretatt av takstmann eller på annen måte som skattemyndighetene finner tilfredsstillende. Kravene til dokumentasjonen må tilpasses forholdene i den enkelte sak. Skattyteren har bevisbyrden for at vilkårene for å bli ansett som pendler er oppfylt. Gir skattyteren ikke tilfredsstillende dokumentasjon over primærrom, kan skattemyndighetene nekte å anse vedkommende som pendler.

B-20-7.4.8 Areal, generelt om primærrom

I utgangspunktet skal primærrom vurderes separat for hver boenhet.

For eksempel vil en enebolig uten utleiedel være én boenhet. I en bygning med flere leiligheter vil hver leilighet være én boenhet. En leilighet som leies ut til flere personer som har eksklusiv bruksrett til hvert sitt soverom, vil fortsatt være én boenhet.

B-20-7.4.9 Areal, hva inngår i boligens primærrom

Begrepet primærrom kan for alle praktiske formål sies å ha erstattet det tidligere begrepet boareal. Ved måling av primærrom legges NS 3940:2012 om «Areal- og volumberegning av bygninger», samt «Takstbransjens retningslinjer ved arealmåling – 2014» til grunn. Takstbransjens retningslinjer finnes på www.nnf.no.

Begrepet primærrom er definert som «bruksareal av boligens primærrom». En samling primære rom utgjør bygningens primærrom.

B-20-7.4.10 Areal, hva som regnes som primærrom (P-rom)

Følgende rom er etter takstbransjens retningslinjer definert som primærrom:

- kjellerstue
- peisestue
- TV-stue
- loftstue
- lekerom
- arbeidsrom
- hjemmekontor
- pc-rom
- medierom
- bibliotek
- trimrom
- stue
- allrom
- omkleddingsrom (kjennetegnes ved at det er stort nok til å kunne stelle, kle og oppholde seg i)
- bad/dusjrom
- toalett
- vaskerom
- entré/vindfang
- kjøkken
- soverom
- badstue
- hobbyrom
- rom med svømmebasseng
- gang (åpne kjellerrom, loftsrom, etc. er ikke å betrakte som gang. Slike rom er å betrakte som S-ROM)

- lukkede trapperom/heis
- oppholdsrom i boligen som brukes til boligformål, det vil si et rom hvor det er naturlig å sette seg ned, som for eksempel stue og arbeidsrom

B-20-7.4.11 Areal, hva som regnes som sekundærrom

Resterende areal kalles sekundærrom. Dette arealet inngår ikke i boligens primærdel. Sekundærrom er bruksareal av sekundærdelen. En samling sekundære rom utgjør bygningens sekundærdel. Areal av vegger mellom primærrom og sekundærrom tilhører sekundærrom.

Følgende rom er definert som sekundærrom (S-rom):

- oppbevaringsrom som: matkjeller, potetkjeller, vinkjeller, uinnredet kjellerrom, kott, uinnredet loft, bod, garderobe, garasje, søppelrom, kjølerom
- walk-in garderobe (i motsetning til omkleddingsrom kjennetegnes dette ved at det ikke er stort nok til å kunne stelle, kle og oppholde seg i.)
- fyrrom
- teknisk rom
- innglasset balkong (når arealet av denne ikke inngår i og brukes som del av boligens øvrige oppholdsrom)
- gang inklusive trapp mellom sekundærrom.

I visse typer boliger som kollektivhus, studenthjem og lignende kan også fellesrom som f.eks. oppholdsrom, hobbyrom og trimrom regnes som hoveddel, det vil si at arealet skal telle med som en del av vedkommendes boenhet. Denne kan da om nødvendig deles opp i privat hoveddel og felles hoveddel.

For å inngå i primærrom, må følgende tre krav oppfylles:

- rommet må ha fri høyde over gulv på minst 1,9 m. Fri høyde er høyde til underkant av himling eller til underkant av konstruksjoner som hanebjelker og lignende. I rom med skråtak måles arealet som har mindre høyde enn 1,9 m bare inntil 60 cm utenfor denne høyden
- rommet må være tilgjengelig via dør, trapp, permanent eller nedfellbar stige
- rommet må ha gulv

B-20-7.4.12 Areal, målemetode for primærrom

Ved måling av primærrom brukes reglene for måling av bruksareal, se nedenfor. Primærrom måles til innside av omsluttende vegger for primærdelen.

I arealet medregnes

- indre vegger med inntil 0,5 m tykkelse som ligger innenfor boligens primærdel. Er veggtykkelsen større, trekkes bare det overskytende fra
- innredningsenheter, frittliggende rør og ledninger
- kanal som er mindre enn 0,5 kvm og ikke er tilknyttet omsluttende vegg

B-20-7.4.13 Areal, målemetode for bruksareal

Bruksareal er bruttoareal (BTA) minus arealet som opptas av yttervegger. Samlet bruksareal består av primærrom + sekundærrom, se ovenfor.

B-21 Bot, gebyr mv.

B-21-1 Bot, gebyr mv. med hjemmel i lov/forskrift

B-21-1.1 Bøter, gebyrer mv. av overveiende straffelignende karakter

Bøter, gebyrer mv. av overveiende straffelignende karakter (pønal karakter) ilagt med hjemmel i lov eller forskrift, er ikke fradragsberettigede ved inntektsfastsettingen, selv om de øvrige vilkår for fradragsrett foreligger. Dette gjelder selv om den ulovlige handlingen er utført nettopp for å øke inntektene i yrket. Som eksempler nevnes

- tillegsskatt etter sktflv. § 14-3 eller § 14-6

- overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av pliktene til å føre personalliste mv., manglende medvirkning til kontroll etter sktfvl. § 10-4 eller § 10-8, og for tredjeparter som ikke oppfyller opplysningsplikten etter sktfvl. kap 7, se sktfvl. § 14-7
- bøter/gebyrer ilagt med hjemmel i veitrafikkloven, f.eks. for overlasting av lastebiler, farts-
overtredelser eller for ulovlig stans/parkering på offentlig vei
- andre gebyrer mv. til andre enn offentlige myndigheter, pålagt med hjemmel i lov eller forskrift og som overveiende har samme karakter av straff som bøter, f.eks. børsbøter

B-21-1.2 *Gebyrer mv. som ikke har overveiende straffelignende karakter*

Gebyr mv. som ikke har overveiende straffelignende karakter er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 hvis de har tilstrekkelig tilknytning til en skattepliktig inntekt eller et inntektserv. Gebyr ved for sent leverte oppgaver, manglende betaling mv., vil normalt ikke anses å være av overveiende straffelignende karakter. Dette gjelder f.eks.

- tvangsmulkt hvor formålet er å skape et press for å oppfylle en plikt, herunder tvangsmulkt etter sktfvl. § 14-1 og tvangsmulkt etter plan og bygningsl. § 32-5
- gebyr for uforsikret kjøretøy etter forskrift 14. februar 2018 nr. 230 om gebyr for uforsikret motorvogn mv. § 4
- tilleggsavgift som skyldes manglende betaling eller overskridelse av parkeringstiden på parkeringsplass
- forsinkelsesgebyr etter regnskapsloven § 8-3

Kravet til tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektserv. vil normalt være oppfylt når f.eks. en skattyter eller tredjepart med alminnelig skatteplikt ilegges tvangsmulkt for manglende levering av pliktige oppgaver eller ikke gir opplysninger som kan kreves etter sktfvl. § 10-1, § 10-2, § 10-3, § 10-5, § 10-6 og § 10-7.

B-21-2 *Bot, gebyr mv. som har annet grunnlag enn lov/forskrift*

Gebyrer mv. som ikke er pålagt med hjemmel i lov eller forskrift, vil være fradragsberettigede hvis vilkårene for øvrig er oppfylt. Eksempler kan være gebyr ved mislighold av kontrakt, dagbøter i virksomhet og tilleggsavgift ved parkering på parkeringsplass.

B-21-3 *Bot, gebyr mv. dekket av tredjepart*

B-21-3.1 *Arbeidsgivers dekning*

Dekker arbeidsgiveren bot/gebyr ilagt arbeidstaker og som etter det ovenstående ikke er fradragsberettiget for arbeidstakeren fordi boten mv. har overveiende straffelignende karakter, behandles utbetalingen som lønn.

Dekker arbeidsgiver bot/gebyr som er ilagt arbeidstakeren og som er fradragsberettiget for arbeidstakeren, behandles dette som utgiftsgodtgjørelse (nettometoden).

B-21-3.2 *Oppdragstakers dekning*

Dekker en oppdragstaker, f.eks. en revisor, advokat mv. en bot/gebyr av overveiende straffelignende karakter som er ilagt oppdragsgiveren som følge av feil begått av oppdragstakeren, er kostnaden ikke fradragsberettiget for oppdragstaker. Kostnadsdekningen er heller ikke skattepliktig for oppdragsgiveren.

Hvis gebyret ikke er av overveiende straffelignende karakter, er gebyret fradragsberettiget for oppdragstakeren. Dette gjelder f.eks. hvor en regnskapsfører dekker forsinkelsesavgift som er ilagt skattyteren som følge av feil fra regnskapsførers side. Hvis skattyter har fradragsført forsinkelsesavgiften, må han inntektsføre kostnadsdekningen.

C-1 Campingvogner

- Sktl. § 4-20 første ledd bokstav b
- Takseringsreglene § 1-1-4, § 1-3-1, § 2-3-3 og § 2-3-4
- Satsforskriften § 2 syvende ledd

C-1-1 Formuen

Verdien av campingvogner er skattepliktig formue. Campingvogner går ikke inn under fribeløpet på kr 100 000 for innbo og løsøre, jf. sktl. § 4-20 første ledd bokstav b.

Ved utgangen av inntektsåret skal verdien av campingvogner fastsettes etter samme skala som for biler, jf. takseringsreglene § 1-1-4, med utgangspunkt i opprinnelig listepriis som ny. Takseringsreglene var ennå ikke vedtatt ved utarbeidelsen av Skatte-ABC 2023. Listen nedenfor inneholder derfor tallene for 2022:

Årsmodell	Verdi
2022	75 %
2021	65 %
2020	55 %
2019	45 %
2018	40 %
2017	30 %
2016	20 %
2015 – 2007	15 %
2006 – 1993	kr 1 000

Har vognen av spesielle grunner gått særlig sterkt ned i verdi, kan verdien settes lavere enn denne skalaen.

C-1-2 Inntekt

C-1-2.1 Egen campingvogn

Det beregnes ingen inntekt når egen campingvogn bare brukes privat.

C-1-2.2 Fri privat bruk av arbeidsgivers campingvogn

Verdien av fri privat bruk av campingvogn stilt til disposisjon av eller gjennom arbeidsgiver, er skattepliktig inntekt. Fordelen settes til leieverdien på det åpne markedet for tilsvarende vogn med tilsvarende vilkår. Om ev. skattefrihet for personalrabatter, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 5.

C-1-3 Fradrag

C-1-3.1 Brukt i virksomhet/yrke

Brukes campingvogn som spisebrakke, overnattingsbrakke for ansatte mv. i eierens virksomhet/yrke, skal eieren ha fradrag for kostnadene til denne bruken.

Campingvogn anses som avskrivbart driftsmiddel i virksomhet (gruppe d) hvis den hovedsakelig brukes i virksomheten. Tilbakeføring for eventuell privat bruk fastsettes skjønnsmessig. De fleste campingvogner vil imidlertid være anskaffet hovedsakelig til privat bruk. Er campingvognen ikke driftsmiddel, gis bare fradrag for den ekstra verdiforringelsen som skyldes bruken i yrket. Denne ekstra verdiforringelsen settes skjønnsmessig til kr 142 per døgn (2022), jf. takseringsreglene § 2-3-3. Det årlige fradraget begrenses oppad til 10 % av vognens kostpris som ny dersom skattyter eier den, eller til den årlige leie dersom campingvognen leies, jf. takseringsreglene § 2-3-3.

Er vognen leid for en bestemt periode utelukkende til bruk i yrket, og den i samme tidsrom ikke har vært nyttet privat, gis fradrag for faktiske leiekostnader.

Er leid campingvogn brukt både i yrket og privat, gis fradrag bare for den del av leien som gjelder bruken i yrket.

C-1-3.2 Brukt til overnatting av eieren

Når campingvognen er nyttet av eieren til overnatting ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, gis et skjønsmessig fradrag med kr 71 per døgn (2022) når vilkårene for øvrig er oppfylt, jf. takseringsreglene § 1-3-1. I tillegg gis det fradrag for legitimerede kostnader til eventuell campingplass.

C-1-4 Utgiftsgodtgjørelse

Hovedregelen er at arbeidstaker må dokumentere faktiske losjikostnader som vilkår for skattefri dekning fra arbeidsgiver. Overstiger godtgjørelsen fra arbeidsgiver de faktiske kostnadene arbeidstaker har hatt, skal differansen skattlegges.

Unntak fra dette gjelder for skattyter som er på tjenestereise/yrkesreise innenlands og det gis ulegitimert nattillegg i samsvar med bestemmelser i statlig reiseregulativ med inntil kr 435 per døgn (2022). Slik godtgjørelse anses ikke å gi skattepliktig overskudd, selv om kostnadene ikke dokumenteres, jf. satsforskriften § 2 syvende ledd. Overstiger denne godtgjørelsen kr 435, gjelder hovedregelen, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 11.2.15.

Fra og med inntektsåret 2023 har det blitt etablert et nytt unntak som gjelder utgiftsgodtgjørelse til arbeidstaker som bruker egen campingvogn under pendleropphold. Godtgjørelse inntil kr 73 per døgn til skattyter som bor i egen brakke/campingvogn under arbeidsforhold utenfor hjemmet anses ikke å gi skattepliktig overskudd, jf. satsforskriften 2023 § 9.

C-1-5 Realisasjon

Er campingvogn tatt inn på saldo som avskrives, skal vederlag ved realisasjon inntektsføres eller nedskrives på saldo i realisasjonsåret. Se for øvrig emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)». Når campingvognen ikke er godtatt som avskrivbart driftsmiddel, tas ikke hensyn til gevinst/tap ved realisasjonen.

D-1 Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi

– Sktl. § 6-10, § 14-40, § 14-43, § 14-50 og § 14-52

D-1-1 Generelt

Dette emnet omfatter hovedreglene for behandling av inngangsverdi for formuesobjekter anskaffet og/eller tatt i bruk som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, både i og utenfor virksomhet, enten driftsmidlet er ervervet mot vederlag, ved egentilvirkning eller ved arv eller gave. Emnet omfatter både avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler og materielle og immaterielle driftsmidler.

Om behandlingen av inngangsverdi for formuesobjekt anskaffet for salg (omløpsmiddel) og ikke tatt i bruk som driftsmiddel av skattyteren, se blant annet emnet «[Varebeholdning](#)» og emnet «[Virksomhet – arbeid under utførelse](#)».

Generelt om hva som er inngangsverdi, se emnet «[Inngangsverdi](#)». Om inngangsverdi ved arv, gave og gavesalg, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

D-1-2 Hva er et driftsmiddel

D-1-2.1 Generelt

Et driftsmiddel er et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til bruk i skattyters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet). Formuesobjekt anskaf-

fet for salg anses som omløpsmiddel (vare), og er derfor ikke driftsmiddel. Formuesobjekt anskaffet for salg, men som senere tas i bruk som driftsmiddel, må ved omdisponeringen omklassifiseres fra omløpsmiddel til anleggsmiddel.

D-1-2.2 *Delvis brukt i inntektsgivende aktivitet, delvis utenfor*

Dersom et formuesobjekt delvis brukes i inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet) og delvis til andre formål, f.eks. privat bruk, skal det som hovedregel ikke deles opp. Enten er hele formuesobjektet et driftsmiddel eller ingen del, jf. sktl. § 14-41 annet ledd. Se likevel om egen boligdel i avskrivbart bygg i emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

Formuesobjektet vil være driftsmiddel bare dersom bruken av formuesobjektet i inntektsgivende aktivitet utgjør minst halvparten av den totale bruken. I et selskap anses et formuesobjekt å være brukt i inntektsgivende aktivitet selv om formuesobjektet brukes av en aksjonær/deltaker/ansatt. Det samme gjelder hvis det brukes av en aksjonær/deltaker i et nærstående selskap. Ved vurderingen av formuesobjektets bruk i inntektsgivende aktivitet, er det uten betydning om aksjonær/deltaker/ansatt betaler for bruken dersom bruken er skattepliktig for denne. Dette vil for eksempel gjelde for biler, lystbåter mv. som brukes av aksjonær/deltaker/ansatt. I slike tilfeller kan det være aktuelt med uttaksbeskatning av selskapet og utbytte-/lønnbeskatning av aksjonær/ansatt. For selskap med deltakerfastsetting og deltaker må det enten behandles som utdeling eller arbeidsgodtgjørelse. Se nærmere emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 4. Se SKD 5. desember 2012 i Utv. 2012/1825 og SKD 30. januar 2013 i Utv. 2013/252.

I enkeltpersonforetak vil gjenstander som hovedsakelig dekker eierens private behov ikke anses som driftsmidler.

Om driftsmidler som eies av skattefrie institusjoner og som delvis brukes i skattepliktig virksomhet, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 6.12.5.

Om skjønsmessig fradrag når formuesobjekter brukes hovedsakelig privat og noe i inntektsgivende aktivitet, se pkt. 4.2.

Det gjelder spesielle regler for når følgende gjenstander skal anses som driftsmidler

- biler, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)»
- campingvogner, se emnet «[Campingvogner](#)»
- innbo ved møblert utleie, se emnet «[Innbo og løsøre](#)»

D-1-2.3 *Særlig om bruk i lønnet erverv*

Også en lønnstaker kan ha driftsmidler som han bruker i sitt arbeid, for eksempel en orkestermusikers musikkinstrument eller PC som arbeidstaker selv har ervervet til bruk på hjemmekontor. Det er et vilkår at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom bruken av driftsmidlet og utøvelsen av inntektservivet. Hva som skal anses som driftsmiddel må vurderes konkret i forhold til arten av lønnstakerens arbeidsoppgaver. Det kan ikke oppstilles som et generelt krav at skattyter er pålagt av arbeidsgiveren å gå til anskaffelse av driftsmidlet, eller at han må anskaffe det for å få eller beholde stillingen. Det kan heller ikke stilles krav til at skattyter påviser inntektsøkning, men han må kunne sannsynliggjøre at minst halvparten av bruken skjer i yrket. Normalt må gjenstander som faktisk brukes i arbeidet og som etter sin art ikke er egnet til privat bruk, kunne behandles som driftsmiddel.

Som driftsmiddel anses også gjenstander som etter sin art kan dekke private behov, hvis minst halvparten av bruken skjer i yrket. Dette kan normalt legges til grunn hvis gjenstanden står på arbeidsstedet og det er overveiende sannsynlig at den forblir der fremover i tid. Er vilkårene for øvrig oppfylt, kan gjenstanden være et driftsmiddel selv om denne står hjemme hos lønnstakeren. I disse tilfellene vil imidlertid plasseringen i hjemmet være et moment ved vurderingen av omfanget av den private bruken. Er gjenstanden hovedsakelig anskaffet for å dekke private behov, vil den ikke være et driftsmiddel. Dette vil ofte være tilfelle for gjenstander som er vanlig i privat eie, slik som TV, dekoder, musikkapparat, kamera, pc, nettbrett mv. Om et tilfelle hvor flygel anskaffet av lønnstaker ble ansett som driftsmiddel, se URD 17. juni 1986 i Utv. 1988/3.

Kostnadene inngår normalt i minstefradraget, se sktl. § 6-30 og emnet «[Minstefradrag](#)».

D-1-2.4 *Avtaler*

Kontrakt om kjøp av et driftsmiddel er ikke et driftsmiddel. Det samme gjelder for opsjoner på kjøp av driftsmidler.

Leiekontrakt til f.eks. bygning eller grunnareal i inntektsgivende aktivitet, vil for leietaker anses som et immaterielt driftsmiddel. Ved utleieaktivitet anses utleieobjektet og ikke leiekontrakten som driftsmiddel for utleier, [se avgjørelse av Skatteklagenemnda \(SKNS1-2021-85\)](#).

D-1-2.5 *Grunnareal*

Grunnareal brukt som opplagstomt, parkeringsplass mv. i inntektsgivende aktivitet regnes som driftsmiddel. Det samme gjelder naturlig arrondert tomt til bygning som er driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet. Jord- og skogbruksarealer som inngår i/er en del av jordbruks-/skogbrukseiendom hvor virksomheten ikke er nedlagt og hvor arealet ikke er omdisponert til annet formål, regnes som driftsmiddel. Grunnarealer anskaffet for videresalg anses som omløpsmiddel (vare), og ikke som driftsmiddel.

Om klassifisering hvor tomten ikke var tatt i bruk, se FIN 26. november 1980 i Utv. 1981/72. Om klassifisering hvor tomten ikke har vært brukt i en lengre periode, se HRD i Utv. 1981/331 (Rt. 1981/534).

D-1-2.6 *Returemballasje*

Returemballasje er emballasje som følger med ved salget, men som forutsettes returnert. Slik emballasje betales det derfor pant for, f.eks. et bryggeris flasker og bokser. Returemballasje som destrueres ved panting/levering etter én gangs bruk, behandles som vare. Returemballasje som ikke destrueres ved panting/retur, men som forutsettes brukt flere ganger, f.eks. noen typer paller, kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmiddel eller som varer, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.26 og emnet «[Varebeholdning](#)».

D-1-2.7 *Reservedeler*

Reservedeler til egne driftsmidler kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmidler eller som varer, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.25 og emnet «[Varebeholdning](#)».

D-1-2.8 *Demonstrasjonsvarer*

Varer anskaffet for salg og som midlertidig brukes til demonstrasjon for deretter å tilbakeføres til lager for omsetning som salgsvare, anses ikke som driftsmiddel. Demonstrasjonsbiler kan vanligvis ikke anses som driftsmidler bestemt til varig bruk. Vanligvis vil disse bilene bli solgt etter kort tid, ofte etter bare noen måneder. Demonstrasjonsbilene anses derfor som en del av varebeholdningen som midlertidig tas ut til demonstrasjonsbruk for senere å gå tilbake til varebeholdningen uten reduksjon av inngangsverdien.

D-1-2.9 *Buskap, akvatiske organismer mv.*

Buskap på gårdsbruk, reinsdyr i reindriftsnæring, pelsdyr i pelsdyrnæring og akvatiske organismer i akvakultur er ikke driftsmidler, men omløpsmidler, jf. sktl. § 8-1 fjerde ledd. Dette gjelder også for dyr/fisk som er brukt til avl.

D-1-3 *Ett eller flere driftsmidler*

D-1-3.1 *Generelt*

Fysiske eiendeler som funksjonelt og fysisk utgjør én enhet, regnes normalt som ett driftsmiddel. Fysisk integrasjon vil typisk foreligge når komponenter fysisk er koplet sammen, for eksempel ved at de er montert sammen. Funksjonell integrasjon foreligger når komponenter fungerer sammen i en prosess, for eksempel ved at komponentene sammen foretar en bearbeiding av en råvare. Nærmere om kriteriene for funksjonell og fysisk integrasjon, se SKD 27. juni 2014 i Utv. 2014/1447. Se også LRD 19. oktober 2016 (Gulating) i Utv. 2017/731 (Mongstad Refining DA), LRD (LB-2016-159541) i Utv. 2018/45 (Herøya Næringspark AS) og LRD (LB-2021-86675) (Telenor Norge AS). Det må ifølge praksis foretas en konkret vur-

dering av om det er slik sammenheng mellom eiendelene at det er naturlig å anse dem som én enhet. Eiendeler som kan brukes hver for seg, regnes normalt som flere driftsmidler.

Bygninger og grunn behandles som forskjellige driftsmidler.

Faste tekniske installasjoner i bygg anses som egne driftsmidler atskilt fra bygget, jf. sktl. § 14-43 første ledd bokstav j.

I seksjonert bygning behandles hver seksjon som egen enhet.

Se for øvrig emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 6 og FIN 4. oktober 2005 i Utv. 2005/1172.

D-1-3.2 Oppdeling av et driftsmiddel

Som utgangspunkt vil kostpris for deler som til sammen er ett driftsmiddel, se ovenfor, ikke kunne deles opp, for eksempel for direkte fradragsføring for de enkelte delenes vedkommende. F.eks. kan ikke en bil splittes opp i sine enkelte bestanddeler, slik som støtdempere, eksosanlegg, dekk mv. Dette vil også gjelde om driftsmidlet kjøpes i deler og så settes sammen. Utskifting av deler av driftsmidlet anses som vedlikehold og kostnadene skal normalt fradragsføres direkte.

Faste tekniske installasjoner i bygg skal behandles atskilt fra bygget, jf. sktl. § 14-43 første ledd bokstav j.

Se også emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 6.10.

D-1-3.3 Beholdning av driftsmidler

Utgangspunktet er at hvert driftsmiddel skal vurderes individuelt, også i forhold til beløpsgrensen på kr 15 000 i sktl. § 14-40 annet ledd. Imidlertid skal innkjøp av ikke-betydelige driftsmidler (hver enhet koster mindre enn kr 15 000) i visse tilfeller vurderes samlet som én beholdning, slik at den totale kostprisen aktiveres, se SKD i Utv. 1978 s. 709 og Ot.prp. nr. 19 (1983–84) pkt. 4.8.

Ved vurderingen av om ikke-betydelige driftsmidler skal vurderes samlet, sees det hen til den fysiske og funksjonelle sammenhengen mellom driftsmidlene, herunder om de utfører samme funksjon og hvor likeartede de er, slik at det er naturlig å se dem som en enhet. Dette kan for eksempel være tilfelle ved innkjøp av kafébord og stoler og senger til et hotell, se FIN i Utv. 1980 s. 461. Se også BFU 12/2012 (Et nettselskaps investering i strømmålere ble ansett som én beholdning av driftsmidler. Det ble blant annet pekt på at alle strømmålerne hadde en funksjonell sammenheng både i forhold til de ulike kundene, og for nettselskapet som sådan. Av uttalelsen framgår også at utvidelse av beholdningen som følge av økt antall målepunkter, må aktiveres. Dette gjelder selv om kostprisen på den enkelte måleren er under kr 15 000. Kostnader til reparasjon og utskifting av defekte målere kan imidlertid fradras direkte som vedlikehold.) Skatteklagenemnda har i vedtak Stor avdeling NS 49/2021 kommet til samme resultat.

D-1-4 Prinsipper for fradragsføring av inngangsverdi

D-1-4.1 Driftsmidler i inntektsgivende aktivitet

D-1-4.1.1 Generelt

Skattemessig inngangsverdi (kostprisen) for driftsmidler i inntektsgivende aktivitet, herunder lønnet erverv, skal som hovedregel enten

- fradragsføres direkte, se emnet «[Driftsmiddel – direkte fradragsføring](#)»
- aktiveres og fradragsføres ved avskrivning etter saldoreglene, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)»
- aktiveres og fradragsføres ved lineær avskrivning, dvs. med like store årlige beløp fordelt over driftsmidlets antatte levetid, se emnene «[Kraftforetak](#)» og «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)»
- aktiveres og avskrives med skjønsmessig beløp, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)», eller
- aktiveres uten fradragsføring, verken direkte eller gjennom avskrivning, se nedenfor. I slike tilfeller kommer inngangsverdien til fradrag ved eventuell senere gevinst-/tapsberegning ved realisasjon eller uttak av driftsmidlet, se emnene «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)» og «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)»

D-1-4.1.2 *Krav til risiko for driftsmidlets verdifall for rett til avskrivning/direkte fradragsføring*

Rett til avskrivning/direkte fradragsføring er begrunnet i at eieren har risikoen for driftsmidlets verdireduksjon. Er eieren (kjøperen) ved ervervet sikret å få sin investering ubeskåret tilbake, foreligger ikke slik risiko. Dette vil f.eks. være tilfelle hvor eieren ved ervervet får en opsjon på å selge driftsmidlet (salgsopsjon) til selgeren eller en tredjemann, for samme pris som det ble kjøpt for. Eieren har da ingen rett til å fradra inngangsverdien verken ved

- direkte fradragsføring, eller
- avskrivninger,

se HRD i Utv. 1997/13 (Rt. 1996/1270), Utv. 1997/23 (Rt. 1996/1256) og Utv. 1998/298 (Rt. 1998/46). I disse tilfellene vil skattyter bare kunne få fradrag for driftsmidlets inngangsverdi ved gevinst-/tapsberegningen ved realisasjon av dette. Skattyteren vil i disse tilfellene kunne ha den finansielle risiko for innfrielsen av forpliktelsen, men dette medfører ikke at skattyteren får noen rett til direkte fradragsføring eller avskrivning.

Ved restverdileasing er bortleaser sikret å få tilbake en del av sin investering ved utløpet av leasingperioden. Fradrag for avskrivninger begrenses likevel ikke på bakgrunn av dette, se FIN 31. oktober 2005 i Utv. 2005/1249. Se også HRD (HR-2017-2248-A) i Utv. 2017/1985 (Ai Lease). (En bilimportørs garanterte gjenkjøpspris tok ikke sikte på å dekke ordinært verditap ved «slit eller elde». Gjenkjøpsprisen sikret bare bortleaser mot de ekstraordinære eller uforutsette negative endringer i markedet for den aktuelle typen bruktbiler.)

Får selgeren eller tredjemann ved ervervet en rett til å kjøpe driftsmidlet (kjøpsopsjon), vil dette i utgangspunktet ikke påvirke adgangen til å kostnadsføre direkte eller avskrive på dette driftsmidlet. Unntak gjelder hvor opsjonen eller det øvrige avtaleverket gjør det overveiende sannsynlig at opsjonen vil bli benyttet.

Foreligger sikring mot risiko bare for en periode, vil det bare være i denne perioden at det ikke kan foretas direkte fradragsføring eller avskrivning. Dersom sikringen faller bort, slik at skattyteren på normalt vis får hele risikoen for reduksjonen av driftsmidlets verdi, kan skattyteren fra dette tidspunktet fradragsføre direkte eller avskrive etter vanlige regler og satser.

Den retten et selskap med deltakerfastsetting har til direkte fradragsføring eller avskrivning på driftsmidlers inngangsverdi, influeres ikke av om deltakere har en garanti som sikrer dem mot verdiforringelse av sin selskapsandel.

Et aksjeselskaps rett til direkte fradragsføring eller avskrivning på driftsmidlers inngangsverdi, influeres ikke av om aksjonærene har en rettslig garanti som sikrer dem å få tilbake aksjenes historiske kostpris.

D-1-4.2 *Eiendeler hvor mindre enn halvparten av bruken skjer i inntektsgivende aktivitet*

Eiendeler hvor mindre enn halvparten av bruken er i inntektsgivende aktivitet, følger ikke reglene for driftsmidler og kan ikke fradragsføres direkte eller ved avskrivning. Er vedkommende eiendel av en art som kunne vært fradragsført direkte eller avskrevet om det hadde vært driftsmiddel, kan eieren fradragsføre den delen av verdiforringelsen som etter en skjønnsmessig vurdering faller på bruken i inntektsgivende aktivitet.

For biler er verdiforringelsen inkludert i fradragssatsen for yrkeskjøring med privatbiler.

Om særlige regler for når biler kan/skal behandles som driftsmidler, se emnet «**Bil – fradrag for bilkostnader**».

D-1-4.3 *Eiendeler ikke brukt i inntektsgivende aktivitet*

Inngangsverdien på eiendel som ikke er anskaffet for eller senere tatt i bruk i inntektsgivende aktivitet, kan ikke fradragsføres direkte eller avskrives, men kommer til fradrag ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap.

D-1-4.4 *Nedlegging av driften i virksomheten*

Om opphør av rett til avskrivninger ved nedlegging av virksomhet, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**», pkt. 3.1.2.

D-1-5 Oversikt over hovedregler**D-1-5.1 Fysiske driftsmidler som verdiforringes****D-1-5.1.1 Varige og betydelige driftsmidler**

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler skal aktiveres og normalt avskrives etter saldoreglene dersom driftsmidlet

- verdiforringes ved slit og/eller elde
- er betydelig, dvs. har en inngangsverdi på kr 15 000 eller mer, se emnet «[Inngangsverdi](#)», og
- er varig, dvs. har en levetid på 3 år eller mer.

Alle vilkårene må være oppfylt, jf. sktl. § 14-40 første ledd. Om lineær avskrivning for visse driftsmidler i kraftverk, se emnet «[Kraftforetak](#)». Om lineær avskrivning på driftsmidler i vindkraftverk ervervet 15. juni 2015 eller senere, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.38.

Inngangsverdien for fysisk driftsmiddel som skattyteren tar inn i norsk beskatningsområde etter å ha brukt det som driftsmiddel utenfor norsk beskatningsområde, skal i visse tilfeller avskrives lineært, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

D-1-5.1.2 Når er et driftsmiddel betydelig

Nærmere om grensebeløpet på kr 15 000, se emnet «[Driftsmiddel – direkte fradragføring](#)».

D-1-5.1.3 Når er et driftsmiddel varig

Nærmere om når et driftsmiddel er varig, se emnet «[Driftsmiddel – direkte fradragføring](#)».

D-1-5.1.4 Ikke-varige og/eller ikke-betydelige driftsmidler

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler som verdiforringes ved slit og/eller elde, men som

- er ikke-varig, dvs. har en levetid under 3 år, og/eller
 - er ikke-betydelig, dvs. har en inngangsverdi som er lavere enn kr 15 000,
- kan som hovedregel fradragføres direkte, jf. sktl. § 14-40 annet ledd.

Er driftsmidlet betydelig, men ikke-varig, kan skattyter velge å fradragføre inngangsverdien fordelt over antatt levetid. Er driftsmidlet ikke-betydelig, men varig, kan skattyteren velge å føre inngangsverdien på saldo for avskrivning. Er et driftsmiddel ikke-betydelig og ikke-varig, skal inngangsverdien fradragføres i ervervsåret.

D-1-5.2 Fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes**D-1-5.2.1 Generelt**

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes gjennom slit og/eller elde, skal som hovedregel aktiveres uten fradragføring, verken direkte eller gjennom avskrivning. Dette gjelder selv om driftsmidlet har en inngangsverdi under kr 15 000.

D-1-5.2.2 Hvilke driftsmidler verdiforringes ikke ved slit og/eller elde

Driftsmidler som ved vanlig vedlikehold ikke verdiforringes ved slit, elde, uhensiktsmessighet, teknologisk utvikling osv., vil blant annet være

- grunn
- veier
- boligeiendommer, og
- kunstgjenstander, se HRD i Utv. 1980/618 (Rt. 1980/1429). (Kunstverket som saken gjaldt ble ikke verdiforringet ved slit og elde.)

Enkelte typer kunstgjenstander kan imidlertid være så preget av dagsaktuelle strømninger at man på tidspunktet for tilvirkningen kan forutse at de med tiden vil bli foreldet.

Antikviteter verdiforringes normalt ikke, men kan i enkelte tilfeller være utsatt for bruk som medfører fysisk slitasje. I disse tilfellene vil antikvitetene etter en konkret vurdering kunne anses som avskrivbare.

Endring i verdien pga. konjunktursvingninger tas ikke i betraktning ved vurderingen av om et driftsmiddel er avskrivbart, se HRD i Rt. 1920/884. Se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

D-1-5.3 Forretningsverdi (goodwill)

D-1-5.3.1 Egenopparbeidet forretningsverdi

Det er ingen særskilte regler for behandling av kostnader som fører til opparbeidelse av forretningsverdi (goodwill). Slike kostnader fradragsføres etter de reglene som gjelder for vedkommende kostnad.

D-1-5.3.2 Ervervet forretningsverdi

Om behandling av inngangsverdi for ervervet forretningsverdi, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

D-1-5.4 Immaterielle driftsmidler utenom forretningsverdi

D-1-5.4.1 Tidsbegrensede rettigheter

Inngangsverdien for immaterielle driftsmidler som er tidsbegrensede rettigheter (f.eks. patentrett, opphavsrett, tidsbegrenset lisensavtale, tidsbegrenset leierett, tidsbegrenset konsesjon), med varighet utover ervervsåret, skal aktiveres. Den nedre grensen for aktiveringsplikt i saldo-reglene gjelder ikke for slike immaterielle driftsmidler, verken beløpsgrensen eller varighetsgrensen. Er rettigheten brukt i inntektsgivende aktivitet kan inngangsverdien avskrives lineært, dvs. med like årlige beløp fordelt over den tiden rettigheten er i kraft, eventuelt over den kortere tiden rettigheten har økonomisk verdi.

D-1-5.4.2 Immaterielle driftsmidler utenom forretningsverdi og tidsbegrensede rettigheter

Inngangsverdien for andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi og tidsbegrensede rettigheter skal aktiveres såfremt driftsmidlet er varig og betydelig, se sktl. § 14-40 og emnet «[Driftsmiddel – direkte fradragsføring](#)». Se også FIN 30. mai 2005 i Utv. 2005/833 og FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487. Om et tilfelle hvor det ikke forelå aktiveringsplikt for kostnader til utvikling av nye produktvarianter av et varemerke, se HRD i Utv. 2015/921 (Rt. 2015/367) (Lilleborg). (Retten la til grunn at selv om utviklingsarbeidet førte til produktlanse-ring, var det ikke sannsynlighetsovervekt for at produktene fikk en økonomisk levetid på minst 3 år. Utviklingskostnadene kunne derfor fradragsføres direkte).

Om hva som er immaterielle driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

Om eventuell avskrivning på slike driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

Om behandlingen av egne forsknings- og utviklingskostnader, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag](#)» og emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn](#)».

D-1-5.5 OPS-kontrakt (Offentlig-Privat Samarbeid)

Om fradragsføring av utbyggingskostnadene i forbindelse med OPS-kontrakt (Offentlig-Privat Samarbeid), se FIN 4. september 2002 i Utv. 2002/1298.

D-1-6 Hvem skal ha fradrag

D-1-6.1 Hovedregel

Direkte fradragsføring eller fradrag for avskrivning kan som hovedregel bare gis den som privatrettslig anses som den reelle eier av driftsmidlet.

I tilfeller hvor den privatrettslige eieren ikke får avskrivning fordi han ikke har risikoen for verdiforringelsen, se [pkt. 4.1.2](#), er det heller ingen andre som kan få fradrag for avskrivning på vedkommende objekt.

Nærmere om hvem som anses som eier av et formuesobjekt, se emnet «[Eierbegrepet](#)».

D-1-6.2 Selskap med deltakerfastsetting

Avskrivning på driftsmidler som eies av selskap med deltakerfastsetting beregnes hos selskapet med virkning for alle deltakerne, jf. sktl. § 10-41 første ledd første punktum. Den enkelte deltaker kan ikke foreta avskrivning.

D-1-6.3 Sameie med bruttofastsetting

I sameie med fastsetting etter bruttometoden, er det den enkelte sameier som skal foreta avskrivninger i forhold til sin inngangsverdi og eierandel, se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)».

D-1-6.4 Avbetalingskjøp

Ved avbetalingskjøp er det kjøperen som kan foreta avskrivninger.

D-1-6.5 Ektefeller

Det er uten betydning for retten til avskrivning hvem av ektefellene som er eier av driftsmidlene.

D-1-6.6 Leid driftsmiddel

Avskrivning på driftsmidler som leies ut skal foretas hos utleieren, mens leietakeren får fradrag for betalt leie.

Påkostet leietaker et leid driftsmiddel, blir han normalt ikke eier av påkostningen. Påkostningen kan i slike tilfeller ikke saldoavskrives hos leietakeren. Påkostningene anses som en del av leiekostnaden, og føres til fradrag jevnt fordelt over leieperioden. Er det uklart når leieperioden opphører, f.eks. hvis leietaker har opsjon som gir ham rett til å forlenge leieperioden, må den mest sannsynlige leieperioden legges til grunn for fradragsføringen. Opphører leieforholdet, kan restbeløpet føres direkte til fradrag.

Unntaksvis må leietaker anses som eier av påkostningene i leieperioden, se emnet «[Eierbegrepet](#)», pkt. 9.14. Aktivering og avskrivning må da foretas hos leietaker. Aktiveringen tilføres samme saldogruppe som det påkostede driftsmidlet. Påkostninger i forretningsbygg må f.eks. avskrives etter de reglene som gjelder for selve bygget. Hvis påkostningen f.eks. er en fast teknisk installasjon, må den avskrives på saldogruppe j.

Blir utleier eier av påkostning foretatt av leietaker, skal utleier skattlegges for det beløp som utgjør fordelten for ham. Tidfesting av inntekten skal skje når utleier blir eier av påkostningen. Dette vil normalt være når påkostningen er foretatt av leietaker, se HRD i Utv. 1986/304 (Rt.1986/97) og emnet «[Eierbegrepet](#)», pkt. 9.14. I praksis kan det også godtas tidfesting over den resterende leieperioden. Opphører leieforholdet, skal restbeløpet føres direkte til inntekt. Er det uklart når leieperioden opphører, f.eks. hvor leietaker har opsjon som gir ham rett til å forlenge leieperioden, må den mest sannsynlige leieperioden legges til grunn for inntektsføringen. Den skattepliktige fordelten kan være et annet beløp enn leietakers kostnader, se for eksempel LRD 15. mars 2013 (Borgarting) i Utv. 2013/742. Ved fastsettingen for påkostningsåret kan utleieren aktivere hele den skattepliktige fordelten for avskrivning.

Om behandling av vedlikeholdskostnader på leid formuesobjekt som fører til at objektet blir i bedre stand enn ved starten på leieperioden, se emnet «[Vedlikehold](#)», pkt. 9.2.

D-1-6.7 Leasing

Om hvem som kan avskrive et leaset driftsmiddel, se emnet «[Leasing](#)».

D-1-6.8 Dødsfall

Om avskrivning i forbindelse med dødsfall, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», pkt. 8.7.

D-1-6.9 Konkurs

Om avskrivning i forbindelse med konkurs, se emnet «[Konkurs](#)».

D-1-6.10 Ophør av virksomhet

Om avskrivning i forbindelse med opphør av virksomhet, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

D-2 Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo

- Sktl. § 6-10, § 9-7, §§ 14-30 til 14-48, § 14-51 og § 21-2 tredje ledd bokstav c
- FSVIN § 14-41 Overgangsregel til skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j

D-2-1 Oversikt

Saldogruppe	Avskrivningssats
a. (kontormaskiner)	30 %
b. (ervertet forretningsverdi)	20 %
c. (vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede)	24 %
(varebiler som bare bruker elektrisitet til framdrift og som er ervertet fra og med 20. desember 2016)	30 %
d. (personbiler, traktorer, maskiner, inventar mv.)	20 %
e. (skip, rigger mv.)	14 %
f. (fly, helikopter)	12 %
g. (anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft mv.)	5 %
h. (bygg og anlegg, hoteller mv.)	4 (10) (6) %
(frukt- og bærfelt)	10 /20 %
i. (forretningsbygg)	2 %
j. (fast teknisk installasjon i bygninger)	10 %

Om når satsen på 10 % skal brukes for driftsmiddel i saldogruppe h, se [pkt. 9.2.2](#). Om når satsen på 6 % skal brukes for driftsmiddel i saldogruppe h, se [pkt. 9.2.3](#).

D-2-2 Hvilke driftsmidler omfattes av saldoreglene

D-2-2.1 Fysiske driftsmidler

- Reglene om aktivisering av kostpris i saldogrupper og avskrivning etter saldoreglene gjelder ifølge sktl. § 6-10 første ledd, jf. § 14-40 første ledd bokstav a, for fysiske driftsmidler som
- er anskaffet hovedsakelig til bruk i økonomisk aktivitet, herunder lønnet arbeid, se emnet [«Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»](#)
 - verdiforringes ved slit og/eller elde. (Om hvilke fysiske driftsmidler som ikke anses å verdiforringes ved slit og/eller elde, se emnet [«Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»](#))
 - er betydelige, dvs. har en inngangsverdi på kr 15 000 eller mer, se emnet [«Driftsmiddel – direkte fradragføring»](#), og
 - er varige, dvs. har en total gjenværende fysisk/økonomisk levetid på minst 3 år ved ervertet, se emnet [«Driftsmiddel – direkte fradragføring»](#).

Alle vilkårene ovenfor må være oppfylt.

Om når en beholdning av flere objekter som hver for seg ikke er betydelige, må ses samlet som ett driftsmiddel, se emnet [«Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»](#), [pkt. 3.3](#).

Om behandling av kostpris for andre fysiske driftsmidler, se emnet [«Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»](#).

D-2-2.2 Forretningsverdi (goodwill)

Om når forretningsverdi kan avskrives etter saldoreglene i saldogruppe b, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

D-2-3 Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene

Saldoreglene gjelder ikke for

- fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes ved slit eller elde, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»
- fysiske driftsmidler og ervervet forretningsverdi med kostpris under kr 15 000 og/eller fysisk/økonomisk varighet under 3 år ved ervervet, se emnet «Driftsmiddel – direkte fradragføring»
- andre immaterielle driftsmidler enn ervervet forretningsverdi, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel»
- påkostning på driftsmiddel som skattyter leier, bortsett fra de tilfellene hvor leietaker unntaksvis blir ansett som eier av påkostningen, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»
- driftsmiddel som etter å ha vært brukt av skattyteren utenfor norsk beskatningsområde, tas inn i norsk beskatningsområde, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde»
- driftsmidler brukt i forbindelse med utvinning av olje/gass eller rørledningstransport, se petroleumsskatteloven § 3 bokstav b
- særskilte driftsmidler i kraftverk som avskrives lineært etter sktl. § 18-6, se emnet «Kraftforetak»
- driftsmidler i vindkraftverk ervervet fra og med 19. juni 2015 til og med inntektsåret 2021, se pkt. 16.37

D-2-4 Krav til bruk

Om krav til bruk, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

D-2-5 Krav om risiko for oppofrelse av økonomiske verdier

Om krav til økonomisk oppofrelse (risiko for verdiforringelse), se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

D-2-6 Inndeling i saldogrupper**D-2-6.1 Generelt**

Om hva som er ett eller flere driftsmidler, se pkt. 6.12 og emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

Driftsmidler som avskrives etter saldoreglene plasseres i en av de saldogruppene som er nevnt i sktl. § 14-41, se pkt. 1. Det alminnelige utgangspunktet er at et avskrivbart driftsmiddel ikke deles opp, men plasseres i den saldogruppen som det etter en helhetsvurdering har mest til felles med og som ligger nærmest driftsmidlets antatte tekniske og økonomiske levetid, se Ot.prp. nr. 19 (1983–1984) s. 17. Om unntak, se pkt. 6.12.

Driftsmidler som inngår i saldogruppe a, b, c og d avskrives på samlesaldoer for hver gruppe, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd første punktum. Om avskrivningsattsene, se pkt. 9.2.

Driftsmidler i saldogruppe j, (fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l.) avskrives på egen samlesaldo for hver enkelt bygning, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd fjerde punktum

Driftsmidler som inngår i de øvrige saldogruppene føres på egen saldo for hvert enkelt driftsmiddel, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd tredje punktum.

D-2-6.2 Saldogruppe a, kontormaskiner o.l.**D-2-6.2.1 Generelt**

Saldogruppe a omfatter kontormaskiner o.l. Følgende driftsmidler regnes som kontormaskiner

- kopimaskiner/skannere/skrivere
- makuleringsmaskiner
- lokale telefonsentraler, telefonapparater mm. utenom mobiltelefoner

- videokonferanseutstyr
 - kasseapparat, kortterminaler og utstyr (hardware) knyttet til hjelpefunksjoner for kasseapparat mv.
 - datautstyr, som pc, skjermer mv.
 - system for elektronisk tidsregistrering
- Følgende driftsmidler regnes ikke som kontormaskiner
- kantineutstyr, som f.eks. oppvaskmaskin, mikrobølgeovn/stekeovn og kaffeautomat, selv om dette utstyret er plassert i kontorlokaler
 - rengjøringsutstyr
 - mekaniske stimplingsur.
 - alarmanlegg/overvåkningsanlegg
 - fotoutstyr
 - lege- og tannlegeinstrumenter

D-2-6.3 Saldogruppe b, ervervet forretningsverdi

Om behandlingen av inngangsverdi for ervervet forretningsverdi, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

D-2-6.4 Saldogruppe c, vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede

D-2-6.4.1 Generelt

Saldogruppe c omfatter vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav c. Lastebilhengere og semitrailere avskrives på saldogruppe c selv om disse ikke erverves sammen med trekkvogn. Ambulansebiler og begravelsebiler avskrives også i saldogruppe c.

Kjøretøy som ikke er registreringspliktige eller som bare er tillatt brukt utenfor offentlig vei, inngår ikke i saldogruppe c. Det samme gjelder kjøretøy som må anses som anleggsmaskiner. Etter dette inngår ikke veiskraper, veivalser, dumpere o.l. i saldogruppe c, men i saldogruppe d.

D-2-6.4.2 Spesielt om varebiler med nullutslipp ervervet 20. desember 2016 eller senere

Varebiler med nullutslipp som er ervervet 20. desember 2016 eller senere kan avskrives på egen saldo med en forhøyet avskrivningssats på 30 %, jf. sktl. § 14-43 fjerde ledd. Bestemmelsen trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2017, og innebærer at det i saldogruppe c vil være aktuelt med to saldoer. Den forhøyede avskrivningssatsen gjelder for varebiler som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder varebil hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller (såkalte hydrogenbiler). Bestemmelsen gjelder ikke for varebil hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor (såkalte hybridbiler). Kjøretøyforskriftens avgrensning av hva som er varebil gjelder også her. Det vil si at bestemmelsen omfatter biler for godsbefordring med tillatt totalvekt ikke over 3500 kg (gruppe N 1).

D-2-6.4.3 Busser

Med «buss» menes bil med plass til minst 10 personer inkl. fører (bil i kjøretøygruppe M 2 og M 3). Se kjøretøyforskriften § 2-2.

D-2-6.4.4 Lastebiler

Med «lastebil» menes bil for godsbefordring med totalvekt på over 3500 kg (bil i kjøretøygruppe N 2 og N 3).

D-2-6.4.5 Drosjebiler

Med «drosjebiler» menes biler som er godkjent som og hovedsakelig brukes som driftsmiddel til ervervsmessig persontransport.

D-2-6.4.6 Kjøretøy for transport av funksjonshemmede

Med «kjøretøy for transport av funksjonshemmede» menes kjøretøy som tilfredsstiller tekniske krav for løyve til transport av funksjonshemmede, jf. forskrift 3. desember 2009 nr. 1438 om universell utforming av motorvogn i løyvepliktig transport mv. Dette vil fremgå av vognkortet.

En bil som eies av en funksjonshemmet for egentransport, anses ikke som «kjøretøy for transport av funksjonshemmede».

D-2-6.5 Saldogruppe d, personbiler, maskiner, inventar mv.**D-2-6.5.1 Generelt**

I saldogruppe d inngår alt løsøre som ikke går inn i de andre saldogruppene, som f.eks. personbiler, traktorer, andre rullende maskiner og materiell, andre maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv. Gruppen kan for eksempel omfatte elektroniske installasjoner i bygninger som ikke er knyttet til bygningens brukelighet som bygning (saldogruppe j), og som heller ikke anses som kontormaskiner (gruppe a). Dette kan for eksempel være teknisk utstyr for trådløst nettverk til bruk i publikumsarealer som trafikkterminaler, venterom mv.

D-2-6.5.2 Personbiler, herunder kombinerte biler

Med personbiler menes biler som er registrert som personbil, herunder stasjonsvogner, campingbiler og kombinerte biler.

D-2-6.5.3 Maskiner, redskaper mv.

Med maskiner, redskaper mv. menes traktorer, dumpere, veiskraper, mobilkraner, lifter og andre anleggsmaskiner, snøscootere, motorsykler mv. Produksjonsmaskiner i en fabrikk, roboter, mv. kan inngå i saldogruppe d, men her må det trekkes en grense mot tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner som nevnt i sktl. § 14-41 første ledd bokstav h, se [pkt. 6.9](#). Mindre, ubemannede luftfartøy (droner) som opereres av personell nede på bakken, f.eks. til bruk ved filmopptak og fotografering, kan avskrives i saldogruppe d. Om droner som i størrelse og funksjon har mest til felles med fly eller helikopter, se [pkt. 6.7](#).

D-2-6.6 Saldogruppe e, skip, fartøyer, rigger mv.

Saldogruppe e omfatter skip og øvrige fartøyer. Som «fartøy» regnes også mindre båter. Saldogruppen omfatter også flytedokker og flytende innretninger i tilknytning til oljeutvinningsvirksomhet som f.eks. flyttbare borerigger.

D-2-6.7 Saldogruppe f, fly, helikopter

Saldogruppe f omfatter fly, helikopter mv. Gruppen omfatter også større ubemannede luftfartøy (droner) som i størrelse og funksjon har mest til felles med fly eller helikopter. Om mindre droner, se [pkt. 6.5.3](#).

D-2-6.8 Saldogruppe g, anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak og slike driftsmidler benyttet i annen virksomhet

Saldogruppe g omfatter anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak. Gruppen omfatter også slike driftsmidler benyttet i annen virksomhet. Nærmere om hvilke driftsmidler dette omfatter, se emnet «[Kraftforetak](#)». Se også Prop. 1 LS (2011–2012) pkt. 17.2.3, og LRD 23. april 2008 i Utv. 2008/981 (Hydro Aluminium AS)

D-2-6.9 Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.

Saldogruppe h omfatter bygg og anlegg, hoteller mv. I gruppen inngår bl.a. lagerbygg og visse produksjonsanlegg, avskrivbare arbeider- og funksjonærboliger, samt utleiehytter. Som anlegg regnes i denne sammenhengen også tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrieanlegg mv., herunder rensenanlegg, trykkluftanlegg, kjølesystemer og lignende, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav h annet punktum. Felles for slike anlegg er at de normalt ikke utgjør en del av selve produksjonsmaskineriet, men innehar hjelpefunksjoner som går ut på å bringe innsats-

faktorer fram til produksjonsmaskineriet eller på annen måte bistå i produksjonen. Slike driftsmidler har i alminnelighet en størrelse, funksjon og selvstendighet i forhold til andre driftsmidler som gjør det naturlig å anse dem som selvstendige driftsmidler som skal avskrives på egen saldo i saldogruppe h. En slik installasjon vil ofte bestå av flere komponenter. Et renseanlegg kan for eksempel bestå av rør, tanker, pumpestasjoner, filtre, utstyr for fortløpende rensing av filtre og vifter. Til sammen vil disse komponentene utgjøre et eget anlegg.

Solcelleanlegg som ikke er fastmontert på/integrert i bygning brukt til annen bruk, skal anses som et selvstendig driftsmiddel og avskrives i saldogruppe h.

Ved avgrensningen mellom saldogruppe d (maskiner) og saldogruppe h (bygg og anlegg) må det foretas en konkret vurdering hvor relevante momenter vil være objektets fysiske beskaffenhet, bruk og funksjoner og antatt teknisk og økonomisk levetid, se Prop. 1 LS (2011–2012) pkt. 17.2. Se for øvrig LRD 29. mars 2006 (Gulating) i Utv. 2006/581 (Gasnord), LRD 23. april 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/981 (Hydro Aluminium AS), LRD 6. oktober 2011 (Hålogaland) i Utv. 2011/1512 (Alcoa Norway ANS), LRD (LG-2016-10924) i Utv. 2017/761 (Mongstad Refining DA) og LRD (LB-2016-159541) i Utv. 2018/45 (Herøya Næringspark AS).

Nærmere om skillet mellom løsøre, faste installasjoner og bygning/anlegg, se [pkt. 6.12.3](#).

I sktl. § 14-41 første ledd bokstav h annet punktum er det presisert at tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg mv. skal betraktes som ett anlegg. Se for øvrig Prop. 1 LS (2011–2012) pkt. 17.2.3. Om avskrivningssats på anlegg med forventet levetid på under 20 år, se [pkt. 9.2.2](#).

Om administrasjonsbygg innenfor et fabrikkområde, se [pkt. 16.5.5](#).

Saldogruppe h omfatter også «hoteller, losjihus og bevertningssteder mv.». Denne ordlyden kan ikke fortolkes utvidende, se HRD i Utv. 2005/465 (Rt. 2005/306).

Frukt- og bærfelt inngår i saldogruppe h, jf. sktl. § 14-41 første ledd siste punktum. I utgangspunktet skal hvert felt anses som et eget anlegg. Felt som hører naturlig sammen, f.eks. fordi de er etablert i samme inntektsår og avskrives med samme sats, skal anses som ett anlegg. Det er kostnadene til planter og planting som kan avskrives, og ikke kostprisen på grunnarealet. Om avskrivningssatsene, se [pkt. 9.2.4](#).

Til og med inntektsåret 2019 kunne kostnader til etablering og nyplanting av frukt- og bærfelt først fradragsføres i det året feltet ble ryddet. Det er i Prop. 1 LS (2019–2020) pkt. 8.3.4 gitt anvisning på at tidligere års investeringer i eksisterende felt hvor kostnadene etter tidligere regler først kunne fradragsføres ved rydding av feltet, kunne tas inn på saldo fra og med inntektsåret 2020.

D-2-6.10 Saldogruppe i, forretningsbygg

Saldogruppe i omfatter forretningsbygg. Med forretningsbygg menes bygg som benyttes hovedsakelig til kontorer, salgsvirksomhet og tjenesteyting, med unntak av overnattings- og serveringsvirksomhet. Virksomhet med undervisning og drift av helsestudio anses som tjenesteyting i denne forbindelse, se HRD i Utv. 2005/465 (Rt. 2005/306). Sykehus, barnehager, skoler, alders- og sykehjem mv. omfattes også av gruppen forretningsbygg.

Bygg som utelukkende er brukt til lager, er ikke å anse som forretningsbygg. Lager tilknyttet forretningslokale vil normalt anses som en del av forretningslokalet ved vurdering av saldogruppe.

D-2-6.11 Saldogruppe j, fast teknisk installasjon i bygninger

D-2-6.11.1 Generelt

Faste tekniske installasjoner som er integrert i en bygning og som tjener bygningens generelle brukelighet som bygning, skal aktiveres og avskrives på egen saldogruppe j med én samle-saldo for hver bygning. Saldogruppe j omfatter faste tekniske installasjoner i bygninger, herunder varme- og ventilasjonsanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j. Solcellepaneler fastmontert på bygning og som forsyner bygningen med strøm, anses også som fast teknisk installasjon. Dette gjelder selv om forsyringsproduksjonen fra panelene i perioder overstiger forbruket i bygningen og ev. tilliggende bygninger slik at overskuddsproduksjon selges til kraftleverandør.

Saldogruppe j omfatter ikke faste tekniske installasjoner som er selvstendige anlegg eller installasjoner som er integrert i anlegg. For eksempel må tekniske installasjoner i et renseanlegg bestående som egen lokalitet, avskrives i saldogruppen for anlegg (saldogruppe h). Som anlegg i denne sammenhengen regnes f.eks. også utendørs svømmebasseng, dvs. svømmebasseng som ikke ligger i en bygning eller inngår som en del av en bygning. Nærmere om svømmebasseng og faste tekniske installasjoner knyttet til slike, se [pkt. 16.32](#).

Driftsmidler som er installert i bygning hovedsakelig av hensyn til produksjonen av varer og tjenester i den aktuelle virksomheten, skal normalt ikke anses som faste tekniske installasjoner i bygg. Slike installasjoner må i stedet enten henføres til saldoen for bygget, anses som selvstendig anlegg, eller som maskiner. Kjøle- og fryseanlegg mv. som ikke er fastmontert i bygningen, anses ikke som fast teknisk installasjon, se LRD 25. juni 2009 (Frostating) i Utv. 2009/1158 (Hamat AS). (Ikke-fastmontert kjøle- og fryseanlegg i en dagligvareforretning skulle avskrives i saldogruppe d. Retten la vekt på at kjøleutstyret som besto av prefabrikkerte elementer (med vegger, gulv og tak for kjøle- og fryserom) lett kunne demonteres og fjernes.)

D-2-6.11.2 Eierskifte

For bygninger som skifter eier i inntektsåret, skal selgers utgangsverdi/kjøpers inngangsverdi fordeles mellom bygningssaldo og saldo for faste, tekniske installasjoner etter omsetningsverdi. Tomtens andel av overdragelsessummen må holdes utenfor fordelingen da denne ikke er avskrivbar.

D-2-6.12 Oppdeling av et driftsmiddel

D-2-6.12.1 Generelt

Normalt vil kostpris for et driftsmiddel som funksjonelt og fysisk utgjør én enhet, ikke kunne fordeles på forskjellige saldogrupper. Om fast teknisk installasjon i bygning som likevel avskrives på egen saldo selv om installasjonen fysisk er en del av bygningen, se [pkt. 6.11](#). Nærmere om de generelle kriteriene ved vurderingen av om det foreligger ett eller flere driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», [pkt. 3](#) og SKD 27. juni 2014 i Utv.2014/1447.

Om et tilfelle hvor komponenter i en produksjonslinje måtte anses som egne driftsmidler, se LRD 6. oktober 2011 (Hålogaland) i Utv. 2011/1512 (Alcoa Norway ANS). Dersom en komponent i en sammensatt produksjonsinnretning skal anses som et eget driftsmiddel, må det foretas en tilordning av komponenten til korrekt saldogruppe ut fra en vurdering av hvor den naturlig hører hjemme. Dette må vurderes ut fra gjenstandens fysiske beskaffenhet, funksjonalitet, rolle i forhold til produksjonsprosessen og levetid. Nærmere om tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg som skal avskrives på egen saldo i saldogruppe h, se [pkt. 6.9](#).

Om et tilfelle hvor nedgravde trekrør og fiberkabler for telekommunikasjon trukket gjennom disse, måtte anses å ha en slik fysisk og funksjonell sammenheng at de måtte anses som ett og samme driftsmiddel og avskrives på saldogruppe d, se LRD (LB-2021-86675) og emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», [pkt. 3](#).

Om vindkraftverk, se [pkt. 16.37.1](#).

D-2-6.12.2 Fast eiendom

Kostpris for fast eiendom med eid tomt skal fordeles på bygninger og grunn. Bare den delen av kostprisen som faller på bygning og faste tekniske installasjoner i denne, kan tas inn på saldo for avskrivning. Tilsvarende skal kostpris for bygning på festet grunn fordeles mellom bygning og faste tekniske installasjoner på den ene side, og eventuelt vederlag for festeretten på den annen side. Har eiendommen flere bygninger og/eller bygning som er seksjonert, skal hver bygning/seksjon inn på egen saldo og vurderes for seg i forhold til saldogrupperingen. Eventuelle faste tekniske installasjoner skal avskrives på egen samlesaldo for hver bygning/hver seksjon, se [pkt. 6.11](#).

Om andre spørsmål vedrørende avskrivning på bygg, se [pkt. 16.5](#).

Spesielt om egen boligdel i avskrivbart bygg, se [pkt. 16.5.3](#).

D-2-6.12.3 Skillet mellom løsøre, faste installasjoner og bygning/anlegg

Fast teknisk installasjon i bygning skal avskrives i saldogruppe j på egen samlesaldo for hver bygning/seksjon. Dette gjelder installasjoner som varme- og ventilasjonsanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j. Saldogruppe j omfatter bare driftsmidler som til og med inntektsåret 2008 etter sin art var avskrevet i saldogruppene for bygg og anlegg og forretningsbygg (saldogruppene h og i). En forutsetning er at anleggene er en integrert del av bygningen, se LRD 25. juni 2009 i Utv. 2009/1158 (Frostating). Avgrensningen mellom løsøre på den ene siden, og fast teknisk installasjon og bygning på den andre siden ble ikke endret ved innføringen av saldogruppe j.

Produksjonsmaskiner kan avskrives i saldogruppe d, selv om de er fast installert. Bygningsmessige arbeider som har funksjonell sammenheng med produksjonsmaskiner på nye og bestående bygg, som for eksempel spesielle røropplegg, spesielle elektriske anlegg, avskjermingsutstyr, samt spesielle fundamenter og forsterkninger som blir oppført sammen med bygget før produksjonsmaskineriet, kan anses å være gjort i forbindelse med montering av produksjonsmaskinene, og avskrives sammen med maskinene, jf. sktl. § 14-41 tredje ledd. Se FIN 20. april 2005 i Utv. 2005/697 og FIN 4. oktober 2005 i Utv. 2005/1172. Slike anlegg mv. skal ikke avskrives i saldogruppe j selv om de er av teknisk art, da de ikke anses å tjene bygningens funksjonalitet som bygning, se Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) punkt 13.3 side 100 andre spalte. Alternativet til saldogruppe d vil i slike tilfeller være saldoen for bygningen (gruppe h eller i). Det må trekkes et skille mellom bygningsmessig arbeid ved montering av produksjonsmaskineri, jf. sktl. § 14-41 tredje ledd, og tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner som skal avskrives som egne anlegg i saldogruppe h, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav h annet punktum. Nærmere om slike tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg mv., se [pkt. 6.9](#).

Om skillet mellom bygning/anlegg og annet selvstendig formuesobjekt som løsøre og fast teknisk installasjon i forhold til grensen mellom utskifting og vedlikehold, se emnet «[Vedlikehold](#)».

D-2-6.12.4 Fiskefartøyer med utstyr

I praksis godtas det fordeling av kostpris for fiskefartøyer og kostpris for teknisk/elektronisk utstyr, som kraftblokk, fiskepumpe, ekkolodd, asdic, radar, navigasjonsutstyr og radiotelefonanlegg mv. på henholdsvis saldogruppe e (skip mv.) og saldogruppe d (driftsløsøre).

Er teknisk/elektronisk utstyr i fiskefartøy mv. ført på saldogruppe d (driftsløsøre) i ervervsåret, skal kostnadene til utskifting av slikt utstyr aktiveres på saldo. Skattyter kan imidlertid velge enten å aktivere utskiftingen på saldogruppe e (skip mv.) eller d (driftsløsøre).

D-2-6.12.5 Kommune, fylkeskommune, stat og skattefrie institusjoner

Bruker kommune, fylkeskommune, stat eller skattefrie institusjoner en bygning både i skattepliktig virksomhet og til skattefrie formål, er det bare inngangsverdien for den delen av bygningen som brukes i den skattepliktige virksomheten som skal danne grunnlag for saldoavskrivning.

D-2-6.13 Oppretting av saldoer

D-2-6.13.1 Hovedregel

Driftsmidler i saldogruppene a–d samles på én saldo for hver saldogruppe (samlesaldoer) i hver atskilt virksomhet. Som utgangspunkt er det ikke anledning til å opprette flere saldoer i samme virksomhet innenfor hver av saldogruppene a–d, når virksomheten drives innenfor én kommune. Drives derimot samme virksomhet i flere kommuner, og virksomheten omfattes av reglene om stedbunden skattlegging, skal det opprettes saldoer for hver kommune, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd annet punktum.

For saldogruppe c gjelder det et unntak fra bestemmelsen om én saldo for hver saldogruppe. Unntaket består i at varebiler med nullutslipp ervervet fra og med 20. desember 2016 kan avskrives på en egen samlesaldo med en høyere sats enn øvrige driftsmidler på denne saldogruppen, jf. sktl. § 14-43 fjerde ledd. Nærmere om dette, se [pkt. 6.4.2](#).

Driftsmidler i saldogruppene e–i føres på hver sin saldo som bare inneholder vedkommende driftsmiddel (egen saldo), jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd tredje punktum. Det er ikke anledning til å lage samlesaldoer (mer enn et driftsmiddel på saldoen) i saldogruppene e–i.

Driftsmidler i saldogruppe j, (fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende), skal avskrives på egen samlesaldo for hver bygning/hver seksjon der slike driftsmidler er installert, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd fjerde punktum.

Ved kjøp av andeler i samme driftsmiddel på forskjellige tidspunkter, skal alle andelene inn på samme saldo. Det samme gjelder påkostning på forskjellige tidspunkter på et driftsmiddel.

D-2-6.13.2 Selskap med deltakerfastsetting

I selskap med deltakerfastsetting er det selskapet som skal opprette saldoer, jf. sktl. § 10-41 første ledd.

D-2-6.13.3 Sameie med bruttofastsetting og kraftselskap

I sameie og i kraftselskap hvor deltakeren fastsetter skattegrunnlaget etter bruttometoden, jf. sktl. § 10-40 annet ledd annet punktum, skal hver av deltakerne opprette sine egne saldoer som omfatter vedkommendes andel av sameiegjenstandene.

D-2-6.13.4 Flere virksomheter

Driver enkeltpersonforetak/selskap med deltakerfastsetting flere virksomheter, skal det for saldogruppene a–d være egen samlesaldo for hver av virksomhetene for de driftsmidlene som brukes i vedkommende virksomhet.

Bruker eieren et driftsmiddel i mer enn én heleid virksomhet, skal hele driftsmidlet likevel føres inn på saldo i bare én av virksomhetene.

D-2-6.13.5 Ektefeller

Ektefeller som driver atskilte virksomheter, skal opprette saldoer for hver sine virksomheter. Felles bedrift anses som én virksomhet i forhold til saldoreglene. Driver ektefeller felles virksomhet som selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-48 og FSFIN § 10-48-1, er det selskapet som skal opprette saldoer, se [pkt. 6.13.2](#).

D-2-6.14 Driftsmiddel plassert i feil saldogruppe mv. tidligere år – endring av fastsetting

Fastsettingen av avskrivningsgrunnlaget i anskaffelsesåret er ikke bindende for senere inntektsår. Hvis et driftsmiddel er behandlet uriktig i forhold til avskrivningsreglene, kan skattyter endre dette ved egenfastsetting etter sktfvl. § 9-4. Endring av fastsettingen mer enn tre år etter leveringsfristen for angjeldende inntektsår der et driftsmiddel er behandlet uriktig i forhold til avskrivningsreglene, må eventuelt behandles som en endring av skattefastsettingen etter sktfvl. § 12-1, jf. sktfvl. § 9-4 annet ledd. Nærmere om reglene for endring av skattefastsettingen, se Skatteforvaltningshåndboken.

D-2-7 Grunnlag for avskrivning/inntektsføring

D-2-7.1 Generelt

Grunnlaget for beregning av årets avskrivninger i saldogruppe a–j og for inntektsføring av negativ saldo i gruppe a, c, d og j, er saldoverdien ved utgangen av inntektsåret etter eventuelt tillegg for tilgang av driftsmidler og fradrag for eventuell nedskrivning med realisasjonsvederlag/uttaksverdi, men før fradrag for årets saldoavskrivning.

Overfører skattyteren et driftsmiddel i saldogruppene a–d eller j fra en virksomhet til en annen virksomhet, herunder til ektefellens virksomhet, skal rest nedskrevet verdi skilles ut fra saldo i den opprinnelige virksomheten og tilføres saldo i den andre virksomheten med samme beløp. Dette gjelder selv om rest nedskrevet verdi er under kr 15 000.

D-2-7.2 Forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984

D-2-7.2.1 Generelt

For forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984 er avskrivningsgrunnlaget opprinnelig inngangsverdi (kostpris) for bygning eksklusiv tomt, redusert med skattemessige avskrivninger i 1984 eller senere. Samlede av- og nedskrivninger før og etter 1. januar 1984, skal likevel ikke overstige opprinnelig kostpris. Dette innebærer at avskrivningen skal stoppe når avskrivnings-

grunnlaget er lik summen av skattemessige avskrivninger før 1984 (nedre grense). På dette tidspunktet har hele kostprisen kommet til fradrag.

Ved fordeling av saldo i henhold til overgangsregelen i FSFIN § 14-41-1 skal 40 % av både saldogrunnlaget og den nedre grensen for avskrivning være overført til saldogruppe j for faste tekniske installasjoner per 31.12. 2008, se «[Meldingen om likningen for inntektsåret 2009](#)» (SKD 1/2010), pkt. 11.1.3 i Utv. 2010 s. 654.

D-2-7.2.2 Eieren tar i bruk en del av bygget til egen bolig

Dersom eieren bosetter seg i et forretningsbygg som er ervervet før 1. januar 1984, skal den forholdsmessige delen av saldoverdien (avskrivningsgrunnlaget) per 1. januar i inntektsåret som knytter seg til egen boligdel, skilles ut. Nedre grense for avskrivning må reduseres tilsvarende. Dette gjelder både bygningssaldoen og saldoen for faste tekniske installasjoner i bygningen (saldogruppe j).

D-2-7.2.3 Påkostninger etter 1. januar 1984

Påkostninger etter 1. januar 1984 på forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984 tillegges både avskrivningsgrunnlag og restbeløp til nedskrivning.

Er forretningsbygget nedskrevet til nedre grense før påkostningen, er hele inngangsverdien allerede kommet til fradrag gjennom avskrivninger tidligere år. En påkostning vil da innebære etablering av en ny saldo. Det skal i slike tilfeller ikke etableres noen ny tilsvarende nedre grense for den nye saldoen.

D-2-7.3 Ikke levert skattemelding/mangelfull skattemelding

Ved skattemyndighetenes skjønnsfastsetting av skattegrunnlaget når skattyter selv ikke har foretatt noen fastsetting, jf. sktflv. § 12-2, bør det normalt beregnes saldoavskrivninger ut fra gjeldende maksimumssatser. Det skal også tas hensyn til inntektsføring av negativ saldo.

Når skattyteren leverer skattemelding for det første året etter det tidsrommet hvor skattemelding ikke er levert for, må han som inngående verdi anvende utgående saldoverdier etter siste skjønnsfastsetting, korrigert for erverv og realisasjon av driftsmidler som eventuelt er foretatt i det tidsrommet det ikke foreligger skattemeldinger for.

D-2-8 Saldoverdien ved årets utgang

D-2-8.1 Utgangspunkt

Saldoverdien ved utgangen av året beregnes med utgangspunkt i saldoverdien ved årets begynnelse. Saldoverdien ved årets begynnelse kan være negativ i gruppe a, c, d og j.

D-2-8.2 Driftsmidler ervervet i året

D-2-8.2.1 Tidspunkt for inntak på saldo

Saldoverdien for samlesaldo i saldogrupperne a til d skal tillegges inngangsverdi (kostpris) for driftsmidler som er ervervet i løpet av året, se sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a, jf. § 14-41 fjerde ledd første punktum. Inngangsverdi for ny fast teknisk installasjon i bygninger i saldogruppe j, tillegges den samlesaldoen som er knyttet til bygningen som driftsmidlet skal installeres i, se sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a, jf. § 14-41 fjerde ledd fjerde punktum. For saldogrupperne e til i, opprettes det ny saldo for hvert driftsmiddel som er ervervet i året, jf. sktl. § 14-41 fjerde ledd tredje punktum.

Tidspunktet for når et driftsmiddel anses ervervet, er

- ved kjøp, gavemottakelse o.l.: når det er levert i forhold til avtale mellom partene (risikoen er gått over, se emnet «[Eierbegrepet](#)»)
- ved egen tilvirkning: når det er ferdig, eller
- ved arv hvor virksomheten fortsetter:
 - for gjenlevende ektefelle/enearving som overtar boet udelte: dødsfalltidspunktet
 - i andre tilfeller: når vedkommende overtar eierrådigheten (oppebærer inntektene/ansvar for kostnadene)

Det kreves ikke at et levert driftsmiddel er tatt i bruk for at inngangsverdien skal kunne tas inn på saldo.

Erverver skattyter en gjenstand som senere skal inngå som del av et driftsmiddel, skal denne aktiveres, men ikke tilføres saldo før den inngår i det ferdige driftsmidlet.

Ved etappevis levering/tilvirkning av et driftsmiddel, f.eks. ved oppføring av bygning, kan kostprisen for det som er tatt i bruk tilføres saldo i vedkommende år. Det er ikke tilstrekkelig at det er inngått kontrakt. Det er også uten betydning når driftsmidlet betales. Således kan ikke forskuddsbetaling tilføres saldoen for år forut for leveringsåret.

Det har ikke betydning om leverandører har sikret seg salgspant (eiendomsforbehold) i gjenstanden.

D-2-8.2.2 *Hva skal tilføres saldo*

Saldo skal tilføres driftsmidlets inngangsverdi. Om hva som er driftsmidlets inngangsverdi, se emnet «**Inngangsverdi**».

D-2-8.2.3 *Egen boligdel i avskrivbart bygg, generelt*

I kombinerte avskrivbare bygg skal egen boligdel ikke være med i saldo for bygningen, jf. sktl. § 14-42 tredje ledd. Som egen boligdel regnes enhver bolig som disponeres av eieren til egen bruk, selv om det ikke er eierens faste bolig. Bygget inngår på saldo med en forholdsmessig del av inngangsverdi (kostpris/nedskrevet verdi) av bygning eksklusiv tomt, regnet etter forholdet mellom utleieverdiene, slik:

Inngangsverdi for bygning ekskl. tomt	X	<u>Utleieverdi ekskl. egen boligdel</u>
		Utleieverdi totalt

Om avskrivning på kombinerte bygg, se for øvrig [pkt. 16.5.3](#).

D-2-8.2.4 *Egen boligdel i avskrivbart bygg, sameie med bruttofastsetting*

Eies et ikke-seksjonert bygg/seksjon av flere skattytere i sameie med bruttofastsetting, og en eller noen av eierne bor i bygget/seksjonen, skal likevel hele bygningen/seksjonen vurderes under ett med hensyn til om det er avskrivbart. Ved vurdering av hvilken saldogruppe driftsmidlet skal inn på, vurderes bygget/seksjonen under ett, eksklusiv boligdel som eierne bor i innenfor rammen av vedkommendes eierandel.

Egen boligdel skal ikke tas inn på saldo (eventuelt tas ut ved innflytning) for de av sameierne som bosetter seg i bygget. En slik sameiers andel av byggets inngangsverdi/saldoverdi reduseres med boligdelens andel av hele bygget, jf. FIN 30. januar 1986 i Utv. 1986/53.

Eksempel

Kjøper fire skattytere et avskrivbart bygg sammen (med 25 % hver) og en av sameierne bor i 20 % av bygningen, skal hver av de som ikke bor i bygningen tilføre sin saldo 25 % av byggets kostpris. Den sameieren som bor der skal tilføre saldoen for avskrivning 25 % minus 20 %, dvs. 5 % av kostprisen.

Dersom en sameier som eier 25 % bor i 30 % av bygningen, skal hver av de andre sameierne likevel tilføre sine saldoer 25 % av byggets kostpris. Den som bor der kan ikke tilføre saldoen noen del av kostprisen, fordi egen boligdel er større enn eierandelen.

D-2-8.2.5 *Selskap med deltakerfastsetting, deltaker bor i selskapets bygning*

Om selskapets avskrivninger når deltaker i selskap med deltakerfastsetting bor i bygning tilhørende selskapet, se emnet «**Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden**», [pkt. 4.6.3](#).

D-2-8.3 **Påkostning i året på avskrivbart driftsmiddel**

D-2-8.3.1 *Generelt*

Påkostning i året på avskrivbart driftsmiddel skal tilføres saldo. Dette gjelder selv om påkostningen isolert sett er under kr 15 000, eller har en varighet på under 3 år, jf. sktl. § 14-40 tredje ledd. Påkostningen tilføres saldo i den utstrekning påkostningen er levert/ferdig i inntektsåret.

D-2-8.3.2 *Egen boligdel*

Bor eieren i et avskrivbart bygg, skal påkostninger som utelukkende gjelder egen boligdel ikke tilføres saldo. Påkostninger som utelukkende gjelder avskrivbar del av bygget, tilføres saldoen i sin helhet. Påkostninger som gjelder begge deler av bygget fordeles etter reelle leieverdier slik de er etter påkostningen.

D-2-8.4 *Omdisponering av formuesobjekt fra omløpsmiddel til driftsmiddel*

Ved omdisponering av formuesobjekt fra omløpsmiddel til driftsmiddel, skal den verdien som er lagt til grunn ved inntektsføringen ved omdisponering av omløpsmidlene tilføres saldo, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 2.3.7.

D-2-8.5 *Regnskapsmessig nedskrivning av driftsmidler*

Nedskrivning av driftsmidler etter regnskapsloven har ingen virkning for saldoverdien. Det samme gjelder reversering av slik nedskrivning og endring av regnskapsmessige verdier ved skattefrie omdanninger.

D-2-8.6 *Behandling av saldo ved realisasjon av avskrivbare driftsmidler*

D-2-8.6.1 *Generelt*

Ved realisasjon av driftsmidler, kan skattyter velge å inntektsføre vederlaget, helt eller delvis, jf. sktl. § 14-44 første ledd første punktum. I den utstrekning salgsvederlag mv. for driftsmidler ikke inntektsføres i realisasjonsåret, skal vederlaget

- i saldogruppene a–d og j; nedskrives på saldo i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 annet ledd. Negativ saldo i saldogruppe b (forretningsverdi) overføres til gevinst og tapskonto. Om inntektsføring av negativ saldo i saldogruppe a, c, d og j, se [pkt. 10](#)
 - i saldogruppene e–i; være utgangspunkt for beregning av gevinst/tap i forhold til saldoverdien, jf. sktl. § 14-44 tredje ledd. Hver saldo i disse saldogruppene inneholder bare ett driftsmiddel og saldoen gjøres opp i realisasjonsåret. Beregnet gevinst/tap på saldoen skal overføres til virksomhetens felles gevinst- og tapskonto
- «Realisasjonsåret» i sktl. § 14-44 første ledd første punktum er det året eiendomsretten til det realiserede formuesobjektet opphører hos den tidligere eieren, for eksempel ved at det overføres til erververen (tidfesting etter realisasjonsprinsippet). Avtale om realisasjon er ikke tilstrekkelig, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», pkt. 2.2.

D-2-8.6.2 *Utrangering av driftsmiddel som innebærer realisasjon*

Utrangering av avskrivbart driftsmiddel i saldogruppene a, c, d og j fører ikke til at saldoen skal reduseres. Ved utrangering av avskrivbart driftsmiddel i saldogruppene e–i skal saldoen gjøres opp og restverdien overføres til gevinst-/tapskonto. Selges f.eks. driftsmidlet som skrap, behandles vederlaget på samme måte som ved vanlig salg av driftsmidler.

Nærmere om når utrangering innebærer realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

Om realisasjon av avskrivbare driftsmidler som ikke omfattes av reglene om saldoavskrivning, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

D-2-8.7 *Uttak av driftsmidler*

Ved skattepliktig uttak av driftsmidler, behandles den fastsatte uttaksverdien på samme måte som et salgsvederlag, jf. sktl. § 14-44 femte ledd og ovenfor.

Om skattepliktig og skattemessig behandling ved uttak av driftsmidler til egen bruk eller til gaveoverføring, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

D-2-8.8 *Flytting av driftsmiddel*

Ved flytting til en annen kommune av virksomhet som omfattes av reglene om stedbunden skattlegging, skal saldoene overføres uendret. Ved flytting av driftsmiddel fra en virksomhet til en annen virksomhet hos samme eier, skal nedskrevet verdi av driftsmidlet flyttes uendret til den andre virksomheten, se nedenfor.

D-2-8.9 Reduksjon av saldo med rest nedskrevet verdi for driftsmiddel**D-2-8.9.1 Når skal saldoen reduseres**

I visse tilfeller skal en saldo reduseres helt eller delvis med driftsmidlers rest nedskrevet verdi uten kostnadsfradrag. Dette kan f.eks. være aktuelt når

- skattyter overfører driftsmidlene uten skattlegging til selskap med deltakerfastsetting eller eget aksjeselskap etter reglene om skattefri omdanning, se FSFIN § 11-20-6 annet ledd og emnet «**Virksomhet – omdanning/skifte av eierform**»
- skattyter selger jordbrukseieendom, for så vidt angår rest nedskrevet verdi vedrørende driftsbygningene og annet hvor gevinsten er helt eller delvis skattefri, se emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**»
- driftsmiddel helt eller delvis slutter å være avskrivbart, f.eks. fordi utleiebolig i avskrivbart bygg utseksjoneres, skattyteren tar i bruk del av avskrivbar bygning til egen bolig, se ovenfor, eller et forretningsbygg ikke lenger er avskrivbart fordi det leies ut til boligformål
- skattyter opphører med virksomhet og har samlesaldo som splittes i «tom positiv saldo» som kan avskrives og resterende saldo som ikke kan avskrives. Se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**», pkt. 3.1.2 og pkt. 3.1.3
- driftsmiddel skal flyttes fra en saldo til en annen innen samme virksomhet, f.eks. pga. seksjonering av bygning eller bruksendring fra industribygg til forretningsbygg
- driftsmiddel flyttes fra en virksomhet til en annen hos samme eier
- driftsmiddel går over til et annet aksjeselskap i forbindelse med skattefri fisjon
- et driftsmiddel inndras fordi det har vært brukt i forbindelse med en straffbar handling, se emnet «**Ulovlige inntekter, fradrag for bestiklinger mv.**»
- skattyter går konkurs, når det gjelder de driftsmidlene som trekkes inn i boet, se emnet «**Konkurs**»
- skattyter overfører driftsmiddel til ektefelle enten for bruk i ektefellens egen virksomhet eller i forbindelse med skifte av fellesbo ved separasjon/skilsmiss
- driftsmidler overføres skattefritt til annet selskap i konsern, se emnet «**Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer**»
- eieren tar driftsmidlet ut til egen bruk og omsetningsverdien er lavere enn nedskrevet verdi (ikke-fradragsberettiget tap), se emnet «**Tap**», pkt. 2.5
- uttak av driftsmidler til egen bruk eller gaveoverføring ikke er skattepliktig, f.eks. gaveoverføring av hel virksomhet ved generasjonsskifte

D-2-8.9.2 Beregning av rest nedskrevet verdi

For driftsmidler i saldogruppe e–i vil rest nedskrevet verdi for hele driftsmidlet være lik saldoverdien. Ved oppdeling av bygning, f.eks. pga. seksjonering, skal nedskrevet verdi for hele bygget fordeles forholdsmessig etter leieverdien for de enkelte seksjoner. Eventuell saldo i saldogruppe j (faste tekniske installasjoner i bygningen), jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j og fjerde ledd, må også fordeles på samme måte.

For driftsmidler i saldogrupperne a–d og j (samlesaldoer) vil rest nedskrevet verdi i visse tilfeller gi seg selv. For eksempel dersom

- den saldoen driftsmidlet står på er kr 0 eller negativ. Ingen driftsmidler på vedkommende saldo vil da ha rest nedskrevet verdi
- alle driftsmidlene på en saldo overdras, eller det overdras en ideell andel av alle driftsmidlene på saldoen. Rest nedskrevet verdi vil da vanligvis være saldoverdien eller den forholdsmessige andelen av denne
- saldoen var kr 0 eller negativ da driftsmidlet ble tilført saldo og det senere ikke er tilført andre driftsmidler på saldoen. Er saldoverdien positiv, vil driftsmidlets nedskrevne verdi være lik saldoverdien
- driftsmidlet er anskaffet i året. Rest nedskrevet verdi vil da være opprinnelig kostpris fratrukk offentlige tilskudd som skal fradras, nedskrivninger med betinget skattefritak mv.

I andre tilfeller kan det være behov for å finne rest nedskrevet verdi på ett eller flere driftsmidler som inngår i en saldo (saldo a–d eller j) sammen med driftsmidler som fortsatt skal være på saldoen. Dersom skattyteren har ført et fullstendig skatteregnskap for hvert enkelt driftsmiddel, skal den nedskrevne verdien som framgår av dette regnskapet legges til grunn. Dersom

slikt skatteregnskap ikke foreligger, kan rest nedskrevet verdi beregnes ved en oppstilling som viser hvilke av- og nedskrivninger som er foretatt på det enkelte driftsmidlet.

Rest nedskrevet verdi kan likevel ikke settes høyere enn den verdien driftsmidlet er tilført saldo med inkl. påkostninger, men etter nedskrivning f.eks. med tilskudd.

Om særregler for deling av saldo ved overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper innenfor et konsern, og mellom selskaper med deltakerfastsetting med hovedsakelig samme eierinteresser, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

D-2-8.10 Innflytting i/utflytting fra egen boligdel i kombinert bygg

D-2-8.10.1 Innflytting

Flytter skattyteren i år etter anskaffelsesåret inn i egen boligdel i kombinert bygg, må saldoverdiene for både bygningen og for faste tekniske installasjoner justeres, såfremt boligdelen ikke er en egen seksjon. Saldoene skal reduseres med den delen av nedskrevet verdi som faller på egen boligdel. Denne delen beregnes som en forholdsmessig del av bygningens/tekniske installasjoners nedskrevne verdi på uttakstidspunktet, regnet etter leieverdiene.

D-2-8.10.2 Utflytting

Flytter eieren ut av egen boligdel i avskrivbart bygg/seksjon, skal tidligere utskilt beløp, tillagt eventuelle påkostninger, tas inn på saldo i utflyttingsåret. Beløp som er utskilt i 2008 eller tidligere, må ved inntak på saldo splittes opp i en del som vedrører bygningen og en annen del som gjelder tekniske installasjoner før beløpene tillegges de respektive saldoene.

Blir boligdelen leid ut til boligformål, kan eieren velge å la være å ta tidligere utskilt beløp inn på saldo så lenge han kan realisere boligdelen skattefritt, se for øvrig emnet «[Bolig – realisasjon](#)».

D-2-9 Avskrivning på positiv saldo

D-2-9.1 Generelt

De lovbestemte avskrivningssatsene i tabellen nedenfor angir bare øvre grense for avskrivning de enkelte år. Skattyteren kan hvert år for hver gruppe velge om han vil avskrive og hvor stor avskrivning han vil foreta innenfor maksimalsatsene. Unnlatt avskrivning et år gir ikke rett til avskrivning utover maksimalsatsene et senere år. Det kan foretas full avskrivning etter de fastsatte årssatsene for driftsmidler, uansett på hvilket tidspunkt i inntektsåret de er ervervet/levert.

De lovbestemte avskrivningssatsene gjelder uavhengig av om et driftsmiddel var nytt eller brukt da det ble ervervet.

Saldoene i gruppene a–d og j skal fortsatt avskrives selv om de ikke inneholder driftsmidler (tom positiv saldo). Det kan ikke foretas avskrivning i saldogruppene e til i når eiendomsretten til hele driftsmidlet er opphørt ved inntektsårets utgang.

Om hvilke driftsmidler som inngår i de enkelte saldogruppene, se [pkt. 6](#).

D-2-9.2 Satsene

D-2-9.2.1 Generelt

Avskrivningssatsene fremgår av sktl. § 14-43 og er som følger:

Saldogruppe	Avskrivningssats
a (kontormaskiner)	30 %
b (ervertet forretningsverdi)	20 %
c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede)	24 %
(varebiler med som bare bruker elektrisitet til framdrift og som er ervertet fra og med 20. desember 2016 jf. sktl. § 14-43 fjerde ledd)	30 %
d (personbiler, traktorer, maskiner, inventar mv.)	20 %
e (skip, rigger mv.)	14 %

f	(fly, helikopter)	12 %
g	(anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft mv.)	5 %
h	(bygg og anlegg, hoteller mv.) Om satsene i parentes, se pkt. 9.2.2 og pkt. 9.2.3)	4 (10) (6) %
	(frukt- og bærfelt)	10/20 %
i	(forretningsbygg)	2 %
j	(fast teknisk installasjon i bygninger)	10 %

Bestemmelsen i sktl. § 14-43 fjerde ledd om forhøyet avskrivningssats for varebiler med nul-lutslipp gjelder for biler som er ervervet fra og med 20. desember 2016. Nærmere om dette, se [pkt. 6.4.2](#).

D-2-9.2.2 Spesielt om bygg/anlegg med kort levetid/brukstid

Bygg (saldogruppe h) med kort levetid, dvs. bygg med så enkel konstruksjon at det må antas å ha en brukstid på 20 år eller mindre fra oppføringen, kan avskrives med inntil 10 %. Det samme gjelder anlegg med en brukstid på 20 år eller mindre fra det er nytt.

D-2-9.2.3 Spesielt om husdyrbygg i jord- og skogbruk

Husdyrbygg i jord- og skogbruk kan saldoavskrives med en sats på inntil 6 %, jf. sktl. § 14-43 tredje ledd. Avgrensningen til bygg i jord- og skogbruk innebærer at bygninger til hester i ridesentre, for turisme, trav og galoppSPORT mv. faller utenfor. Det samme gjelder bygninger som brukes til hunde- og kattpensjonat/-hotell.

For at en bygning skal kunne avskrives med forhøyet sats for husdyrbygg i jord- og skogbruk, må minst 50 % av arealet brukes til dette formålet. I denne sammenhengen skal alle arealer som brukes som ledd i husdyrholdet telle med, herunder förlager. Frittstående bygninger uten husdyrrom faller imidlertid utenfor selv om de brukes som ledd i husdyrholdet, for eksempel til förlager. Dersom bruken av en bygning har endret seg i løpet av året, er det bruken ved utgangen av året som er avgjørende. Vanlig, kortvarig opphold mellom gammel og ny dyrebesetning regnes ikke som bruksendring. Avskrivningssatsen på 6 % gjelder bare for bygninger med brukstid på over 20 år fra oppføringen. Om bygninger med kortere levetid, se [pkt. 9.2.2](#).

D-2-9.2.4 Spesielt om frukt- og bærfelt

For frukt- og bærfelt som skal avskrives i saldogruppe h, gjelder 2 ulike avskrivningssatser. Plantefelt med frukttrær kan saldoavskrives med inntil 10 % årlig, mens felt med bærbusker kan saldoavskrives med inntil 20 % årlig. Kostnader til planting av f.eks. jordbærplanter, kan fradragsføres direkte hvis plantene forventes å ha en levetid på mindre enn 3 år.

D-2-9.3 Fradragsføring av rest saldoverdi under kr 15 000

Er beregningsgrunnlaget for saldoavskrivningen ved årets utgang (før årets avskrivning) mindre enn kr 15 000 på den enkelte saldo, kan restverdien fradragsføres helt eller delvis etter skattyterens eget valg, jf. sktl. § 14-47 første ledd. Beløpsgrensen gjelder både i og utenfor virksomhet.

D-2-10 Inntektsføring av negativ saldo

D-2-10.1 Generelt

Er saldoen negativ ved utgangen av inntektsåret i saldogrupperne a, c, d eller j etter alle bevegelser, skal det dette året inntektsføres minst en så stor prosentandel av den negative saldoen som tilsvarer maksimal avskrivningssats for vedkommende saldogruppe, jf. sktl. § 14-46.

Negativ saldo ved et årsskifte i saldogruppe b overføres til gevinst og tapskonto, jf. sktl. § 14-44 tredje ledd annet punktum.

D-2-10.2 Inntektsføring av rest negativ saldo under kr 15 000

Er negativ saldo ved årsskiftet i en av saldogrupperne a, c, d eller j mindre enn kr 15 000 etter alle bevegelser unntatt årets inntektsføring, skal hele restsaldoen inntektsføres, jf. sktl. § 14-47 annet ledd. Beløpsgrensen gjelder både i og utenfor virksomhet.

D-2-10.3 Skjønnsfastsetting

Skattemyndighetenes kan fastsette skattegrunnlaget ved skjønn når skattyter selv ikke har foretatt noen fastsetting, jf. sktfvl. § 12-2, Ved skjønnsfastsettingen skal inntektsføring av negativ saldo normalt fastsettes til saldogruppens maksimale avskrivningssats, jf. sktl. § 14-46. Rest negativ saldo under kr 15 000 skal inntektsføres i sin helhet, se [pkt. 10.2](#). Om behandling av gevinst- og tapskonto i slike tilfeller, se emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)», [pkt. 3.2](#).

D-2-10.4 Inntektsføring av negativ saldo ved opphør av skatteplikt til Norge

Om inntektsføring av negativ saldo i saldogrupperne a, c, d og j ved opphør av skatteplikt til Norge, se [pkt. 14.3](#).

D-2-11 Når kan avskrivning foretas

Saldoavskrivning kan bare foretas ved utgangen av et inntektsår.

Ved overgang til eller fra avvikende regnskapsår skal det foretas særskilte avskrivninger for tidsrommet mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsårets begynnelse. Det gis fradrag for avskrivninger i denne perioden med en forholdsmessig del etter hvor mange påbegynte måneder det er mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsårets begynnelse, se sktl. § 14-1 femte ledd.

Det er ikke anledning til å foreta saldoavskrivning

- i realisasjonsåret (året for eiendomsrettens opphør) for driftsmidler i saldogrupperne e-i
- i opphørsåret eller senere for driftsmidler i den opphørte virksomheten. Det kan likevel foretas avskrivning hvis virksomheten drives ut året, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)». Består saldoen av ikke-fradragført tap på realisert driftsmiddel i saldo-gruppe a – d eller j (tom positiv saldo), kan saldoavskrivninger fortsette for denne delen, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)», [pkt. 3.1.3](#)
- i dødsåret eller senere med virkning for avdødes inntekt.
- i konkursåret eller senere år med virkning for konkursdebitor, når det gjelder driftsmidler som trekkes inn i konkursboet, se emnet «[Konkurs](#)»
- i det året aksjeselskap likvideres eller et selskap med deltakerfastsetting oppløses.

D-2-12 Arv og gaveoverføring

Om videreføring av inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner ved arv og gave, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

D-2-13 Oppløsning/likvidasjon av selskap mv.

Opphører et selskap som er eget skattesubjekt ved fullstendig likvidasjon o.l. eller oppløses et selskap med deltakerfastsetting, skal negativ saldo i gruppe a, c, d og j samt positiv gevinst- og tapskonto inntektsføres i likvidasjons-/oppløsningsåret, jf. sktl. § 14-48 annet ledd. Tilsvarende må positiv saldo i gruppe a–d og j hvor alle tilhørende driftsmidler er realisert for likvidasjonen/oppløsningen (tom positiv saldo) samt negativ gevinst- og tapskonto, føres til fradrag i likvidasjons-/oppløsningsåret.

D-2-14 Opphør av skatteplikt til Norge

D-2-14.1 Driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde

Om skattemessig behandling når driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde uten at driftsmidlet skifter eier, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

D-2-14.2 Tom positiv saldo i saldogruppene a, c, d, og j

Ved opphør av skatteplikt til Norge skal tom positiv saldo i saldogruppene a, c, d og j fradras i sin helhet i det året skatteplikten til Norge opphører. Om behandling av tapssaldo på gevinst- og tapskonto ved opphør av skatteplikt til Norge, se emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)», pkt. 3.4.

D-2-14.3 Negativ saldo i saldogruppene a, c, d, og j**D-2-14.3.1 Generelt**

Utgangspunktet er at negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j skal inntektsføres i sin helhet det året skatteplikten til Norge opphører, jf. sktl. § 14-48 tredje ledd.

Er visse vilkår oppfylt, kan imidlertid negativ saldo i disse saldogruppene fortsatt inntektsføres etter vanlige regler når skattyter blir bosatt/hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd. Dette gjelder også når skatteplikten til Norge opphører ved en fusjon eller fisjon etter sktl. § 11-11 første ledd, jf. sktl. § 14-48 femte ledd. Nærmere om reglene ved fusjon og fisjon over landegrensene, se henholdsvis emnet «[Fusjon over landegrensene](#)» og emnet «[Fisjon over landegrensene](#)».

D-2-14.3.2 Vilkår for fortsatt inntektsføring

Ved opphør av skatteplikt til Norge, må følgende vilkår være oppfylt for at inntektsføringen kan skje etter de vanlige reglene:

- Personlig skattyter må bli/være skattepliktig som bosatt i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd første punktum. Det er ikke noe krav om at personlig skattyter driver virksomhet.
- Selskap må bli hjemmehørende i annen EØS-stat. Blir selskapet hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, må det være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet, se sktl. § 14-48 fjerde ledd første punktum, jf. sktl. § 10-64 bokstav b.
- Skattyter må stille sikkerhet dersom det ved utflyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd tredje punktum. Kravet til sikkerhet fastsettes av Skattedirektoratet, som med endelig virkning avgjør om det foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd fjerde og femte punktum. Foreligger det ikke lenger noen slik risiko, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyter treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke lenger er påkrevet, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd sjette punktum.

D-2-14.3.3 Bortfall av retten til fortsatt inntektsføring

Retten til fortsatt inntektsføring etter vanlige regler faller bort, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd syvende og åttende punktum, hvis

- kravet til sikkerhet i et senere inntektsår ikke lenger er oppfylt,
- personen/selskapet blir bosatt/hjemmehørende i et land utenfor EØS,
- et selskap flytter til et lavskatteland innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, eller
- selskap som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet.

Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal resterende negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

Om behandling av gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto ved opphør av skatteplikt til Norge, se emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)».

D-2-15 Formelle krav**D-2-15.1 Avskrivninger****D-2-15.1.1 Generelt**

Alle som ved utgangen av inntektsåret eier driftsmidler som kan avskrives etter saldoreglene, skal levere spesifikasjon av saldo. Det samme gjelder alle som har negativ saldo i saldogruppene a, c, d eller j, eller tom positiv saldo i saldogruppene a–d eller j. Spesifikasjon av saldo må leveres også for år hvor skattyter ikke krever skattemessige avskrivninger. Spesifikasjonen skal leveres selv om virksomheten er opphørt dersom vilkårene ovenfor er oppfylt.

Det skal leveres egen spesifisering for hver av saldogrupperne a–d og j. For driftsmidler i saldogrupperne e–i skal det leveres egen spesifisering for hvert driftsmiddel. Spesifisering av saldo skal leveres selv om saldoverdien er null eller negativ.

D-2-15.1.2 Selskap med deltakerfastsetting

Selskap med deltakerfastsetting skal spesifisere selskapets samlede saldoverdi for driftsmidlene. Deltakerne skal ikke spesifisere saldoverdier.

D-2-15.1.3 Sameie med bruttofastsetting

I sameie med bruttofastsetting, skal hver av sameierne spesifisere saldo. Avskrivningene skal bare omfatte den enkelte sameierens andel av driftsmidlet.

D-2-15.1.4 Ektefeller

Ektefeller som driver atskilte virksomheter, skal spesifisere hver sine saldoer. I felles bedrift skal felles saldoer for virksomheten spesifiseres. Hvis ektefellenes felles virksomhet er registrert og drives som et selskap med deltakerfastsetting, jf. FSFIN § 10-48, gjelder reglene for slike selskap, se [pkt. 15.1.2](#).

D-2-15.1.5 Flere atskilte virksomheter

Drives flere virksomheter, skal det opprettes egne saldoer for hver av virksomhetene.

D-2-15.1.6 Bruk av samme driftsmiddel i flere virksomheter

Bruker eieren et driftsmiddel i flere heleide virksomheter, skal saldoen likevel bare spesifiseres ett sted for driftsmidlet. Hvis flere personlige foretak eller selskaper eier et driftsmiddel i sameie uten at driftsmidlet benyttes i felles virksomhet, skal hver av dem ta med sin sameieandel av driftsmidlet på saldo.

D-2-16 Spesielt om diverse objekter (alfabetisk rekkefølge)

D-2-16.1 Asfaltering

Førstegangs asfaltering av vei skal aktiveres, og kan tilføres saldo for avskrivning når veien er anlagt hovedsakelig i forbindelse med økonomisk aktivitet. Det samme gjelder ved asfaltering av parkeringsplasser, gårds plasser mv. Inngangsverdien aktiveres på saldogruppe h. Senere asfaltering behandles normalt som vedlikehold.

D-2-16.2 Bensinstasjoner

Brukes bygning på bensinstasjon bare til salg av drivstoff, varer mv., anses den som alminnelig forretningsbygg og skal avskrives i saldogruppe i, se FIN 15. februar 1984 i Utv. 1984/201. Bygning som utelukkende brukes til verksted, smørehall og/eller vaskehall, avskrives i saldogruppe h. Kombinerte bygg må vurderes konkret. Skilting som er festet til bygningene, og som forutsettes tatt ned ved flytting eller ved fornyelse/endring av logoer, avskrives i saldogruppe d.

Det er i praksis lagt til grunn at drivstoffpumper med tilhørende betalingsterminaler skal avskrives i saldogruppe d. Drivstofftankene med rørframføring og fundamenter for drivstoffpumpene avskrives i saldogruppe h.

Flaggstenger, samt master for innfesting av skilter, priselektronikk, mv., avskrives i saldogruppe h. Selve skiltene med tilhørende elektronikk, avskrives i saldogruppe d.

Kasseapparater og betalingsterminaler (utenom betalingsterminaler fysisk tilknyttet selve drivstoffpumpene) samt systemplattform (hardware) tilknyttet disse driftsmidlene, avskrives i saldogruppe a som kontormaskiner og lignende.

Om ladestasjoner, se [pkt. 16.22](#).

D-2-16.3 Bil

D-2-16.3.1 Generelt

Om adgangen til avskrivning på personbil, stasjonsvogn, varebil, herunder varebil med åpent lasteplan («pick-up»), se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)».

D-2-16.3.2 Demonstrasjonsbiler

Demonstrasjonsbiler kan vanligvis ikke anses som driftsmidler bestemt til varig bruk. Vanligvis vil disse bilene bli solgt etter kort tid, ofte etter bare noen måneder. Demonstrasjonsbilene anses derfor som en del av varebeholdningen som midlertidig tas ut til demonstrasjonsbruk for senere å gå tilbake til varebeholdningen uten reduksjon av inngangsverdien.

D-2-16.4 Biloppstillingsplass

I visse tilfeller pålegges huseiere å skaffe biloppstillingsplasser (parkeringsplasser). I noen tilfeller kan skattyteren fri seg fra denne plikten ved å betale et engangsbeløp til det offentlige. Slike beløp kan fradragsføres direkte, se FIN 8. mars 1985 i Utv. 1985/269 om fradrag for gebyr til tilfluktsrom. I uttalelsen legges til grunn at beløpet må likestilles med avgift på fast eiendom, jf. sktl. § 6-15.

D-2-16.5 Bygninger**D-2-16.5.1 Generelt**

Hovedregelen er at bygninger som brukes i økonomisk aktivitet kan avskrives, med unntak for boligbygg. Ved vurderingen av hvilken saldogruppe som skal benyttes, er det avgjørende hvilke aktiviteter som foregår i bygget. Se HRD i Utv. 2005/465 (Rt. 2005/306) og [pkt. 6](#).

Om egen boligdel i avskrivbart bygg, se [pkt. 8.2.3](#). Grunnen under bygninger kan ikke avskrives, se likevel [pkt. 16.17](#).

Om skille mellom bygning og grunn, se [pkt. 16.17](#).

D-2-16.5.2 En eller flere bygninger

Frittstående bygninger anses som egne driftsmidler selv om de står på samme matrikelnummer og eies av samme skattyter. Bygninger som ligger inntil hverandre og med gjennomgang slik at de kan fungere som én bygning, anses som ett driftsmiddel med mindre de er seksjonert. Hvorvidt et bygningskompleks i andre tilfeller anses som én eller flere bygninger må vurderes konkret. I utgangspunktet må det legges vekt på om bygningskomplekset etter en eksteriørmessig bedømmelse framstår som ett eller flere bygg og den interiørmessige/bruksmessige tilknytningen.

Hver seksjon i en seksjonert bygning behandles som et eget bygg/driftsmiddel.

D-2-16.5.3 Kombinerte bygg

Et kombinert bygg som ikke er seksjonert, kan avskrives dersom mer enn halvparten av leieverdien gjelder bruk som gir rett til avskrivning. Ved vurderingen av om bygget er avskrivbart, medregnes leieverdien av både egen og utleid boligdel.

Når de enkelte delene av et avskrivbart bygg isolert sett kan henføres til forskjellige saldogrupper, eller deler av bygget ikke er avskrivbart (boligdel), vurderes bygget under ett i forhold til spørsmålet om henføring til saldogruppe. Ved denne vurderingen skal egen boligdel holdes utenfor. Eventuell utleid boligdel regnes med under saldogruppe i. Kan f.eks. minst 50 % av den samlede utleieverdien av bygget henføres til gruppen forretningsbygg, skal hele bygningen (inkl. eventuell utleiebolig, men ekskl. egen boligdel) avskrives i denne gruppen (gruppe i).

D-2-16.5.4 Seksjonert bygg

Er bygget delt i eierseksjoner etter lov [16. juni 2017 nr. 65 om eierseksjoner](#), bedømmes hver seksjon for seg når det gjelder spørsmålet om seksjonene er avskrivbare og hvilken saldogruppe seksjonene skal gå inn på. Dette gjelder selv om seksjonene eies av samme skattyter. Kostpris for seksjonens andel av fellesareal i bygget, tas inn på samme saldo som kostpris for seksjonen.

Et bygg anses seksjonert når seksjoneringen er tinglyst. Seksjoneringen og hva hver seksjon omfatter er bindende ved fastsettingen.

D-2-16.5.5 Administrasjonsbygg

Administrasjonsbygg behandles som forretningsbygg. Slike bygninger som ligger innenfor et område hvor det foregår industriell produksjon, og som inngår som ledd i den samlede produksjonsvirksomheten, skal likevel avskrives på saldogruppe h for bygg og anlegg.

D-2-16.5.6 Boligbygg, generelt

Regelen om at boligbygg ikke kan avskrives gjelder i utgangspunktet for alle slags boligbygg, herunder pendlerboliger, fritidsboliger, leiegårder, våningshus, kårboliger og forpakterboliger på gårdsbruk. Når bygningen ikke kan avskrives, kan heller ikke faste tekniske installasjoner i bygget avskrives.

D-2-16.5.7 Boligbygg, kortidsutleie av boliger og hytter

Boliger og hytter som nyttes til kortidsutleie, med stadig skifte av leieboere, kan avskrives. Dette gjelder f.eks. utleiehytter, hoteller, asyl- og flyktningemottak samt vanlige boliger/leiligheter som hovedsakelig anvendes til kortidsutleie, f.eks. via nettbasert markedsplass som bl.a. Airbnb. Bedriftshytter med stadig skifte av brukere kan også avskrives når denne bruken er av betydelig omfang. Om utleiehytter, se også emnet «[Jordbruk – allment](#)». Om sjablongbeskatning ved kortidsutleie av egen bolig og fritidsbolig, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)». Om gjeterhytter i reindriftsnæringen, se emnet «[Reindrift](#)», pkt. 7.16.

Tar eieren en tidligere saldoavskrevet bolig mv. i bruk som egen bolig/fritidsbolig, foreligger vilkårene for uttaksbeskatning. Om uttaksbeskatning, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

D-2-16.5.8 Boligbygg, arbeider-/funksjonærboliger

Funksjonær- og arbeiderboliger kan avskrives når disse ved en samlet vurdering er så nær tilknyttet bedriftens virksomhet at de naturlig kan likestilles med egentlige driftsbygninger. Avskrivningsretten er her også betinget av at bygningen(-e) er utsatt for særlig verdiforringelse dersom eierens virksomhet legges ned. Er disse vilkårene ikke oppfylt, kan det ikke kreves fradrag for avskrivning på slike boliger. Se HRD i Utv. II/184 (Rt. 1923/96) (Sulitjelma – avskrivninger ble god tatt) og Utv. 1972/503 (Rt. 1972/874) (Viking–Askim – avskrivninger ble ikke god tatt). Funksjonær- og arbeiderboliger avskrives eventuelt i saldogruppe h (bygg og anlegg).

D-2-16.5.9 Boligbygg, røkterbolig mv.

Om avskrivning på røkterbolig mv., se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.8.5.

D-2-16.5.10 Boligbygg, skogskoie

Om avskrivning på skogskoie mv., se emnet «[Skogbruk](#)», pkt. 14.30.

D-2-16.5.11 Flyttbare bygg

For flyttbare bygg må det vurderes konkret om bygget skal avskrives i saldogruppe d eller h. Anleggsbrakker ment til midlertidig bruk under en anleggsperiode, og som har midlertidige løsninger for tilknytning til strøm, vann og avløp, avskrives i saldogruppe d, se [avgjørelse i Skatteklagenemnda \(stor avdeling\) NS 142/2017](#). Anleggsbrakkene ble i dette tilfellet brukt i gjennomsnitt mellom sju og åtte måneder på samme sted, og aldri mer enn to år.

Brakker og plashaller som er satt opp på faste fundamentet og ment for mer enn rent midlertidig bruk, avskrives normalt i saldogruppe h.

D-2-16.5.12 Boligbygg, stabbur

Om avskrivning på stabbur, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.58.

D-2-16.5.13 Terminalbygg på lufthavn

Terminalbygg på lufthavn må normalt anses som forretningsbygg da det hovedsakelig vil bestå av kontorarealer, publikumsarealer med tjenesteyting i form av service- og infoserter samt forretninger og kiosker. Dette gjelder selv om en mindre del av arealene vil bestå av bevertningssteder, se [avgjørelse i Skatteklagenemnda \(stor avdeling\) NS 7/2016](#).

D-2-16.6 Datautstyr**D-2-16.6.1 Generelt**

Datautstyr, som PC, skjermer mv. (hardware) må normalt anses å ha en levetid på over tre år. Masseproduserte dataprogrammer behandles som fysisk driftsmiddel og følger reglene i sktl. kap. 14. Slike programmer anses som eget driftsmiddel og må normalt anses å ha en levetid på over tre år. Ved kjøp av PC og masseproduserte programmer under ett kan kostnadene for programvaren aktiveres sammen med kostnadene til PC-en.

Spesiallaget dataprogram (software) behandles som immaterielt driftsmiddel. Om eventuelle avskrivninger, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

Datautstyr, som PC, skjermer mv. føres i saldogruppe a – kontormaskiner, se [pkt. 6.2](#).

D-2-16.6.2 Kabler

Innkapslete eller veggfaste kabler mellom veggkontakter og selve veggkontaktene til bruk i datanettverk, må anses som fast teknisk installasjon i bygningen og avskrives i saldogruppe j.

D-2-16.7 Droner

Mindre, ubemannede luftfartøy (droner) som opereres av personell nede på bakken, f.eks. til bruk ved filmopptak og fotografering, kan avskrives i saldogruppe d. Droner som i størrelse og funksjon har mest til felles med fly eller helikopter avskrives likevel i saldogruppe f.

D-2-16.8 Filmverk

Filmverk, dvs. originaleksemplar av filmverk samt de immaterielle rettighetene som er nødvendig for å utnytte filmverket, må anses som et immaterielt driftsmiddel. Om eventuelle avskrivninger, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

D-2-16.9 Fiskeoppdrett (akvakultur)

Om inndeling i saldogrupper for driftsmidler i fiskeoppdrett (akvakultur), se emnet «[Akvakultur \(havbruk\)](#)».

D-2-16.10 Flytebrygger

Flytebrygger avskrives normalt i saldogruppe h. Er flytebryggene tilvirket på en slik måte og med bruk av materialer som tilsier at de må antas å ha en brukstid på 20 år eller mindre, kan de avskrives med inntil 10 %, jf. sktl. § 14-43 annet ledd.

D-2-16.11 Flytedokk

Flytedokk avskrives i saldogruppe e.

D-2-16.12 Frukt og bærfelt

Frukt- og bærfelt avskrives i saldogruppe h med inntil henholdsvis 10 % og 20 %, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav h siste punktum og sktl. § 14-43 tredje ledd. Kostnader til planter og planting av eksisterende frukt og bærfelt som i 2019 og tidligere er aktivert uten kostnadsføring, kunne også tas inn på saldo og avskrives med virkning fra og med 2020 som alternativ til full fradragføring når feltet ryddes.

D-2-16.13 Garasje

Om garasje i tilknytning til boligeiendom, eller i avskrivbart bygg, se emnet «[Bolig – garasje](#)».

D-2-16.14 Gassdistribusjonsnett for naturgass

Distribusjonsnett for naturgass avskrives i saldogruppe h, se LRD 29. mars 2006 i Utv. 2006/581.

D-2-16.15 Gjødelskummer

Om avskrivning/fradragføring av gjødelskummer, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», [pkt. 8.5](#).

D-2-16.16 Golfbane

Kostnader til grøfting og nedgraving av rør for vanning på golfbane aktiveres på saldo-gruppe h. Vannspredere aktiveres på saldogruppe d. Kostnader til vegetasjon og opparbeidelse av selve terrenget med vanddammer og gressmatte er ikke fradragsberettiget verken direkte eller gjennom avskrivning.

D-2-16.17 Grunn/bygning

D-2-16.17.1 Grunn

Inngangsverdien (kostpris) for grunn kan ikke avskrives eller fradragsføres, men må aktiveres. Inngangsverdi for grunn hvor eiendomsretten er tidsbegrenset, f.eks. konsesjon med hjemfallsrett, kan likevel fradragsføres lineært over eierperioden.

D-2-16.17.2 Kjøp av bebygget eiendom

Ved kjøp av bebygget eiendom, skal kostprisen fordeles på bygning, faste tekniske installasjoner og grunn. Fordelingen foretas ved skjønn. Ved skjønnet skal grunnens andel av kjøpesummen, meglervprovisjon, dokumentavgift, tinglysningsgebyr og andre kostnader, settes inklusiv verdien av de rettigheter/påkostninger som skal tillegges grunnens kostpris ved opparbeidning, se nedenfor.

D-2-16.17.3 Oppføring av bygning

Ved oppføring/utvidelse av bygning skal kostnader som har direkte tilknytning til bygningen og faste tekniske installasjoner i denne, aktiveres på saldo for henholdsvis bygningen og på saldogruppe j. Kostnader til andre grunnarbeider som har varig verdi, må henføres til grunnens kostpris og aktiveres uten avskrivning.

Til bygget regnes etter dette kostnader på grunnen innenfor den del av grunnen som dekkes av bygningen, f.eks. kostnader til rydding, grunnboring, planering, bortsprengning av fjell, fylling av forsenninger i terrenget, utgravning av kjeller, peling av grunnen, støping av grunnmur mv., oppføring av forstøtningsmur mot utrasing mv. og avløp for overvann. Kostnader til arkitekt, byggekonsulent o.l. skal normalt tilordnes bygget. Kostnader til eksempel boring for fjellvarme til bygningen må imidlertid aktiveres på saldogruppe j (fast teknisk installasjon i bygninger). Kostnadene til arbeider f.eks. utført av hensyn til parkeringsplass, lagring/opplagsplass eller anlegg av vei, kai, båtslipp eller tørrdokk, kan ikke tilføres bygningen. Det må vurderes om anlegget eller deler av dette likevel kan avskrives, se f.eks. om asfalt i [pkt. 16.1](#).

D-2-16.17.4 Veianlegg mv.

Om kostnader til atkomstvei til bygningen, se [pkt. 16.36](#). Kostnadene til anlegg av fortau kan ikke henføres til bygningen. Asfaltering av fortauet og varmeanlegg kan avskrives i saldogruppe h.

D-2-16.17.5 Infrastrukturkostnader

I forbindelse med større utbyggingsprosjekter er det ikke uvanlig at skattyter må påta seg forpliktelse til å utbedre/utbygge infrastruktur. Det kan dreie seg om tiltak både på skattyters eiendom og på andres, f.eks. offentlig eiendom. Ofte skal sluttproduktet tilfalle offentlig myndighet. Infrastrukturkostnader knyttet til tiltak som tar sikte på, og som etter sin art er egnet til varig å øke tomtens attraktivitet, skal aktiveres som en del av tomtekostnadene uten rett til avskrivning. Se HRD i Utv. 2015/589 (Rt.2015/242) (Bjørvika kontorbygg I AS) (Selskapet hadde kjøpt et forretningsbygg under oppføring og overtok i forbindelse med kjøpet plikten til å betale bidrag til infrastruktur. Høyesterett kom til at infrastrukturbidraget utgjorde en del av kjøpesummen for tomten.) Infrastrukturkostnadene skal aktiveres som en del av tomtekostnadene uavhengig av om fordelingen av kostnadene mellom grunneiendommene er basert på størrelsen av tomtene eller på bygningenes størrelse og utforming, se [BFU1/2009](#). Se også LRD i Utv. 2017/1719 (LB-2016-105250) (Metro Senter ANS). (Selskapet måtte, for å få tilatelse til utbygging av et kjøpesenter, bekoste en omfattende utbygging av infrastruktur bl.a. knyttet til forbedring av trafikforholdene i området, noe som kom både selskapet og øvrige brukere av området til gode. Kostnadene måtte i sin helhet aktiveres på tomten.)

D-2-16.17.6 Grøntanlegg mv.

Kostnader til grunnarbeider ved anlegg av grønntanlegg/hage/park rundt bygningen aktiveres uten avskrivning. Kostnader til nedgravde rør mv. for vanning av slike uteanlegg, skal aktiveres for avskrivning på saldogruppe h.

D-2-16.18 Grøfter

Om avskrivning på/fradragsføring av grøfter, se emnene «Jordbruk – allment» og «Skogbruk».

D-2-16.19 Kaianlegg

Kaier/kaianlegg avskrives i saldogruppe h.

D-2-16.20 Kraftanlegg

Anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak avskrives i saldogruppe g. Det samme gjelder når slike driftsmidler benyttes i annen virksomhet, jf. sktl. § 14-43 første ledd bokstav g. Se for øvrig emnet «Kraftforetak».

D-2-16.21 Kunstgjenstander

Inngangsverdi for kunstgjenstander som ikke verdiforringes ved slit og/eller elde (malerier, skulpturer mv.) er ikke fradragsberettiget verken ved direkte fradragsføring eller ved avskrivning, se HRD i Utv. 1980/618 (Rt. 1980/1429).

D-2-16.22 Ladestasjoner for elbiler

Ladestasjon for elbil med eventuell tilhørende betalingsterminal avskrives i saldogruppe d. Kabelframføring mm. i bygning fra strømkilde til ladestasjon avskrives i saldogruppe h. Nedgravde kabler utendørs fram til frittstående ladestasjon samt fundament til slik ladestasjon avskrives også i saldogruppe h.

D-2-16.23 Miljøsertifiseringskostnader ved byggeprosjekter

Kostnader til miljøsertifisering av nybygg, f.eks. BREEAM-sertifisering, må fordeles forholdsmessig på saldoene for bygning (gruppe h) og fast teknisk installasjon (gruppe j).

D-2-16.24 Plansiloer

Om avskrivning/fradragsføring av plansiloer, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 8.5.

D-2-16.25 Reservedeler

Reservedeler til driftsmidler kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmiddel eller som varer. Om reservedeler som er behandlet som varer, se emnet «Varebeholdning». Velger skattyteren å behandle reservedeler som et driftsmiddel, skal inngangsverdien for reservedeler som

- ikke er varig og/eller ikke betydelig, etter skattyters valg fradragsføres direkte eller aktiveres på driftsmidlets saldo, se Ot.prp. 19 (1983–84) side 17, eller
- er varig og betydelig, aktiveres på driftsmidlets saldo.

Inngår reservedelene i en beholdning, skal beholdningen vurderes under ett med hensyn til om den er varig og betydelig.

D-2-16.26 Returemballasje

Returemballasje er emballasje som følger med ved salget, men som det er forutsatt skal returneres og som det derfor betales pant for. Returemballasje som plastflasker og bokser som destrueres ved panting etter én gangs bruk, behandles som vare. Returemballasje som ikke destrueres ved panting/retur, men som forutsettes brukt flere ganger, f.eks. noen typer paller, kan etter skattyterens valg enten behandles som vare eller som driftsmiddel.

- Behandles returemballasjen som driftsmiddel, skal
- utvidelse av beholdning av returemballasje anses som påkostning mens kostnader til erstatning av tapt returemballasje anses som vedlikehold, og
- utfakturert emballasje føres som depositumansvar, og tilbakekjøpt emballasje føres mot depositumkontoen. Størrelsen av kontoen for depositum må vurderes ved årets utgang.

D-2-16.27 Rørledninger utenfor bygning eller annet anlegg

Faste rørledninger for transport av væsker mv. utendørs kan anses som et eget driftsmiddel når disse ikke naturlig framstår som en del av et annet bygg eller anlegg. I slike tilfeller må rørledningen med tilhørende fundamenter, pumpestasjoner mv. aktiveres på egen saldo i saldo-gruppe h. Se LRD i Utv. 2018/45 (LB-2016-159541) (Herøya Næringspark AS).

D-2-16.28 Snøscooter

Om skattemessig behandling av snøscooter, se emnet «Reindrift», pkt. 7.27 og emnet «Skogbruk», pkt. 14.32.

D-2-16.29 Solcelleanlegg

Solcelleanlegg montert på bygning, og som forsyner bygningen og eventuelle tilliggende bygninger med elektrisk kraft, må aktiveres og avskrives som fast teknisk installasjon på saldo-gruppe j. Dette gjelder selv om solcelleanlegget deler av tiden produserer overskuddskraft som selges til strømleverandør. Solcelleanlegg som ikke er fastmontert på/integrert i bygning brukt til annen bruk, skal anses som et selvstendig driftsmiddel og avskrives i saldo-gruppe h.

D-2-16.30 Spilleautomater

Spilleautomater som f.eks. gevinstautomater og underholdningsautomater, jf. lov 24. februar 1995 om lotterier mv., avskrives i saldo-gruppe d.

D-2-16.31 Strømmålere for nettselskaper

Et nettselskaps beholdning av strømmålere installert hos sluttbrukerne skal skattemessig behandles som ett samlet driftsmiddel i saldo-gruppe d. En samlet utskifting av beholdningen må således aktiveres og avskrives selv om hver enkelt måler har en kostpris på under kr 15 000, se [BFU 12/2012](#) (gjaldt utskifting av samtlige målere som følge av krav til ny funksjonalitet). Anskaffelse av nye målere som følge av økt antall målepunkter må også aktiveres. Kostnader til reparasjon og utskifting av defekte målere kan imidlertid fradras direkte som vedlikehold. Nærmere om når beholdning av flere objekter skal ses sammen som ett driftsmiddel, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 3.3.

D-2-16.32 Svømmebasseng

Innendørs svømmebasseng og basseng som er integrert i bygning, avskrives sammen med bygget. Tekniske installasjoner knyttet til et slikt basseng som f.eks. vannvarmer, renseanlegg og sirkulasjonspumpe avskrives i saldo-gruppe j.

Faste tekniske installasjoner som f.eks. vannvarmer, renseanlegg og sirkulasjonspumpe knyttet til utendørs svømmebasseng som ikke er del av en bygning, avskrives i saldo-gruppe h sammen med selve bassenget.

D-2-16.33 Tilfluktsrom

Innreder skattyter tilfluktsrom i bygget, skal ekstrakostnadene tilføres samme saldo som bygget. Det kan ikke foretas særskilt fradragføring av ekstrakostnadene. Gebyr som blir pålagt byggherren mot at han fritas for plikten til å bygge privat tilfluktsrom, kan fradragføres direkte, se FIN 8. mars 1985 i Utv. 1985/269. I uttalelsen legges til grunn at beløpet må likestilles med avgift på fast eiendom, jf. sktl. § 6-15. Kostnader en bedrift har til erverv av rett til å bruke dertil innrettede lokaler som tilfluktsrom for sine ansatte, kan ikke fradragføres/avskrives, jf. FIN 21. oktober 1988 i Utv. 1989/580.

D-2-16.34 Tilkoblingsavgift for vann og avløp

Tilkoblingsavgift for vann og avløp skal aktiveres uten avskrivning.

D-2-16.35 Vannforsyningsanlegg/vanningsanlegg

Om avskrivning på vannforsyningsanlegg eller vanningsanlegg, se emnet «Jordbruk – allment».

D-2-16.36 Veianlegg

Veianlegg kan som hovedregel ikke avskrives. Inngangsverdien for veier anlagt i forbindelse med tidsbegrenset konsesjon med hjemfallsrett, kan likevel avskrives lineært etter reglene om tidsbegrensede rettigheter i sktl. § 14-50. Det samme gjelder provisoriske veier i forbindelse med anleggsarbeid mv. Veier som anlegges i tilknytning til vindkraftanlegg er imidlertid ikke avskrivbare, selv om konsesjon er gitt for et visst antall år, se avgjørelse av Skatteklagenemnda Stor avdeling NS 7/2021 og NS 87/2021.

Om asfaltering av veier, se [pkt. 16.1](#). Om fradragsføring av veier i skogbruk, se emnet «[Skogbruk](#)». Om veier som inngår i dyrkingsanlegg, se emnet «[Jordbruk – allment](#)».

D-2-16.37 Vindkraftverk, saldoavskrivning**D-2-16.37.1 Saldoavskrivning på vindkraftverk ervervet før 19. juni 2015 og etter utgangen av 2021.**

For driftsmidler i vindkraftverk ervervet før 19. juni 2015 og etter utgangen av 2021 gjelder de alminnelige reglene om saldoavskrivning. For disse gjelder nedenstående allokering til saldo-gruppe.

Ved anvendelsen av reglene om saldoavskrivning, skal det foretas en dekomponering slik at vindmøllertårnet og komponentene på toppen av tårnet som utgjør selve vindmøllen (gir, rotor, generator og styringsutstyr), anses som egne driftsmidler, se FIN 21. august 1998 i Utv. 1998 s. 1189, Prop. 120 LS (2014–2015) pkt. 10.4.2 og avgjørelse fra Skatteklagenemnda (Stor avdeling) NS 7/2021.

D-2-16.37.2 Vindmølle med gir, rotor, generator og styringsutstyr

Gir, rotor, generator og styringsutstyr mv. i vindmølle, avskrives i saldogruppe d.

D-2-16.37.3 Tårn, anlegg og bygninger

Tårn hvor driftsmidler i vindkraftanlegget er montert, skal avskrives på saldogruppe h, bygg- og anleggsgruppen. Tilsvarende gjelder øvrige anlegg og bygninger.

D-2-16.37.4 Transformator og ledninger for oppkobling til kraftnettet

Elektroteknisk utrustning i vindkraftverk avskrives i saldogruppe g.

D-2-16.38 Vindkraftverk, særregel om avskrivning med like beløp over fem år

Driftsmidler i vindkraftverk ervervet i tidsrommet 19. juni 2015 til og med inntektsåret 2021, avskrives med like store årlige beløp over fem år, jf. sktl. § 14-51. Det er et vilkår at arbeidet på prosjektet ikke var påbegynt før 19. juni 2015. Bestemmelsen omfatter også internt nettanlegg og betongfundament for vindkraftverk. Som «internt nettanlegg» regnes alt nett i vindparken fram til og med eventuell første transformatorstasjon i planområdet til vindparken, jf. Prop. 120 LS (2014–2015) pkt. 10.4.2.

D-3 Driftsmiddel – direkte fradragsføring

- Sktl. § 6-1
- Sktl. § 14-40 andre og tredje ledd

D-3-1 Driftsmidler hvor inngangsverdien kan fradragsføres direkte**D-3-1.1 Fysiske driftsmidler****D-3-1.1.1 Fysiske driftsmidler som verdiforringes**

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler kan fradragsføres i sin helhet i ervervsåret hvis driftsmidlet

- er anskaffet hovedsakelig for bruk i skattepliktig inntektsgivende aktivitet

- verdiforringes ved slit og/eller elde, (se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»), og
- er ikke-betydelig og/eller ikke-varig, dvs. har en inngangsverdi på under kr 15 000 og/eller brukstid på under tre år

Se sktl. § 6-1 og § 14-40 annet ledd.

Forutsetningen for direkte fradragsføring er at alle vilkårene ovenfor er oppfylt. Kostpris for driftsmidler som ikke verdiforringes ved slit og/eller elde, kan ikke fradragsføres. Dette gjelder selv om driftsmidlets kostpris er under kr 15 000.

Er et driftsmiddel betydelig (kostpris på kr 15 000 eller høyere) men ikke varig, dvs. brukstid på mindre enn tre år, kan skattyteren i stedet for direkte fradragsføring velge å fordele kostprisen til fradrag over driftsmidlets antatte brukstid.

Et ikke-betydelig, men varig driftsmiddel som i utgangspunktet kan fradragsføres direkte, kan etter skattyters valg aktiveres på saldo for avskrivning etter saldoreglene, jf. sktl. § 14-40 annet ledd.

D-3-1.1.2 Fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes

Om hvilke fysiske driftsmidler som ikke anses å verdiforringes ved slit og/eller elde, og derfor ikke kan direkte fradragsføres eller avskrives uansett kostpris, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

D-3-1.2 Forretningsverdi (goodwill)

Om hva som er forretningsverdi (goodwill), se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Ervervet forretningsverdi med kostpris under kr 15 000 eller brukstid under tre år kan fradragsføres direkte i ervervsåret.

D-3-1.3 Immaterielle driftsmidler utenom forretningsverdi

Inngangsverdi for tidsbegrensede rettigheter som ikke har varighet utover ervervsåret, skal fradragsføres direkte.

Inngangsverdien for andre immaterielle driftsmidler enn tidsbegrensede rettigheter og forretningsverdi kan fradragsføres i sin helhet i ervervsåret hvis driftsmidlet

- er anskaffet hovedsakelig for bruk i skattepliktig inntektsgivende aktivitet,
- verdiforringes, og
- er ikke-betydelig og/eller ikke-varig, dvs. har en inngangsverdi på under kr 15 000 og/eller brukstid på under tre år

Se sktl. § 14-40 annet ledd.

Alle vilkårene ovenfor må være oppfylt. Skattyter kan f.eks. ikke fradragsføre kostpris for driftsmidler som ikke verdiforringes, selv om driftsmidlets kostpris er under kr 15 000.

D-3-2 Når er et driftsmiddel ikke varig (under tre år)

Vurderingen av om et driftsmiddel har en brukstid på under tre år skal baseres på om driftsmidlet ved ervervet ut fra en sannsynlighetsvurdering antas å ha en økonomisk levetid på under tre år. Sannsynlighetsvurderingen må kunne baseres på erfaringstall og ev. statistisk materiale, sammenholdt med individuelle forhold for det aktuelle driftsmidlet og bruken av det.

Hvis erfaring og statistisk materiale mv. tilsier at det er alminnelig sannsynlighetsovervekt for at det aktuelle driftsmidlet vil ha en økonomisk levetid på under tre år, er varighetskravet ikke oppfylt. Dette gjelder selv om det kan påvises at et mindretall av den aktuelle typen driftsmidler vil ha en økonomisk levetid på tre år eller mer. Se HRD i Utv. 2015/921 (Rt. 2015/367) (Lilleborg). (Kostnader til utvikling av nye produktvarianter av varemerker («varemerkestrekk» og «linje/merkeutvidelse») kunne kostnadsføres direkte, da de immaterielle driftsmidlene statistisk sett ville ha kortere varighet enn tre år. Det hadde ikke betydning at et mindretall av driftsmidlene statistisk sett ville ha en lengre levetid.)

Med mindre det er sannsynlig at den økonomiske levetiden er kortere, må det legges til grunn at et fysisk driftsmiddel antas å ha en økonomisk/fysisk brukstid på tre år eller mer når det er nytt ved ervervet. Hvorvidt skattyteren tar sikte på å selge driftsmidlet innen tre år er

uten betydning. Ved erverv av brukt driftsmiddel er det gjenværende brukstid på ervervstidspunktet som er avgjørende.

I spesielle tilfeller kan driftsmidler være utsatt for særlig sterk slitasje, f.eks. på grunn av kontinuerlig drift, slik at brukstiden likevel må antas å bli under tre år. Det samme kan også gjelde i andre tilfeller, f.eks. spesialtilpassede driftsmidler til et prosjekt som varer kortere enn tre år.

D-3-3 Når er et driftsmiddel ikke betydelig (inngangsverdi under kr 15 000)

D-3-3.1 Generelt

Inngangsverdien må være under kr 15 000 for at driftsmidlet i sin helhet kan fradragsføres i ervervsåret i stedet for å aktiveres. Om hva som inngår i inngangsverdien, se emnet «[Inngangsverdi](#)».

Inngangsverdien regnes for eventuelle nedskrivninger, f.eks. med betinget avsatt gevinst eller visse offentlige tilskudd.

Kjøpes flere atskilte driftsmidler under ett, må beløpsgrensen vurderes i forhold til hvert driftsmiddel, se likevel nedenfor om større førstegangsanskaffelser.

D-3-3.2 Selskap med deltakerfastsetting

Er driftsmidlet ervervet av et selskap med deltakerfastsetting, skal grensen vurderes i forhold til selskapets samlede inngangsverdi.

D-3-3.3 Sameie

Er driftsmidlet ervervet av sameiere som skatlegges etter bruttomethoden, skal beløpsgrensen vurderes i forhold til hver sameiers andel av inngangsverdien.

D-3-3.4 Oppdeling av et driftsmiddel

Om hva som regnes som ett driftsmiddel og om oppdeling av driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

D-3-3.5 Påkostning

Påkostning på et aktivert driftsmiddel må alltid aktiveres selv om påkostningen har en inngangsverdi under kr 15 000 eller har en varighet på under 3 år. Dette gjelder selv om det aktiveerte driftsmidlet er skrevet ned til null, eller står på en negativ saldo.

Påkostes et driftsmiddel som ved ervervet er fradragsført direkte, skal påkostningen bare aktiveres dersom driftsmidlet er varig og årets påkostning er kr 15 000 eller mer.

Om skillet mellom vedlikehold og påkostning, se emnet «[Vedlikehold](#)», pkt. 5.

D-3-3.6 Reservedeler

Om tidfesting av fradrag for reservedeler til driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.25.

D-3-3.7 Større førstegangsanskaffelser

Førstegangsanskaffelser av større beholdning av likeartede driftsmidler, må i visse tilfeller regnes som ett betydelig driftsmiddel dersom samlet inngangsverdi er kr 15 000 eller høyere. Nærmere om dette, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 3.3.

D-3-4 Tidfesting

Om når direkte fradragsføring av driftsmidlets inngangsverdi tidfestes, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

D-3-5 Flere kommuner

Om i hvilken kommune inngangsverdien skal fradragsføres, se emnet «[Skattestedet](#)».

D-4 Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel

- Sktl. § 4-2 første ledd bokstav f, § 6-10 første, annet og tredje ledd, § 14-30 til § 14-48, § 14-50, § 14-52 og § 14-53
- Rl. § 5-7, 6-2 A I og § 7-14 tredje ledd
- Norsk RegnskapsStandard 19 Immaterielle eiendeler (desember 2012)

D-4-1 Generelt

Immaterielle formuesobjekter (eiendeler/rettigheter) som hovedsakelig er anskaffet til bruk i skattyters inntektsgivende aktivitet, anses som «immaterielle driftsmidler», jf. sktl. § 6-10 tredje ledd. I tillegg til forretningsverdi (goodwill) omfattes begrensede rettigheter og ulike rettigheter som følger av åndsretten. Finansobjekter, herunder penger, fordringer og selskapsandeler kan betegnes som immaterielle eiendeler/rettigheter, men anses ikke som immaterielle driftsmidler i skattemessig sammenheng. Det skilles mellom identifiserbare immaterielle eiendeler/rettigheter (driftsmidler) og forretningsverdi (goodwill), jf. sktl. § 6-10 annet og tredje ledd.

Typiske identifiserbare immaterielle eiendeler/rettigheter er for eksempel patenter, navnerettigheter, konsesjoner, produksjonslisenser, franchiseavtaler mv. Også pliktige klimakvoter, dvs. en rett til å slippe ut et bestemt antall tonn CO₂, anses som identifiserbare immaterielle eiendeler/rettigheter, se SKD 12. august 2013 i Utv. 2013/1600.

Forretningsverdi defineres negativt og kan ikke fastsettes før en har fastsatt verdien av alle materielle og identifiserbare immaterielle eiendeler. Forretningsverdi er således den restverdien som eventuelt framkommer når en fra foretakets samlede verdi, trekker ut markedsverdien av alle identifiserbare eiendeler, herunder immaterielle eiendeler.

Skillet mellom forretningsverdi og identifiserbare immaterielle driftsmidler har betydning for retten til avskrivning. Etter sktl. § 14-43 første ledd bokstav b, jf. § 14-40 første ledd bokstav b, kan ervervet forretningsverdi saldoavskrives med inntil 20 %.

Identifiserbare immaterielle driftsmidler kan være tidsbegrensede eller tidsubegrensede (evigvarende). Etter sktl. § 6-10 tredje ledd kan tidsubegrensede immaterielle driftsmidler som hovedregel ikke avskrives med mindre verdifallet anses åpenbart.

Er det immaterielle driftsmidlets levetid tidsbegrenset, kan avskrivning foretas med like store beløp hvert år over driftsmidlets levetid, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd, jf. § 14-50.

Om fiskeritillatelse (konsesjon, deltakeradgang, strukturkvoter mv.), se emnet «Fiske», pkt. 7.11 flg.

Om akvakulturtillatelse (konsesjon i akvakultur), se emnet «Akvakultur (havbruk)», pkt. 10.1.

D-4-2 Annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi

D-4-2.1 Begrepet

D-4-2.1.1 Generelt

Skatteloven bruker begrepet «annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi», se sktl. § 6-10 tredje ledd. Det foreligger imidlertid ikke noen nærmere skattemessig definisjon av begrepet «immaterielt driftsmiddel». I Ot.prp. nr. 35 (1990–91) på side 116–117 er det lagt til grunn at begrepet «immaterielle driftsmidler» skal ha vid rekkevidde og omfatte en meget uensartet gruppe formuesobjekter. Det nærmere innholdet av begrepet må fastsettes ut fra alminnelige prinsipper for lovtolkning.

Innholdet i tilgrensende begreper på andre rettsområder kan være tolkningsmomenter. I regnskapsretten brukes begrepet «immaterielle eiendeler», se bl.a. rl. § 6-2 første ledd A I. Begrepet er nærmere definert i «Norsk RegnskapsStandard 19» (desember 2012) om immaterielle eiendeler. Regnskapsstandarden vil være et viktig tolkningsmoment ved anvendelse av sktl. § 6-10 tredje ledd. Dersom det i samsvar med regnskapsstandarden foreligger en immateriell eiendel og denne benyttes i inntektsgivende aktivitet, kan det som utgangspunkt legges til

grunn at det foreligger et «immaterielt driftsmiddel» i skattemessig forstand, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd.

Fra pkt. 2.1.1 i Regnskapsstandarden gjengis

«Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som:

- a) er identifiserbare og*
- b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.»*

Standarden gjengir videre eksempler på «immaterielle eiendeler» som etter omstendighetene kan falle innenfor definisjonen av immaterielle eiendeler (ikke forretningsverdi). Nedenfor gjengis utdrag fra standarden

«Eksempler på immaterielle eiendeler som kan falle innenfor denne definisjonen er:

- a) varemerker*
- b) forretningsnavn (trademarks)*
- c) utgiverrettigheter*
- d) programvare*
- e) lisenser*
- f) kopieringsretter (copy-rights)*
- g) patenter*
- h) franchiserettigheter*
- i) driftsrettigheter og konsesjoner*
- j) modeller, prototyper, resepter, formler etc.*

Programvare som utgjør en integrert del av fysisk driftsmiddel anses som en del av det fysiske driftsmidlet dersom dette utgjør den mest sentrale bestanddelen. Operativsystemer og styringssystemer er eksempler på slike. Øvrig programvare behandles som immateriell eiendel.

Identifiserbar

«Definisjonen krever at en immateriell eiendel skal være identifiserbar slik at den kan skilles fra goodwill. Goodwill, i økonomisk forstand, er fremtidige økonomiske fordeler knyttet til immaterielle verdier eller samvirkingen mellom identifiserbare eiendeler og immaterielle verdier.»

«En immateriell eiendel er utskillbar dersom foretaket kan selge, leie ut eller på annen måte overføre de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen. Dersom en immateriell verdi er utskillbar vil den alltid være identifiserbar. En immateriell eiendel kan imidlertid være identifiserbar selv om den ikke er utskillbar.»

Kontroll

«Et foretak kontrollerer en eiendel dersom det kan sikre at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen tilflyter foretaket og kan hindre at andre får tilgang til disse fordelene. Kontroll kan være sikret gjennom juridisk beskyttelse, men juridisk beskyttelse er ikke en nødvendig forutsetning for kontroll.»

D-4-2.1.2 Nærmere om kravet til identifiserbarhet

En immateriell eiendel kan være identifiserbar selv om den ikke kan omsettes særskilt. Konsesjoner anses for eksempel som identifiserbare eiendeler selv om de i prinsippet ikke kan overdras. Anleggs- og områdekonsesjon etter lov 29. juni 1990 nr. 50 om produksjon, omforming, overføring, omsetning, fordeling og bruk av energi m.m. (energiloven) kan for eksempel ikke overdras verken separat eller ved salg av anleggene. Siden kjøper av anleggene i praksis får ny anleggs- og områdekonsesjon på samme vilkår som selger hadde, innebærer dette reelt sett at rettigheten er utskillbar og identifiserbar i relasjon til sktl. § 6-10 tredje ledd, se HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS), referert under **pkt. 4.1.2**. Også en franchiseret-

tighet eller agenturrett kan være et identifiserbart immaterielt driftsmiddel etter sktl. § 6-10 tredje ledd.

D-4-2.1.3 *Nærmere om kravet til kontrollerbarhet*

For at det skal foreligge et immaterielt driftsmiddel må skattyter ha kontroll over inntektene fra driftsmidlet. Det er likevel ikke noe krav at det immaterielle driftsmidlet er rettsbeskyttet. Dersom det immaterielle driftsmidlet ikke er rettslig beskyttet, for eksempel en opparbeidet kundekrets, vil skattyter normalt ikke ha tilstrekkelig kontroll i forhold til regnskapsrettens regler. Tilsvarende vil gjelde i forhold til hva som skatterettslig er et immaterielt driftsmiddel, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd, se HRD i Utv. 2007/1631 (Rt. 2007/1543) (Scansales). Skattyter kan ha rettslig beskyttelse dersom vedkommende etter avtale har enerett til salg eller levering i et bestemt geografisk område. I slike tilfeller vil normalt også retten til provisjon for alle salg i området være vernet gjennom avtalen. Således kan for eksempel en agenturrettighet ha selvstendig verdi under skattyters kontroll på linje med andre rettigheter, som for eksempel en franchiserettighet eller krav på husleie. Tilsvarende kan en områdekonsesjon hvor skattyter er gitt enerett til å levere elektrisk energi til sluttbrukerne i et bestemt geografisk område anses å gi vedkommende tilstrekkelig kontroll over inntektsstrømmene fra kundene, se HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS).

D-4-2.2 *Fradrag for kostpris*

D-4-2.2.1 *Generelt*

Om vilkårene for direkte fradragføring av inngangsverdien for andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi, se emnet «[Driftsmiddel – direkte fradragføring](#)», [pkt. 1.3](#).

Retten til avskrivninger er forskjellig for tidsbegrensede immaterielle driftsmidler og tidsubegrensede immaterielle driftsmidler. Tidsbegrensede immaterielle driftsmidler kan som utgangspunkt avskrives med like store beløp over driftsmidlets levetid i samsvar med sktl. § 14-50, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd annet punktum. Tidsubegrensede immaterielle driftsmidler kan som hovedregel ikke avskrives, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd første punktum. Se likevel [pkt. 2.2.4](#) om avskrivning ved åpenbart verdifall.

D-4-2.2.2 *Skillet mellom tidsbegrensede og tidsubegrensede immaterielle driftsmidler*

Tidsbegrensede immaterielle driftsmidler omfatter i denne sammenhengen rettigheter ervervet og/eller hovedsakelig brukt som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, og som formelt sett har begrenset levetid. Rettigheter hvor bare den økonomiske levetiden er begrenset, anses ikke som tidsbegrensede i denne sammenhengen. Grunnlaget for tidsbegrensningen kan være lov, forskrift, avtale mv. Rettighet som bare er oppsigelig fra rettighetshaverens side, må i alminnelighet betraktes som tidsubegrenset. Deltakeradgang til fiske som tildeles av Fiskeridirektoratet anses ikke som tidsbegrenset selv om det må fattes årlige vedtak for å sikre at vilkårene for deltakeradgang er oppfylt, se HRD i Utv. 2014/1847 (Rt. 2014/1025) (Skotheimsvik).

Tidsbegrensede immaterielle driftsmidler kan f.eks. være

- tidsbegrenset rett til å leie fast eiendom
- fraktavtale for skip
- patentrettigheter
- tidsbegrensede lisensavtaler
- opphavsretter etter åndsverksloven
- fiskekvoter

Tidsubegrensede immaterielle driftsmidler kan f.eks. være

- akvakulturtillatelse (oppdrettskonsesjoner)
- internettdomene

D-4-2.2.3 *Avskrivning for tidsbegrensede immaterielle driftsmidler*

Inngangsverdien for tidsbegrensede immaterielle driftsmidler avskrives ved at den fordeles likt til fradrag over den tiden rettigheten er i kraft, jf. sktl. § 14-50 første punktum. I ervervsåret beregnes fradraget forholdsmessig (12-deler) etter antall påbegynte måneder objektet har vært eid. Det kan tilsvarende foretas forholdsmessig avskrivning i det året eiendomsretten til det immaterielle driftsmidlet opphører. Høyere årlige avskrivninger gis bare hvis verdifallet åpen-

bart skjer hurtigere, jf. sktl. § 14-50 annet punktum. For at verdifallet åpenbart skal anses å skje hurtigere, må skattyter godtgjøre et markert avvik i verdifall, sett i forhold til en lineær avskrivning over driftsmidlets levetid, se HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS).

Har skattyter godtgjort at verdifallet åpenbart skjer hurtigere enn den formelle løpetiden for rettigheten, kan fordelingen av objektets kostpris foretas over denne kortere tiden.

En tidsbegrenset pliktig klimakvote kan i utgangspunktet avskrives over levetiden. I tillegg kan det foretas avskrivninger etter hvert som utslippene skjer, jf. sktl. § 14-50 tredje ledd. Skattyter pådrar seg på utslippstidspunktet plikt til å levere inn kvoter tilsvarende størrelsen på utslippet. Har skattyter kjøpt flere kvoter enn det som anvendes det enkelte år, kan det for «overskuddskvoten» dette året bare kreves lineær avskrivning etter sktl. § 14-50 første ledd første punktum. Se SKD 12. august 2013 i Utv. 2013/1600.

D-4-2.2.4 *Avskrivning for tidsbegrensede driftsmidler*

Inngangsverdien for tidsbegrensede driftsmidler kan i utgangspunktet ikke avskrives. Skattyteren har likevel krav på avskrivning på slike driftsmidler dersom det immaterielle driftsmidlet har åpenbart verdifall i forhold til inngangsverdien, se sktl. § 6-10 tredje ledd.

Skattyteren må sannsynliggjøre at driftsmidlet har åpenbart verdifall. Spørsmål om hvorvidt det skal avskrives og avskrivningens størrelse vil normalt måtte vurderes for hvert år. Selv om et driftsmiddel ikke kunne avskrives i de første årene etter at det ble ervervet, kan mindre verdifall over flere år gi grunnlag for avskrivning når det akkumulerte verdifallet har blitt av en viss størrelse.

En pliktig klimakvote som ikke er tidsbegrenset kan avskrives etter sktl. § 6-10 tredje ledd etter hvert som utslippene skjer og det oppstår plikt for skattyter til å levere inn klimakvotene, se SKD 12. august 2013 i Utv. 2013/1600.

Kan skattyter godtgjøre at det tidsbegrensede driftsmidlet har en begrenset økonomisk levetid, kan det avskrives lineært over driftsmidlets levetid. Se FIN 30. mai 2005 i Utv. 2005/833. Egenutviklede dataprogrammer, som for eksempel regnskapsprogrammer, nettlelere, spill osv. vil normalt ha en levetid på mer enn tre år. Økonomisk levetid vil imidlertid være begrenset. Se FIN av 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487. En eventuell verdiøkning får virkning først ved en eventuell realisasjon.

Er det grunnlag for avskrivninger, gjennomføres de årlige avskrivningene ved at formuesobjektets kostpris fordeles over objektets antatte økonomiske levetid ved ervervet. Er formuesobjektet ervervet i løpet av inntektsåret, skal det årlige beløpet beregnes forholdsmessig (tolvdel) etter antall påbegynte måneder objektet har vært eid i løpet av året. Det kan tilsvarende foretas forholdsmessig avskrivning i år hvor eiendomsretten til formuesobjektet opphører. Unnlatt avskrivning et år innenfor den antatte økonomiske levetiden kan ikke tas igjen med høyere avskrivning et senere år eller ved å forlenge perioden for avskrivninger, men kommer til uttrykk ved en gevinst-/tapsberegning ved realisasjon.

Viser det seg at den økonomiske levetiden vil bli kortere enn det som opprinnelig ble lagt til grunn ved fastsettelsen av størrelsen på de lineære avskrivningene, kan den resterende delen av inngangsverdien, eventuelt redusert med unnlatte avskrivninger et tidligere år, avskrives lineært over antatt gjenværende levetid.

D-4-2.3 *Realisasjon*

Om realisasjon av identifiserbare immaterielle driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

D-4-2.4 *Formue*

Generelt om formuesbeskatning av identifiserbare immaterielle driftsmidler, se emnet «[Formue](#)». Om formuesbeskatning av rettigheter i fast eiendom, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)». Om formuesbeskatning av konsesjon, deltakeradgang mv. i fiske, se emnet «[Fiske](#)», pkt. 5.2.

D-4-3 Forretningsverdi (goodwill)

D-4-3.1 Fastsetting av forretningsverdi

Forretningsverdi er et immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel.

I en del tilfeller er det vanskelig å avgjøre om immaterielle verdier skyldes identifiserbare ikke fysiske formuesobjekter eller forretningsverdi. Ved overdragelse av virksomhet skal vederlaget først allokteres til samtlige materielle og identifiserbare immaterielle eiendeler. Bare dersom det etter dette kan påvises en restverdi, skal det vurderes om det foreligger forretningsverdi, jf. sktl. § 6-10 annet ledd. Identifiserbare immaterielle eiendeler er ikke forretningsverdi, se HRD i Utv. 2000/722 (Rt. 2000/772) (Paulsen). Det samme gjelder eventuell andel av kjøpesum som av andre grunner kan klassifiseres som noe annet enn forretningsverdi, f.eks. forskuddsbetalt lønn til tidligere eier (earn-out), se emnet «**Tilsidesettelse – allment**», pkt. 4.8.2. Forretningsverdien skal fastsettes som om selgeren tenkes borte, slik at den såkalte personavhengige forretningsverdien trekkes ut før den skatterettslige forretningsverdien fremkommer, se HRD i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307) (Alvdal Bygg AS).

Kjøper-spesifikke fordeler i form av synergieffekter, rasjonaliseringsgevinster, stordriftsfordeler mv. anses ikke som ervervet forretningsverdi. Den merprisen som kjøper betaler for et driftsmiddel på grunn av fordeler som han antar at han vil oppnå i egen virksomhet må normalt behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Se HRD i Utv. 2005/1279 (Rt. 2005/1461) (Firda Sjøfarmer AS). Tilordningen skal således skje til de driftsmidlene som skaper (økte) inntekter.

Konsesjon i form av enerett til distribusjon av kraft i et bestemt geografisk område skal anses som annet immaterielt driftsmiddel (ikke forretningsverdi), se HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS).

Retten til basistilskudd etter fastlegeordningen anses derimot som forretningsverdi, se HRD 23. oktober 2014 i Utv. 2014/1837 (Rt. 2014/986) (Roa Medisinske Senter AS). Høyesterett la til grunn at den som overtar en fastlegepraksis ikke vil få tilstrekkelig kontroll over retten til basistilskudd, slik at rettigheten anses som forretningsverdi.

Momenter ved virksomheten mv. som kan tilsi at det foreligger verdier utover identifiserbare eiendeler, kan blant annet være

- en etablert og rasjonell organisasjon
- særlig kvalifiserte og erfarne ansatte
- gode kontorrutiner
- et godt og profilert renommé
- en kundekrets som har god bransjetilhørighet, sammensetning, soliditet mv.
- at det er lite rom for nyetableringer innen bransjen, generelt eller i distriktet

Momenter ved virksomheten mv. som kan tilsi at det ikke foreligger verdier utover identifiserbare eiendeler, kan blant annet være

- ny virksomhet
- at det gode renommé er knyttet til eierens person
- manglende/dårlig renommé
- en kundekrets som er ugunstig sammensatt
- manglende soliditet i kundekretsen
- rom for nyetableringer, generelt eller i distriktet

D-4-3.2 Formue

Verdien av forretningsverdi er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav f. Dette gjelder selv om den er ervervet mot vederlag og er aktivert i regnskapet/står på saldo-gruppe b, jf. HRD i Utv. II/453 (Rt. 1931/191).

D-4-3.3 Avskrivning/fradragsføring

D-4-3.3.1 Egenutviklet forretningsverdi

Forretningsverdi som er opparbeidet av skattyter selv (egenutviklet) kan ikke avskrives. Dette gjelder uavhengig av når den er opparbeidet. Om behandling av kostnader som fører til opparbeidelse av forretningsverdi, se emnet «**Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi**», pkt. 5.3.1.

D-4-3.3.2 Ervervet forretningsverdi

Kostprisen for forretningsverdi som erverves ved kjøp av virksomhet kan i utgangspunktet avskrives, jf. sktl. § 6-10 annet ledd bokstav a. Avskrivninger kan likevel ikke kreves for forretningsverdi som er ervervet

- før 1984, uavhengig av ervervs måte
- i årene 1984 til 1991 uten vederlag, dvs. ved arv eller gave

Forretningsverdi ervervet ved arv eller gave i tidsrommet 1992 til og med 2013, kan bare avskrives dersom den inngikk i et arveavgiftsgrunnlag og dette medførte at mottakeren fikk fastsatt en inngangsverdi, jf. sktl. § 6-10 annet ledd bokstav b.

For forretningsverdi ervervet ved

- arv etter dødsfall som skjedde etter utgangen av 2013, eller
- gave/gavesalg ytet etter utgangen av 2013,

gjelder reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7. Skattemessig kontinuitet innebærer at arving/mottaker overtar arvelaters/givers skattemessige verdi og skatteposisjoner, og må forholde seg til de samme reglene for avskrivning. En arving eller gavemottaker kan i disse tilfellene bare avskrive forretningsverdi som var avskrivbar hos den tidligere eieren. Hadde arvelater/giver balanseført en forretningsverdi som var ervervet før 1984, og derfor ikke var avskrivbar hos denne, vil det samme gjelde for arvingen/gavemottakeren.

Ved gavesalg skal den verdien som ev. overtas fra overdrageren opp- eller nedjusteres med skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap ved realisasjon av forretningsverdien, med mindre overdrageren velger å unnlate inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 fjerde ledd.

Om reglene om kontinuitet ved arv, gave og gavesalg, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

D-4-3.3.3 Fradragsføring når forretningsverdien er avskrivbar

Inngangsverdien for forretningsverdi som kan avskrives,

- skal tilføres saldogruppe b for avskrivning dersom inngangsverdien er kr 15 000 eller mer
- kan fradragsføres i ervervsåret dersom inngangsverdien er under kr 15 000,

jf. sktl. § 14-40 første ledd bokstav b.

Om avskrivning/inntektsføring på saldo, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

D-4-3.4 Realisasjon

Gevinst ved realisasjon av forretningsverdi er skattepliktig. Dette gjelder uansett om forretningsverdien er ervervet eller opparbeidet selv. Tap ved realisasjon av forretningsverdi er fradragsberettiget. Fradrag for tap vil i praksis bare være aktuelt for forretningsverdi som er ervervet, da egenopparbeidet forretningsverdi ikke vil ha noen skattemessig inngangsverdi. Realisasjon vil normalt skje ved salg, herunder gavesalg, eller når forretningsverdien er endelig tapt, f.eks. ved at virksomheten opphører. Forutsetningen for tapsfradrag er at skattyter har en rest skattemessig inngangsverdi, som da vil utgjøre tapet.

Ved enhver realisasjon av forretningsverdi skal vederlaget nedskrives på saldogruppe b i den utstrekning beløpet ikke inntektsføres i realisasjonsåret. Dette gjelder også for ikke-avskrivbar forretningsverdi, herunder egenopparbeidet forretningsverdi, og selv om skattyter tidligere ikke har hatt noen avskrivbar forretningsverdi og derfor ikke har opprettet noen saldo på saldogruppe b, jf. sktl. § 14-44 annet ledd. Det er derfor ikke nødvendig å skille mellom hvilken del som er ervervet og hvilken del som er egenutviklet. Har den realiserede forretningsverdien en inngangsverdi som ikke er gått inn på saldogruppe b, skal vederlaget reduseres med inngangsverdien før eventuelt overskytende beløp overføres til saldogruppe b og etablerer en negativ saldo. Om når dette er aktuelt, se [pkt. 3.3.2](#).

Fører nedskrivningen med vederlaget til en negativ saldo, skal denne overføres gevinst- og tapskontoen, jf. sktl. § 14-44 tredje ledd annet punktum. Er vederlaget nedskrevet på en saldo for avskrivbar forretningsverdi, og saldoen fortsatt er positiv etter nedskrivningen (tom positiv saldo), kan det fortsatt avskrives på denne. Dette gjelder selv om selgeren har opphørt med virksomheten.

D-4-4 **Verdsetting av immaterielle eiendeler**
D-4-4.1 **Overdragelse mellom uavhengige parter**
D-4-4.1.1 **Generelt**

Ved overdragelser av foretak mv. mellom uavhengige parter må som utgangspunkt det totale vederlaget som avtales legges til grunn. Partene anses ikke uavhengige hvis de har en felles interesse i å fastsette det totale vederlaget høyere eller lavere enn den reelle omsetningsverdien. Det kan være tilfelle hvis den tidligere eieren skal arbeide for foretaket i tiden fremover, se HRD i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307) (Alvdal Bygg AS) som er referert i [pkt. 4.2](#).

Skattemyndighetene kan prøve partenes fordeling av det totale vederlaget på de overdratte formuesobjektene, herunder immaterielle driftsmidler. Dersom det er noe igjen av vederlaget etter tilordning til materielle og andre identifiserbare immaterielle driftsmidler, vil dette være forretningsverdi.

Dersom en pålitelig måling av anskaffelseskost for immaterielle verdier ikke kan oppnås regnskapsmessig, skal eiendelen ikke balanseføres som en separat immateriell eiendel. Dette er likevel ikke avgjørende skattemessig. Ved den skattemessige verdsettingen må skattyter anvende et skjønn. Norsk Regnskaps Standards prinsipper for fastleggelse av anskaffelseskost for en immateriell eiendel er ikke avgjørende for hvorvidt en del av vederlaget skattemessig skal anses som vederlag for annet immaterielt driftsmiddel som kan omfattes av fradragsbestemmelsen i sktl. § 6-10 tredje ledd.

D-4-4.1.2 **Eksempler på grensen mellom forretningsverdi og identifiserbare immaterielle driftsmidler**

Nedenfor gis en oversikt over dommer som gjelder grensen mellom forretningsverdi og identifiserbare immaterielle driftsmidler:

- HRD i Utv. 2005/1279 (Rt. 2005/1461) (Firda Sjøfarmer AS). (Retten fant at det som var betalt for lokaliteter var en del av konsesjonsverdien i oppdrettskonsesjonen. Den merpris som kjøper betalte for et driftsmiddel på grunn av fordeler han antok å kunne oppnå i egen virksomhet, skulle behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Retten fant videre at verdien av oppdrettskonsesjonen var så høy at det ikke kunne sies å være betalt noe for å overta en igangværende virksomhet. Skattyteren fikk derfor ikke avskrevet noen del av kjøpesummen som forretningsverdi etter sktl. § 6-10 annet ledd, jf. § 14-41 første ledd bokstav b.)
- HRD i Utv. 2007/1631 (Rt. 2007/1543) (Scansales). (Vederlag fra selskapet til eneksjonær ved overdragelse av en agenturforretning ble ansett som betaling for den opparbeidede kundekretsen og ikke for selve agenturretten. Vederlaget ble dermed ansett som vederlag for forretningsverdi etter sktl. § 6-2 annet ledd. Selv om dommen gjaldt overdragelse hvor det forelå interessefellesskap, har den også betydning hvor det ikke foreligger interessefellesskap.)
- HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS). (Retten fant at av en kjøpesum på kr 1 564 millioner, hvor merverderlaget utover kostpris på anlegget utgjorde kr 441 millioner, skulle kr 325 millioner knyttes opp mot konsesjonen og anses som et immaterielt driftsmiddel etter sktl. § 6-10 tredje ledd. Konsesjonsvilkårene til kjøper var identiske med selgers tidligere konsesjon. Konsesjonen var en identifiserbar eiendel. Verdien (kunde-grunnlaget) var også kontrollerbar, i og med at konsesjonen var knyttet opp mot et bestemt geografisk område og ga enerett for selskapet til fysisk å levere elektrisk energi til samtlige sluttbrukere i området.)
- LRD 28. januar 2002 (Hålogaland) i Utv. 2002/471 (Ytterstad). (Retten kom til at en merpris på kr 20 millioner knyttet til kjøpers forventning om å overta ringnotkonsesjonene knyttet til fartøyet bare kunne avskrives ved åpenbart verdifall etter reglene i sktl. § 6-10 tredje ledd første punktum. Det ble lagt vekt på at konsesjonen etter fast forvaltningspraksis ikke var tidsbegrenset.)
- HRD 23. oktober 2014 i Utv. 2014/1837) (Rt. 2014/986) (Roa medisinske senter AS). (To legevirksomheter som var drevet som enkeltpersonforetak ble overdratt til et felles nystiftet aksjeselskap. Retten til basistilskuddet etter fastlegeordningen ble overtatt av aksjeselskapet, men det ble ikke overdratt fysiske driftsmidler. Den delen av vederlaget som oversteg

«personlig goodwill» (forskudd på lønn) og som svarte til verdien av retten til basistilskuddet, ble i dette tilfellet ansett som forretningsverdi.)

D-4-4.2 Overdragelse hvor det er interessefellesskap

Interessefellesskap kan for eksempel foreligge ved omdanning av enkeltpersonforetak til aksjeselskap eller ved overføring av virksomhet til et selskap hvor overdrageren eller dennes nærstående er (med-)eier. Interessefellesskap kan også foreligge hvor kjøper og selger fremstår som uavhengige, men hvor det er avtalt eller forutsatt at selgeren skal fortsette å arbeide hos kjøperen. Partene kan da ha et felles skattemessig motiv for å klassifisere vederlag for fremtidig arbeidsinnsats som kapitalgevinst og som avskrivbar forretningsverdi.

Ved overdragelser mellom parter som har interessefellesskap skal det totale vederlaget utgjøre markedsverdien, dvs. den verdien som en uavhengig kjøper ville ha betalt, uten at den tidligere eier fortsetter å arbeide i foretaket. Dette kan medføre at det totale vederlaget må reduseres. Den skjønsmessige fastsettingen av markedsverdien må baseres på en helhetsvurdering av de konkrete forholdene, hvor det blant annet må tas hensyn til eventuell bransjenorm på det aktuelle området, tekniske beregninger av verdien og sammenlignbare salg hvor det ikke foreligger interessefellesskap mellom partene mv.

Nedenfor følger eksempler på verdsetting av immaterielle eiendeler og forretningsverdi ved overdragelser mellom parter som har interessefellesskap.

- HRD i Utv. 2000/722 (Rt. 2000/772) (Paulsen). (Verdien av goodwill ved overdragelse av revisorfirma fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap kunne fastsettes ved skjønn. Skattemyndighetenes skjønsmessig fastsatte verdi ble imidlertid opphevet.)
- HRD i Utv. 2001/1 (Rt. 2000/1865) (Nygård Regnskapsservice DA). (Oppskrevne verdier av goodwill og inventar/utstyr ble ikke godkjent ved omdanning av regnskapsfirma fra enkeltpersonforetak til ansvarlig selskap.)
- HRD i Utv. 2001/740 (Rt. 2001/640) (Alst). (Skattyterens prising av goodwill ved omdanning av kjeveortopedvirksomhet fra enkeltpersonforetak til heleid aksjeselskap, ble ikke godtatt.)
- HRD i Utv. 2007/1631 (Rt. 2007/1543) (Scansales). (Referert i pkt. 4.1.2.)
- HRD i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307) (Alvdal Bygg AS). (Malerfirma drevet som enkeltpersonforetak ble solgt til aksjeselskapet Alvdal Bygg AS, som var en uavhengig kjøper. Selgeren hadde tatt ansettelse hos kjøper og forpliktet seg til å arbeide der frem til pensjonsalder. Retten fastholdt at deler av salgsvederlaget ble omklassifisert fra forretningsverdi (goodwill) til vederlag for fremtidig arbeidsinnsats, da deler av den påståtte forretningsverdien var personavhengig og direkte knyttet til at selger tok arbeid hos kjøper.)
- LRD 15. januar 2007 (Agder) i Utv. 2007/348 (Fjelleie). (Retten la til grunn at uttaksrettighetene til stein (Larvikkitt) hadde økonomiske verdier utover det vederlaget som ble betalt til grunneierne, og således tilfredsstilte kravene som kjennetegnet et identifiserbart immaterielt driftsmiddel. Retten fant at rettighetene skulle avskrives etter reglene i sktl. § 6-10 tredje ledd sammenholdt med sktl. § 14-50, ikke som forretningsverdi etter sktl. § 6-10 annet ledd.)
- LRD 19. september 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1343 (Helsfyr Hurtigtrykk AS). (Trykkerivirksomhet ble overført til nystiftet aksjeselskap med skattyteren og hans nærstående som aksjonærer. Skattemyndighetene hadde hjemmel for å anvende skjønn for å fastsette goodwillverdien, men skjønnen var beheftet med slike feil at vedtaket måtte oppheves som ugyldig.)
- LRD 23. juni 2004 (Frostating) i Utv. 2004/702 (Storstein & Holten Betong AS). (Skjønsmessig fastsetting av goodwill ved overføring av murervirksomhet fra ANS til AS, der eierne var eneste ansatte, ble opprettholdt.)
- LRD 11. februar 2005 (Eidsivating) i Utv. 2005/410 (Gjøvik Malerservice AS). (Skjønsmessig fastsetting av goodwill ved omdanning av ANS til AS ble opprettholdt.)

D-5 Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel

- Sktl. § 5-1 annet ledd, § 5-30 første og annet ledd, § 6-2 første ledd, kap. 9, § 14-2 og § 14-44

D-5-1 Generelt

D-5-1.1 Skatteplikt

Gevinst ved hel eller delvis realisasjon av driftsmiddel er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 annet ledd og § 5-30 første ledd. Tap er fradragberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd. Om de spesielle reglene som gjelder for jord- og skogbrukseiendommer, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)».

D-5-1.2 Tidspunktet

Tidspunktet for realisasjon (innvinning) er tidspunktet for inngåelse av endelig og bindende avtale i de tilfellene eiendomsretten overføres til andre, se FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216. I andre tilfeller anses tidspunktet for realisasjon å foreligge når eiendomsretten opphører, f.eks. ved tilintetgjørelse. Det samme gjelder når gjenstanden er forsvunnet som følge av tyveri o.l. Se for øvrig emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

Realisasjonsåret som tidfestingstidspunkt i sktl. § 14-44 første ledd, er det året eiendomsretten opphører hos den tidligere eier, se HRD i Utv. 1997/738 (Rt. 1997/779). Om hvem som anses som eier og om tidspunktet for opphør av eiendomsrett, se emnet «[Eierbegrepet](#)».

D-5-2 Hvilke overdragelser dette emnet omfatter

Dette emnet omfatter bare realisasjon av driftsmiddel hvor realisasjonsåret (tidfesting) er senest det året den inntektsgivende aktiviteten/virksomheten opphører. Om hva som er realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)». Om behandling av vederlag for driftsmiddel hvor tidfestingen skjer i år etter at virksomheten er opphørt, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

Emnet omfatter ikke uttak av driftsmiddel, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)». Emnet omfatter heller ikke eventuell beskatning ved uttak av driftsmidler eller andre eiendeler fra norsk beskatningsområde. Om dette, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)» og emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)».

D-5-3 Hvilke driftsmidler dette emnet omfatter

D-5-3.1 Generelt

Dette emnet omfatter i utgangspunktet realisasjon av ethvert driftsmiddel, enten inngangsverdien for driftsmidlet kan fradragføres direkte, avskrives etter saldoreglene, avskrives etter andre regler eller om det er ikke-avskrivbart. Det omfatter realisasjon av både fysiske og ikke-fysiske driftsmidler. Emnet omfatter likevel ikke realisasjon av blant annet:

- andel i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)» (dette gjelder selv om selskapet eier driftsmidler)
- aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)»
- egen boligdel i avskrivbart bygg som eies av enkeltpersonforetak eller i sameie med fastsetting etter bruttometoden, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)»
- kontrakt om erverv av driftsmidler
- skogsbilvei, se emnet «[Skogbruk](#)»
- driftsmidler brukt i forbindelse med utvinning av olje/gass eller rørledningstransport, se petroleumsskatteloven § 3 bokstav b.

D-5-3.2 Hva er et driftsmiddel

Nærmere om hvilke formuesobjekter som anses som driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 2.

D-5-3.3 Driftsmiddel utenfor virksomhet

Reglene om realisasjon av driftsmiddel omfatter også driftsmidler som ikke er knyttet til virksomhet. Dette kan f.eks. gjelde yrkesbil for en lønnstaker eller driftsmidler i annen skattepliktig inntektsgivende aktivitet som ikke klassifiseres som virksomhet.

D-5-4 Samlet realisasjon av flere driftsmidler/deler som behandles forskjellig**D-5-4.1 Generelt**

Ved samlet realisasjon av flere driftsmidler som ikke er tatt inn på samme samlesaldo, må vederlaget fordeles og gevinst- eller tapsberegningen/nedskrivningen på saldo foretas separat for hvert driftsmiddel såfremt dette har betydning for skattleggingen. Om grensen mellom ett og flere driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

Om skattemessig behandling ved gavesalg av hele eller deler av virksomhet til arveberettiget, herunder om overdragers adgang til å unnlate inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 sjettede ledd i slike tilfeller, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 5.

I utgangspunktet skal et formuesobjekt ikke deles opp, men behandles under ett i samsvar med reglene for den hovedsakelige bruken. Om tilfeller der det likevel skal deles opp, se nedenfor.

Fordelingen av vederlag/erstatning skal i utgangspunktet foretas forholdsmessig på grunnlag av omsetningsverdien for de enkelte formuesobjektene. Fordeling av vederlaget på de enkelte delene av en bygning, foretas forholdsmessig etter utleieverdien.

Nærmere om fordeling av vederlag og inngangsverdier, se emnene «[Inngangsverdi](#)» og «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)».

D-5-4.2 Bebygget tomt/grunn

Ved samlet salg av avskrivbart bygg med tomt i virksomhet, kan gevinst/tap beregnes under ett før eventuell overføring til gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-53.

Utenfor virksomhet må grunnen under en bygning behandles som et annet driftsmiddel enn bygget, fordi gevinst/tap ved realisasjon av grunnen ikke kan/skal tas inn på gevinst- og tapskonto, se sktl. § 14-45 tredje ledd jf. § 14-53. Fordeling av vederlag på bygning og grunn foretas på grunnlag av omsetningsverdier.

D-5-4.3 Egen boligdel i avskrivbart bygg

Bruker eieren en del av et ikke-seksjonert avskrivbart bygg til egen bolig, skal denne delen holdes utenfor saldo, jf. sktl. § 14-42 tredje ledd. Dette gjelder også om bygget er eid av et sameie med fastsetting etter bruttometoden, se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)».

Ved realisasjon av hele eiendommen, skal egen boligdel følge reglene om salg av bolig-eiendom, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)». Ingen del av tomten tilordnes egen boligdel. Den øvrige delen av bygningen, herunder eventuelle utleieboliger, samt hele tomten, behandles etter reglene for driftsmidler.

D-5-4.4 Seksjonert bygg

Ved realisasjon under ett av to eller flere seksjoner i et seksjonert bygg, må det for hver seksjon vurderes om den er et driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet. Er seksjonen et driftsmiddel, vil seksjonens andel av tomten også være driftsmiddel. Når det er realisert flere seksjoner under ett i seksjonert bygg, skal vederlaget og inngangsverdien på tomten fordeles på seksjonene i samme forhold som sameiebrøkene fastsatt ved seksjoneringen. For at eventuell gevinst/tap vedrørende tomten kan/skal overføres til gevinst- og tapskonto, er det et vilkår at tomten er driftsmiddel i virksomhet, jf. sktl. § 14-53. Dette må vurderes separat for hver seksjon.

D-5-5 Driftsmidler i saldogruppe a til d og j

Om realisasjon av forretningsverdi (saldogruppe b), se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

Ved realisasjon av driftsmiddel i saldogruppe a, c, d og j kan skattyter velge å inntektsføre brutto vederlag/erstatning helt eller delvis i realisasjonsåret (det året eiendomsretten opphører), jf. sktl. § 14-44 første ledd første punktum. Avskrivningene skal da fortsette som før.

I den utstrekning skattyter ikke inntektsfører vederlag/erstatning i realisasjonsåret, skal han nedskrive vederlaget/erstatningen på den saldoen som det realiserede driftsmidlet sto på, jf. sktl. § 14-44 annet ledd. Dette gjelder selv om saldoen er negativ fra før. Det beregnes ikke individuell gevinst eller tap på hvert enkelt driftsmiddel ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe a, c, d og j.

Selv om skattyteren har et fremførbart underskudd, kan likevel hele vederlaget/erstatningen skrives ned på saldo. Ved realisasjon under ett av flere driftsmidler, kan skattyteren velge hvilke vederlag/erstatninger han vil inntektsføre og hvilke han vil skrive ned på saldo.

Om avskrivning på rest positiv saldo og om inntektsføring av negativ saldo, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**».

D-5-6 Driftsmidler i saldogruppe e til i

D-5-6.1 Generelt

D-5-6.1.1 Hel realisasjon

Ved realisasjon av et driftsmiddel i saldogruppe e-i, kan skattyter velge å inntektsføre brutto vederlag/erstatning helt eller delvis i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 første ledd første punktum.

Den delen av vederlaget som ikke er direkte inntektsført i realisasjonsåret, skal inngå i gevinst-/tapsberegning mot driftsmidlets saldoverdi i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 annet ledd.

Er hele brutto vederlag/erstatning inntektsført, skal hele saldoverdien behandles som et tap. Det samme gjelder om driftsmidlet blir realisert ved hel ødeleggelse uten at skattyter får erstatning.

Gevinst/tap skal overføres til gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-44 tredje ledd, se emnet «**Gevinst- og tapskonto**». Dette gjelder både i og utenfor virksomhet.

D-5-6.1.2 Delvis realisasjon

Ved delvis realisasjon av et driftsmiddel i saldogruppe e-i, kan skattyter velge å inntektsføre brutto vederlag/erstatning helt eller delvis i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 første ledd.

Er det en ideell andel av driftsmidlet som er realisert, skal den delen av vederlaget som ikke er direkte inntektsført, inngå i en gevinst-/tapsberegning mot en tilsvarende brøkdell av driftsmidlets saldoverdi i realisasjonsåret.

Er det en fysisk avgrenset del av slikt driftsmiddel som er realisert, skal den delen av vederlaget som ikke er direkte inntektsført inngå i en gevinst-/tapsberegning mot en forholdsmessig andel av saldoverdien, normalt regnet etter forholdet mellom omsetningsverdi for det som realiseres og det som beholdes. I bygning regnes forholdet etter leieverdier.

Er brutto vederlag/erstatning ved delvis realisasjon inntektsført i sin helhet, skal den delen av saldoverdien som skulle inngått i en gevinst-/tapsberegning tas ut av saldoen og behandles som et tap.

Gevinst eller tap skal overføres gevinst- og tapskontoen, jf. sktl. § 14-45 tredje ledd. Dette gjelder uavhengig av om bruken av driftsmidlet har vært i eller utenfor virksomhet.

D-5-6.2 Forretningseiendommer ervervet før 1. januar 1984

Forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984 har fra og med inntektsåret 1984 kunnet saldoavskrives på grunnlag av opprinnelig kostpris. Samlede av- og nedskrivninger før og etter 1. januar 1984, skal likevel ikke overstige opprinnelig kostpris, se nærmere emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**», pkt. 7.2.1. I slike tilfeller vil skattemessig inngangsverdi være saldoverdien redusert med nedre grense for avskrivninger (nullpunktet, dvs. de skattemessige avskrivningene skattyteren har foretatt på eiendommen før 1. januar 1984).

D-5-7 Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene**D-5-7.1 Generelt**

Det skal beregnes gevinst eller tap i realisasjonsåret for driftsmidler som ikke kan saldoavskrives, men som enten

- er direkte fradragsført i ervervsåret
- avskrives etter andre regler enn saldoreglene, eller
- er ikke-avskrivbare

Er driftsmidlet direkte fradragsført, vil inngangsverdien være null. Gevinsten vil da være lik vederlaget/erstatningen fratrukket eventuelle salgskostnader.

D-5-7.2 Driftsmidler i virksomhet

Er driftsmidler som ikke kan saldoavskrives eid i virksomhet, kan skattyteren velge å inntektsføre gevinsten helt eller delvis i realisasjonsåret. Restgevinst eller tap overføres gevinst- og tapskonto i realisasjonsåret, se sktl. § 14-53 og emnet [«Gevinst- og tapskonto»](#).

Reglene omfatter i utgangspunktet følgende driftsmidler i virksomhet

- driftsmidler som avskrives etter andre regler enn saldoreglene
- ikke-avskrivbare driftsmidler (utenom finansielle eiendeler), herunder forretningsverdi som ikke kan føres på saldogruppe b
- fysiske driftsmidler som ved ervervet hadde en antatt levetid på under tre år
- fysiske driftsmidler som ved ervervet hadde inngangsverdi på under kr 15 000, og som ikke ble tilført saldo

Reglene om overføring av gevinst/tap til gevinst- og tapskonto gjelder ikke for gevinst eller tap på finansielle eiendeler, herunder fordringer, aksjer, og andre verdipapirer, jf. sktl. § 14-53 siste punktum. Gevinst eller tap på andel i selskap med deltakerfastsetting kan heller ikke overføres gevinst- og tapskonto. Gevinst/tap på finansielle eiendeler og andeler i selskap med deltakerfastsetting inntekts-/fradragsføres i realisasjonsåret.

D-5-7.3 Driftsmidler utenfor virksomhet

Er driftsmidler som ikke saldoavskrives eid utenfor virksomhet, skal gevinsten inntektsføres og tapet fradragsføres i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-2. Det samme gjelder ved realisasjon av driftsmidler som tidligere har vært eid i virksomhet, i år etter at virksomheten er opphørt. Om realisasjon av grunnareal, f.eks. festetomt, på jordbruks-/skogbrukseiendom, se emnet [«Jord- og skogbruk – realisasjon»](#), pkt. 12.

Gevinst/tap på slike driftsmidler kan/skal ikke føres på gevinst- og tapskonto.

D-5-7.4 Særskilte driftsmidler i kraftverk

Om realisasjon av visse driftsmidler i kraftverk og av driftsmidler i kraftverk med hjemfallsrett, se emnet [«Kraftforetak»](#).

D-5-8 Hvem kan inntektsføre/nedskrive mv.**D-5-8.1 Generelt**

Inntektsføring av vederlag/erstatning eller overføring til gevinst- og tapskonto, kan bare foretas hos den som har realisert driftsmidlet (tidligere eier).

D-5-8.2 Selskap med deltakerfastsetting

I selskap med deltakerfastsetting skal inntektsføring, nedskrivning på saldo eller gevinst-/tapsberegning foretas hos selskapet, jf. sktl. § 10-41 første ledd. Videre skal gevinst/tap eventuelt overføres til selskapets gevinst- og tapskonto.

D-5-8.3 Sameie

I sameie med fastsetting etter bruttometoden, skal inntektsføring, nedskrivning på saldo eller gevinst-/tapsberegning foretas hos hver av sameierne. Beregnet gevinst/tap hos den enkelte sameier kan/skal eventuelt overføres til sameierens gevinst- eller tapskonto.

D-5-8.4 Dødsfall

Om driftsmiddel realisert i dødsåret, se emnet [«Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet»](#).

D-5-8.5 Konkurs

Om driftsmiddel realisert etter konkursåpning, se emnet «[Konkurs](#)».

D-5-8.6 Konsern

I konsern er det selskapet som eide driftsmidlet på realisasjonstidspunktet som må inntektsføre, nedskrive på saldo, beregne gevinst/tap, eventuelt overføre til gevinst- og tapskonto. Om overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper innenfor et konsern uten beskatning, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

D-5-8.7 Overføring til aksjeselskap

Om overføring ved omdanning fra enkeltpersonforetak eller fra selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

D-5-8.8 Overgang til selskap med deltakerfastsetting

Ved etablering av selskap med deltakerfastsetting gjennom opptak av kompanjong/medeier, skal inntektsføring av vederlag/erstatning eller direkte beskatning av gevinst/overføring til gevinst- og tapskonto foretas hos den tidligere eiereieren. Senere overdragelser behandles i det oppståtte selskapet, se ovenfor. Se for øvrig emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering](#)».

D-5-9 Betinget skattefritak

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon av driftsmiddel utenom driftsmidler i saldogruppe a-d, jf. sktl. § 14-70
 - makeskifte av fast eiendom med kommune, fylkeskommune, stat eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene, jf. sktl. § 14-71
 - innløsning av festet tomt, jf. sktl. § 14-72
 - ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom eller del av slik eiendom som følge av ekspropriasjon, brann eller annen ulykke, jf. sktl. § 14-73,
- se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

D-5-10 Overgangsregler

Om overgangsregler per 1. januar 1992 for kostprisregulering utenfor virksomhet for arvede eiendeler og for visse faste eiendommer, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 15.

E-1 Eierbegrepet

E-1-1 Generelt

I dette emnet behandles spørsmålet om hvem som skal anses som eier av et formuesobjekt ved skattleggingen. Slike formuesobjekter kan f.eks. være fast eiendom, løsøre, aksjer, andeler i selskaper med deltakerfastsetting, rettigheter i fast eiendom eller patentrettigheter.

Eierposisjonen har bl.a. betydning for hvem som har plikt til å betale inntektsskatt av avkastningen, formuesskatt av formuesobjektets verdi, eiendomsskatt og øvrige skattearter som f.eks. grunnrenteskatt og naturressursskatt for kraftverk. Eierposisjonen har også betydning for hvem som har rett til avskrivning, samt rett til skjerming for aksjer og andeler i selskaper med deltakerfastsetting. Det samme gjelder for anvendelsen av realisasjonsbegrepet som forutsetter at skattyter er eier av et formuesobjekt og at eiendomsretten skal opphøre hos vedkommende. Tidspunktet for eiendomsrettens overgang vil normalt ha betydning for tidfestingen, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

Det må skilles mellom selve eierposisjonen til en fysisk gjenstand og enkeltstående rettigheter som andre har i gjenstanden, f.eks. rett til å disponere en bolig i utleieforhold, veirett eller fiskerett. Rettighetshaverne vil imidlertid være eiere av rettigheten som sådan.

Normalt er det uproblematisk å avgjøre hvem som er eier av et formuesobjekt, en rettighet mv.

E-1-2 Betydningen av det privatrettslige eierbegrepet

Som utgangspunkt må det privatrettslige eierbegrepet legges til grunn der det ved skattleggingen har betydning hvem som er eier. Hvis den formelle reguleringen i avtaler mv. avviker fra det reelle privatrettslige innholdet, er det privatrettslige innholdet avgjørende.

Dette utgangspunktet gjelder også i forholdet mellom ektefeller og mellom foreldre og barn.

I privatretten deles eiendomsretten til et formuesobjekt opp i en rekke typer råderetter, bl.a. retten til å

- selge, gi bort og pantsette (juridisk råderett)
- bo i en bygning, hugge ved i skog og bruke en bil til privatkjøring (faktisk råderett)
- motta avkastning, f.eks. leieinntekter av en bygning og utbytte på aksjer
- utøve andre rettigheter som f.eks. stemmerett for aksjer og enerett til patenter

Eiendomsretten er i utgangspunktet ikke tidsbegrenset, men kan være det, f.eks. for kraftanlegg med hjemfallsrett til staten. Om eksempler på dette, se emnet «[Kraftforetak](#)», pkt. 10.3.

Selv om det er klart hvem som er privatrettslig eier, kan andre hensyn tilsi at en annen part kan bli ansett som eier skatterettslig, f.eks. i leasingtilfeller. Nærmere om dette, se emnet «[Leasing](#)». Om et tilfelle hvor eiendomsretten til en trust formelt lå hos forvaltere, mens andre var begunstiget, se HRD i Utv. 2002/948 (Rt. 2002/747) (Parmigan Trust).

E-1-3 Flere har råderett over det samme formuesobjektet

E-1-3.1 Generelt

Har to eller flere skattesubjekter råderett over samme formuesobjekt, må det tas standpunkt til hvem som er eiere og hvem som bare har rettigheter i objektet. Avgjørende for eierposisjonen er hvem som har de vesentligste eierbeføyelsene. At en person står som tinglyst innehaver av en fast eiendom eller rettighet, er ikke avgjørende ved vurdering av om han er eier, men vil etter omstendighetene være et moment, se f.eks. LRD 9. mars 1967 (Frostating) i Utv. 1967/136. De som ikke anses som eiere, skal da anses som rettighetshavere i eiendommen.

E-1-3.2 Flere skattesubjekter med forskjellige typer råderett (funksjonell deling)

Har to eller flere skattesubjekter samtidig og på mer permanent basis ulike typer råderett over et formuesobjekt (funksjonell deling), vil som hovedregel bare én av dem være eier. Det kan i slike tilfeller være problematisk å avgjøre hvem som er eier og hvem som er rettighetshaver. På en skogbrukseiendom kan flere personer på permanent basis ha delt råderettene slik at f.eks. én person har rett til å hugge skogen, en annen har beiteretten og en tredje jaktretten, uten at noen av dem har krav på betaling for dette fra de andre. På en boligeiendom kan f.eks. én person ha den faktiske råderetten, dvs. rett til å bo vederlagsfritt i hele huset så lenge han lever, mens en annen har den juridiske råderetten til eiendommen. Slik funksjonell deling av råderett kan gjelde geografiske eller fysiske deler av formuesobjektet, eller oppdeling av samme type råderett. En jaktrett kan for eksempel være delt i rett til jakt på elg og rett til jakt på fugl, og en borettslag kan omfatte bare en del av en bygning.

Er delingen av bruken av midlertidig karakter, kan det foreligge et sameie, se pkt. 3.3. Har skattesubjektene ulike typer råderetter på mer permanent basis, må spørsmålet om hvem som er eier avgjøres etter en konkret vurdering. Aktuelle momenter ved vurderingen kan f.eks. være

- hvem som faktisk bruker gjenstanden (faktisk råderett)
- gjeldende avtaler
- forlik
- utskiftningsforretninger, jordskifteavgjørelser, skylddelingsforretninger, kart- og delingsforretninger
- jordfortegnelser, spesielt offisielle matrikler, f.eks. hvem som har grunnbokshjemmel (tinglyst innehaver på en fast eiendom/rettighet)

Hvis det er tatt forbehold i forbindelse med en overdragelse, kan de eierbeføyelsene som er holdt tilbake være så vesentlige at eiendomsretten ikke anses å være overført, se HRD i Utv.

1997/738 (Rt. 1997/779) (Skjøte ble utstedt og tinglyst 22. desember 1986, men den reelle overtagelse skulle først skje etter årsskiftet av praktiske grunner. Det ble lagt til grunn at gevinsten skulle tidfestes til 1987). Tilsvarende kan de eierbeføyelser som er overført være så vesentlige at en anser eiendomsretten for å være overført selv om det formelt sett ikke har skjedd en overdragelse, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337) (Når intet annet var tilbake på skattyterens hånd enn den verdiløse formelle eiendomsrett, måtte ekspropriasjonen av bruksrett likestilles med avhendelse) og LRD 11. juni 1998 (Gulating) i Utv. 1998/922.

Om eierforhold ved utleie av kraftverk, se HRD i Utv. 2005/473 (Rt. 2005/394) (Gloppen), HRD i Utv. 2009/667 (Rt. 2009/441) (Nordkraft AS) og HRD i Utv. 2017/1429 (HR-2017-1231-A) (Saudefaldene). Nærmere om dette, se emnet «[Kraftforetak](#)», pkt. 10.3.

E-1-3.3 Flere skattesubjekter med likeartede råderetter (parallell deling)

Rettighetshavere som er likestilt ved at alle kan utøve samtlige typer råderetter over hele formuesobjektet (med unntak for de begrensninger som de andre sameieres rett tilsier), oppfattes alle som eiere (sameiere) til en ideell andel av formuesobjektet (parallell deling). To som eier en traktor i sameie kan etter innbyrdes avtale f.eks. bruke den annenhver dag, eller de må opp tre i fellesskap, f.eks. ved salg. Det er ikke nødvendig at de har like andeler i sameieobjektet. Eierne av traktoren kan f.eks. være enige om at den ene kan bruke traktoren dobbelt så mye som den andre, og at han har krav på dobbelt så mye av salgssummen. Eiendomsretten er da delt med 2/3 på den ene og 1/3 på den andre.

Et sameie kan også foreligge hvor partene i utgangspunktet har samme type råderett, men at det er avtalt eller fastsatt at de skal bruke sameietingen på forskjellige måter eller til forskjellige tider, se sameielova § 14.

E-1-3.4 Spesielt om seksjonert bygg

I seksjonert bygning, jf. [lov 16.juni 2017 nr. 65 om eierseksjoner](#), er skattyter privatrettslig eier (sameier) av en ideell andel av bygningen, fellesarealene og grunnen, og har eksklusiv bruksrett til en seksjon.

Skattemessig behandles sameierne som eiere av hver sin seksjon.

E-1-4 Særlig om tomtefeste

Stiftelse av et evigvarende (stetsevarig) tomtefeste mot engangsvederlag anses som en eiendomsoverdragelse, jf. sktl. § 9-2 annet ledd. Tilsvarende gjelder hvor en løpende festeavgift i et tidsubegrenset festeforhold avløses av et engangsbeløp.

Som utgangspunkt anses en tomtefesteavtale som evigvarende hvis den er avtalt å gjelde i mer enn 99 år. Avtale om feste av tomt for bolig eller fritidshus, vil alltid være evigvarende, jf. [tomtefesteloven §33](#). Dette gjelder alle festekontrakter for bolig og fritidshus, også de som er inngått før den nye tomtefesteloven trådte i kraft.

Om formuesskattemessig behandling av bortfester og fester, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)», pkt. 2.2.

E-1-5 Omtvistet rettighet og krav

Er eiendomsretten omtvistet, skal det mest sannsynlige eierforholdet legges til grunn. I mangel av andre klare holdepunkter, kan den som utøver den faktiske råderetten over eiendommen behandles som eier. Det samme gjelder den som er i besittelse av et annet formuesobjekt, f.eks. en løseøregjenstand.

E-1-6 Særlig om aksjer

Om hvem som skal behandles skattemessig som eier av aksjer ved formuesbeskatningen, se emnet «[Aksjer – formue](#)», pkt. 2.

E-1-7 Særlig om selskap med deltakerfastsetting

Skatterettslig behandles et selskap med deltakerfastsetting som om det er eier av eiendelene i selskapet, mens deltakerne behandles som eiere av en nettoandel i selskapet. Se for øvrig emnene om selskap med deltakerfastsetting.

E-1-8 Særlig om avskrivbare driftsmidler

Om tidspunktet for erverv av driftsmidler i forhold til reglene om avskrivning, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

E-1-9 Tidspunktet for eiendomsrettens opphør eller overgang til annet skattesubjekt**E-1-9.1 Frivillig eiendomsoverføring, herunder salg, bytte og gaveoverføring****E-1-9.1.1 Generelt**

Ved overføring av eiendomsrett ved salg eller bytte, følger tidspunktet for eiendomsrettens overgang av fortolkning av bestemmelsene i avtalen, med mindre partene i praksis har fravekket avtalens bestemmelser.

I utgangspunktet går de enkelte råderettene over fra selger til kjøper på følgende tidspunkter

- den juridiske råderetten; på tidspunktet for inngåelse av avtalen med mindre annet er avtalt
- den faktiske råderetten; på avtalens tidspunkt for levering/kjøpers overtakelse av formuesobjektet
- rett til objektets avkastning; på samme tidspunkt som den faktiske råderett, eventuelt et annet avtalt tidspunkt
- utøvelse av andre rettigheter; på det tidspunktet avtalen bestemmer eller forutsetter

Overgang av de enkelte råderettene fra selger til kjøper kan således skje på ulike tidspunkter. Ved vurderingen av eierspørsmålet må det foretas en helhetsvurdering. De ulike råderettene vil kunne tillegges ulik vekt, avhengig av hva slags type objekt det gjelder, jf. nedenfor.

Om hva som er faktisk og juridisk råderett, se [pkt. 2](#).

E-1-9.1.2 Spesielt om salg av fast eiendom

Overtar kjøperen den faktiske råderetten til en fast eiendom på permanent basis på avtaletidspunktet, kan kjøperen i utgangspunktet anses som eier fra avtaletidspunktet. Ved salg mv. av fast eiendom vil imidlertid overgangen av den faktiske rådigheten over eiendommen i normaltilfellene komme til uttrykk ved at kjøperen tiltrer/overtar eiendommen. Kjøperen vil normalt samtidig overta risikoen for eiendommen. Dette tidspunktet vil da markere eiendomsrettens overgang.

Skjer det ingen endring av bruken i forbindelse med salg, for eksempel fordi eiendommen leies bort til tredjeperson både før og etter, vil det som utgangspunkt ha stor betydning hva kjøpekontrakten bestemmer om eiendomsrettens overgang, se for eksempel HRD i Utv. 1997/738 (Rt. 1997/779). De reelle forholdene, herunder når retten til avkastningen av eiendommen går over til kjøper og tidspunktet hvor kjøper overtar partsforholdet i leiekontraktene vil imidlertid være avgjørende.

Særlig ved overdragelser mellom nærstående, vil de ulike råderettene ofte gå over på forskjellige tidspunkter. Ytre iakttagbare forhold som for eksempel utstedelse av skjøte tinglysning mv. vil ikke alltid samsvare med den faktiske og den juridiske råderetten. Den faktiske og den juridiske råderetten kan også være delt mellom selger og kjøper. Tidspunktet for eiendomsrettens overgang må i slike tilfeller fastsettes etter en konkret helhetsvurdering der en rekke momenter må tas i betraktning. Selv om selgeren beholder bruksretten for eiendommen, vil eiendomsretten etter omstendighetene kunne anses overført, se f.eks. URD 22. desember 2000 (Gauldal herredsrett) i Utv. 2001/505.

Om et tilfelle der neddemming av et areal ble ansett som overdragelse av eiendomsrett, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337).

Det er ikke gitt at det verdsettingstidspunktet som tidligere ble benyttet for arveavgiftsmessige formål, er sammenfallende med det privatrettslige tidspunktet for eiendomsrettens overgang, se for eksempel URD 22. desember 2000 (Gauldal herredsrett) i Utv. 2001/505.

Eksemplene nedenfor gjelder bare for de faktiske forhold slik de er beskrevet. Er ett eller flere forhold annerledes må det vurderes konkret om eiendomsretten er gått over.

Eksempel 1

Skattyter som eier egen enebolig, har inngått en bindende og fullstendig avtale om salg av boligen den 15. desember år 1. Kjøper skal etter avtalen tiltre boligen 25. februar år 2 og overtar og betaler den da. Eventuell gevinst er innvunnet på avtaletidspunktet den 15. desem-

ber år 1. Realisasjon som fristavbryting skjer på samme tidspunkt, dvs. at det er på dette tidspunktet vilkårene om botid og eiertid må vurderes. Eiendomsretten vil imidlertid først gå over til kjøper i år 2. En eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap tidfestes i år 2. Det vil også være fra og med år 2 at kjøperen skal ta eiendommen med som formue i sin skattemelding.

Eksempel 2

Foreldrene har inngått en bindende og fullstendig avtale med sine barn den 15. desember. Etter avtalen skal barna overta en enebolig fra foreldrene den 20. desember. Foreldrene beholder rett til å bo vederlagsfritt i hele eiendommen så lenge de lever og de skal betale alle utgifter på eiendommen.

Foreligger det ingen andre momenter som taler imot, vil eiendomsretten anses overført den 20. desember. Foreldrene må fra dette tidspunktet behandles etter reglene om bruk av andres bolig, se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 8.

Er det imidlertid avtalt eller forutsatt at barna ikke skal utøve noen rettigheter, f.eks. å kunne selge eller pantsette eiendommen før foreldrene dør, vil eiendomsretten først måtte anses overført på et senere tidspunkt.

E-1-9.1.3 Spesielt om salg av aksjer

Ved salg av aksjer vil eiendomsretten i utgangspunktet gå over på avtaletidspunktet, se emnet «**Aksjer – realisasjon**», pkt. 8. Gjelder det aksjer som er registrert i verdipapirregister (VPS), kan det normalt legges til grunn at eierskiftet skjer på den registrerte handelsdatoen. I noen tilfeller kan det være avtalt at ulike rettigheter til aksjene går over fra selger til kjøper på ulike tidspunkter. Avgjørende vil være når de vesentligste eierbeføyelsene har gått over på kjøper. Hvem som har den juridiske retten til å selge og pantsette aksjene og retten til å motta utbytte på aksjene, er momenter ved denne vurderingen. Videre kan f.eks. stemmeretten ha betydning. Normalt kan en legge til grunn at erververen har blitt eier senest fra det tidspunktet han har blitt registrert som eier ifølge aksjeeierboken, jf. asl./asal. kap. 4 del II.

Om et tilfelle der eierbeføyelsene til aksjene ikke ble ansett overført fordi det ble lagt til grunn at forkjøpsrett ville bli gjort gjeldende, se, se [BFU 10/2021](#).

E-1-9.1.4 Spesielt om salg av løsøre

Tidspunktet for eiendomsrettens overgang ved salg av løsøre vil som hovedregel være tidspunktet for levering, jf. [lov 13.mai 1988 nr.27 om kjøp \(kjøpsloven\)](#) § 13.

Foreligger det ikke noen avtale om levering, er utgangspunktet at kjøper må hente gjenstanden hos selger. Levering er gjennomført når gjenstanden er overtatt av kjøper, se kjøpsloven § 6.

Foreligger det avtale om levering, vil det være avtalen som regulerer leveringstidspunktet. Slike avtaler kan f.eks. gå ut på at

- selger skal bringe gjenstanden til kjøper. Leveringen er gjennomført når kjøper mottar gjenstanden, se kjøpsloven § 7 første ledd.
- selger skal sende gjenstanden til kjøper. Leveringen er gjennomført når selger overgir gjenstanden til fraktfører, se kjøpsloven § 7 annet ledd.
- gjenstanden er solgt «fritt levert» med angivelse av et bestemt sted. Leveringen er ikke gjennomført før gjenstanden er kommet fram til bestemmelsesstedet, se kjøpsloven § 7 tredje ledd.

Det gjelder særlige regler for forbrukerkjøp, se [forbrukerkjøpsloven](#).

E-1-9.2 Oppføring av bygg eller anlegg for byggherrens regning

Ved avtaler mellom en entreprenør og en kjøper om oppføring av ny bolig, går eiendomsretten i utgangspunktet over når boligen og tomten overtas av kjøper, jf. [bustadoppføringslova](#) § 14.

Føres bygget opp på en tomt tilhørende byggherren, anses eiendomsretten normalt å gå over etter hvert som materialene innføres i bygget.

E-1-9.3 Ekspropriasjon

Ved ekspropriasjon er utgangspunktet at eiendomsretten går over når rettskraftig skjønn foreligger, forutsatt at ekspropriasjonen blir gjennomført.

Ved avtale mellom partene kan det avtales et tidligere tiltredelsestidspunkt. I spesielle tilfeller kan også det forvaltningsorganet som treffer ekspropriasjonsvedtaket gi samtykke til at ekspropriasjonsinngrepet blir satt i verk før rettskraftig skjønn foreligger, se [lov 23.oktober 1959 nr. 3 om oreigning av fast eiendom](#) § 25. Eiendomsretten vil i slike tilfeller gå over på tiltredelsestidspunktet.

E-1-9.4 Odelsløsning

Overtas en eiendom i medhold av odelsrett, vil tidspunktet for eiendomsrettens overgang som hovedregel være når den som hevder odelsretten har fått skjøte, jf. [odelslova](#) § 73.

E-1-9.5 Gjeldsforhandling, gjeldsordning og akkord/gjeldsettergivelse

Ved offentlig gjeldsforhandling opphører eiendomsretten for den del av fordringen som faller bort

- ved tvangsakkord: på tidspunktet for stadfestelse
- ved frivillig gjeldsordning: når gjeldsordningen er vedtatt, jf. [lov 8.juni 1984 nr.58 om gjeldsforhandling og konkurs \(kkl.\)](#) § 52 og § 25.

Ved gjeldsordning for privatpersoner, opphører eiendomsretten for den del av fordringen som faller bort

- ved tvungen gjeldsordning: på tidspunktet for stadfestelse
- ved frivillig gjeldsordning: når gjeldsordningen er vedtatt jf. [lov 17.juli 1992 nr.99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner \(gol.\)](#) § 4-12 og § 5-4.

Ved gjeldsettergivelse etter direkte forhandling mellom partene, anses eiendomsretten å ha gått over når avgiver rettslig er bundet av sin viljeserklæring om gjeldsettergivelse, jf. [avtaleloven](#) kap. 1. Dette kan f.eks. være når rettslig bindende viljeserklæring om gjeldsettergivelsen er kommet frem til skyldneren. I tilfeller hvor domstol medvirker, er tidspunktet når avgjørelsen er rettskraftig. Er det satt betingelser for gjeldsettergivelsen, vil ikke dette påvirke tidspunktet så lenge disse ikke er brutt ved utgangen av inntektsåret, eller et brudd ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for ettergivelsen.

Om hvem som skal anses å være eier i forbindelse med gjeldsforhandling, se emnet «[Gjeldsforhandling](#)».

E-1-9.6 Oppløsning av aksjeselskap

Ved frivillig likvidasjon (oppløsning) av aksjeselskap, opphører eiendomsretten til aksjene når oppgjøret for utbetalingen til aksjonærene godkjennes av generalforsamling eller av tingretten (skifteretten), jf. [asl./asal. kap. 16](#). Et aksjeselskap kan ikke anses å være oppløst bare fordi det slutter å drive virksomhet, så lenge pliktene etter aksjeloven (regnskap, revisjon, meldinger til Foretaksregisteret mv.) oppfylles. Se for øvrig LRD 3. november 1999 (Gulating) i Utv. 2000/40.

E-1-9.7 Oppløsning av selskap med deltakerfastsetting

Opphør av eiendomsretten til andeler i selskap med deltakerfastsetting inntreer når selskapet anses oppløst, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)», pkt. 3.

E-1-9.8 Tyveri/underslag mv.

Er en gjenstand fratatt eieren ved tyveri, underslag eller annen kriminell handling, behandles eieren ved skattleggingen som om eiendomsretten til gjenstanden opphørte da handlingen ble gjennomført. Dette gjelder med mindre eieren har fått, eller det er klart at han vil få gjenstanden tilbake.

E-1-9.9 Hel ødeleggelse ved ulykke mv.

Ved hel ødeleggelse, f.eks. når et hus brenner ned til grunnen, er tidspunktet for opphør av eiendomsrett til huset vanligvis skadetidspunktet.

Er ødeleggelsen ikke total og det ved utgangen av inntektsåret er uklart om gjenstanden vil bli kondemnert eller reparert, anses eiendomsretten i utgangspunktet ikke for opphørt vedkommende inntektsår.

E-1-9.10 Kondemnering av gjenstand

Eiendomsrett til gjenstander som eieren vil kondemnere, opphører når eieren ved en ytre konstaterbar handling oppgir eiendomsretten til gjenstanden, f.eks. ved å destruere den, kjøre den til et avfallsmottak mv. Det er f.eks. ikke tilstrekkelig at en bil avskiltes.

E-1-9.11 Rettigheter

E-1-9.11.1 Bortfall av tidsbegrenset rettighet ved utløpet av rettighetsperioden

Eiendomsretten til en tidsbegrenset rettighet opphører ved utløpet av rettighetsperioden. Dette gjelder likevel ikke om eventuelle parter gir rettigheten lengre levetid, enten ved ny avtale eller rent faktisk.

E-1-9.11.2 Bortfall av rettighet fordi den mister sin verdi

Eiendomsretten til en rettighet anses ikke opphørt alene fordi den mister sin verdi. Om avskrivning på rettigheter brukt i inntektsgivende aktivitet, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

E-1-9.12 Dødsfall

Avdøde anses som eier fram til tidspunktet for dødsfallet.

Et dødsbo er eier av formuesobjektene fra dødsfallet frem til disse utloddes. Etter utlodning er det den arvingen som overtar formuesobjektet som anses som eier. I tilfeller hvor skattyter/testamentarving er gjenstandslegatar, dvs. har krav på en bestemt gjenstand etter arvelater, blir imidlertid testamentsarvingen eier av gjenstanden ved arvefallet. Arvefallet vil normalt være tidspunktet for arvelaters død.

Enarving som overtar boet udelt, anses som eier fra tidspunktet for dødsfallet. Det samme gjelder gjenlevende ektefelle/samboer i den utstrekning boet overtas i uskifte.

Hvis eiendommen overtas med begrensede rettigheter, må det foretas en helhetsvurdering av hvorvidt begrensningene er så vesentlige at eiendomsretten ikke kan anses for å være overført.

E-1-9.13 Leasing

Om hvem som anses som eier av en leaset gjenstand, se emnet «[Leasing](#)».

E-1-9.14 Leietakers påkostning

Påkostes et leid formuesobjekt av leietaker, blir leietakeren normalt ikke eier av påkostningen. Utleier vil anses som eier av påkostningen fra det tidspunktet utleier erverver en ubetinget rett til denne. Dette vil normalt være når påkostningen er ferdigstilt, se HRD i Utv. 1986/304 (Rt.1986/97). Kan leietaker ta med seg påkostningen eller etter avtale skal fjerne påkostningen, vil leietaker normalt være eier fra det tidspunktet da påkostningen ble foretatt. Det samme gjelder hvis det ved leietidens utløp skal skje et økonomisk oppgjør. Om leietakers avskrivninger i slike tilfeller, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 6.6.

E-1-9.15 Samboere

Ved avgjørelse av hvem av samboerne som skal anses som eier, legges de privatrettslige reglene til grunn. Er begge samboerne eiere, anses de å eie en ideell halvpart hver, med mindre de godtgjør et annet eierforhold.

E-2 Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere

- Sktl. § 2-10 til § 2-13, § 2-16, § 3-1 femte ledd, samt § 6-90 tredje ledd
- Ftrl. § 1-5 og § 25-4

E-2-1 Generelt

E-2-1.1 Ektefeller

Ektefeller er to personer som er gift med hverandre i medhold av lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven). Likestilt med ekteskap, er ekteskap inngått i utlandet og som anerkjennes i Norge. En regulert samlivsform i utlandet som i hovedsak har samme rettsvirkninger som ekteskap i inngåelseslandet, anerkjennes som et ekteskap i Norge når begge parter skriftlig har samtykket til dette, jf. ekteskapsloven § 18a første ledd annet punktum.

Separerte ektefeller er fremdeles å anse som gift etter ekteskapsloven. Skattemessig behandles likevel ikke separerte ektefeller etter reglene for ektefeller, jf. sktl. § 2-12 bokstav b. Dette gjelder uavhengig av om de er lovformelig separert eller bare har flyttet fra hverandre etter samlivsbrudd (faktisk separasjon). Flytter separerte ektefeller sammen, skattlegges de som ektefeller, og ikke som samboere.

Om ektefeller som lever atskilt uten å være separert, se [pkt. 2.4](#).

Flytter tidligere ektefeller sammen etter skilsmisse, skal de skattlegges som samboere (meldepliktig/ikke-meldepliktig).

E-2-1.2 Registrerte partnere

To personer av samme kjønn som er registrert som partnere i henhold til den opphevede lov 30. april 1993 nr. 40 om registrerte partnerskap (partnerskapsloven), har rett til å få omgjort partnerskapet til ekteskap, jf. ekteskapsloven § 111 femte ledd. Selv om de ikke har foretatt slik omgjøring, skal de etter skattereglene og annen lovgivning behandles som ektefeller.

Når Skatte-ABC benytter ordet «ektefeller», gjelder reglene tilsvarende for registrerte partnere.

For tidligere inngåtte partnerskap, herunder partnerskap som er omgjort til ekteskap, trer dato for registreringen av partnerskapet i stedet for dato for inngåelse av ekteskap. Tidligste dato for registrering av partnerskap var 1. august 1993.

E-2-1.3 Meldepliktige samboere

E-2-1.3.1 Skatterettslige regler, hovedregler

Følgende regler i skatteloven som gjelder for ektefeller, gjelder tilsvarende for samboere som er meldepliktige etter folketrygdloven § 25-4 første ledd første punktum, jf. § 1-5

- § 2-10 til § 2-15, jf. § 2-16
- § 6-32 (minstefradrag), jf. § 6-32 tredje ledd siste punktum
- § 15-4 (personfradrag), jf. § 15-4 tredje ledd
- § 6-90 tredje ledd (fordeling mellom kommuner), jf. § 2-16
- § 6-82 og overgangsreglene til § 6-83 (særfradrag), jf. § 2-16
- § 10-48 (ektefellers deltakelse i selskap med deltakerfastsetting), jf. § 2-16
- § 17-1 og § 17-2, jf. SSV § 6-4 (skattebegrensning), jf. § 17-2 tredje ledd

Se [pkt. 1.3.5](#). Om unntak, se [pkt. 1.3.2](#) og [pkt. 1.3.3](#).

Skattelovens regler om ektefeller, som nevnt over, gjelder ikke for samboere som bare er meldepliktig etter ftrl. § 25-4 første ledd annet og tredje punktum, jf. § 3-2 femte ledd. Reglene gjelder således ikke for personer som har vært samboere i 12 av de siste 18 månedene uten at de har vært gift, og/eller har, eller har hatt felles barn. Se Ot.prp. nr. 1 (1993–94) pkt. 2.

Andre regler i skatteloven enn dem som er nevnt over, samt tilsvarende regler i andre lover som gjelder for ektefeller, gjelder ikke uten videre for meldepliktige samboere.

Om hvem som er meldepliktige etter folketrygdloven og hvilke meldepliktige samboere som skal behandles skatterettslig som ektefeller, se nedenfor.

Når Skatte-ABC bruker uttrykket «meldepliktige samboere» menes meldepliktige samboere som skal behandles skatterettslig som ektefeller. Når Skatte-ABC bruker uttrykket «ikke-meldepliktige samboere» menes alle andre samboere, også de som er meldepliktige etter folketrygdloven uten at de behandles som ektefeller etter skattereglene.

Når Skatte-ABC benytter ordet «ektefeller», gjelder reglene tilsvarende for meldepliktige samboere som omfattes av folketrygdloven § 25-4 første ledd første punktum, med mindre det uttrykkelig er tatt forbehold.

Om samboere som ikke er meldepliktige, se emnet «**Samboere**».

E-2-1.3.2 Skatterettslige regler, unntak for samboere meldepliktig etter folketrygdloven

Etter skattereglene skal samboere som bare mottar overgangsstonad (og som derfor ikke er «pensjonist») som nevnt i sktl. § 2-16 første ledd) ikke skattlegges som ektefeller selv om de er meldepliktige etter folketrygdloven. Når Skatte-ABC benytter uttrykket «meldepliktig samboer», omfatter dette ikke meldepliktige samboere som bare mottar overgangsstonad (fordi disse ikke regnes som pensjonister).

E-2-1.3.3 Skatterettslige regler, overgangsregler for samboere meldepliktig etter folketrygdloven

Ovennevnte regler gjelder ikke for samboere som begge gikk under definisjonen av meldepliktige samboere i den tidligere ftrl. (av 17. juni 1966 nr. 12) § 18-15 før 1. januar 1994, jf. sktl. § 2-16 annet ledd. Samboere som begge hadde pensjon før 1. januar 1994, men ikke omfattes av definisjonen i någjeldende ftrl. § 1-5, er meldepliktige f.o.m. det tidspunktet de fikk/får barn sammen.

E-2-1.3.4 Skatterettslige regler, tilfeller hvor det er tvil om samboerne er meldepliktige

Når vilkårene for meldeplikt er oppfylt, skal samboerne behandles som meldepliktige samboere, selv om samboerskapet ikke er meldt til NAV. Er det tvil om vilkårene er oppfylt, er det NAV som avgjør om et par er meldepliktig. NAVs avgjørelse er bindende. Er skattemyndighetene i tvil, bør NAV kontaktes.

E-2-1.3.5 Folketrygdens regler, hovedregler for meldeplikt etter ftrl. § 25-4 første ledd første punktum, jf. § 1-5

To personer som ikke er gift/registrerte partnere, er meldepliktige etter ftrl. § 25-4 første ledd første punktum, jf. § 1-5 (men ikke etter § 25-4 første ledd annet og tredje punktum, jf. § 3-2 femte ledd) når

- minst en av dem har rett til pensjon eller overgangsstonad fra folketrygden, eller rett til avtalesfestet pensjon med statstilskudd (AFP),
- de er samboere dvs. de bor i samme bygning, se [pkt. 1.3.6](#), og
- paret enten
 - har eller har hatt felles barn, og/eller
 - tidligere har vært gift med hverandre eller vært registrerte partnere

Følgende utbetalinger til minst en av samboerne vil gi meldeplikt etter folketrygdreglene dersom vilkårene for øvrig er oppfylt

- alderspensjon etter ftrl. kap. 19 og kap. 20
- avtalesfestet pensjon med statstilskudd (AFP)
- pensjon eller overgangsstonad til tidligere familiepleier etter ftrl. kap. 16
- pensjon eller overgangsstonad til gjenlevende etter ftrl. kap. 17

Personer som mottar overgangsstonad etter folketrygdloven kap. 16 og 17 skal likevel ikke behandles skatterettslig som ektefeller, se [pkt. 1.3.2](#) og [pkt. 1.3.3](#).

Uføretrygd etter ftrl. kap. 12 utløser ikke meldeplikt til NAV, da uføretrygd ikke anses som pensjon etter ftrl. § 25-4.

E-2-1.3.6 Folketrygdens regler, når bor paret sammen

Etter ftrl. § 1-5 fjerde ledd regnes to personer som nevnt i [pkt. 1.3.5](#) som «samboere» hvis de bor i samme bygning. Dette gjelder selv om de bor i hver sin del av bygningen. Etter reglene i folketrygdloven anses et seksjonert bygg som én bygning.

Bor personene i hver sin leilighet i samme boligblokk/leiegård med mer enn fire boenheter, kan NAV bestemme at de likevel ikke skal anses som samboere, jf. ftrl. § 1-5 fjerde ledd annet punktum. To personer som vanligvis bor sammen, regnes som samboere selv om de bor midlertidig atskilt.

Reglene ovenfor gjelder selv om årsaken til at de bor sammen er boligproblemer.

Det er det faktiske bostedet som er avgjørende, uavhengig av hvor personen er registrert som bosatt i folkeregisteret.

E-2-1.3.7 Folketrygdens regler, felles barn

Felles barn forutsetter at farskapet er fastslått i medhold av lov. Et senere fastslått farskap har tilbakevirkende kraft. Adoptivbarn må være adoptert av den som ikke er barnets far/mor, eventuelt av begge samboerne, for at det skal anses som felles barn.

Er et fellesbarn født levende, er det uten betydning for meldeplikten om det senere dør eller blir bortadoptert.

E-2-1.3.8 Folketrygdens regler, inntreden av meldeplikt

Meldeplikt inntreer fra og med det tidspunktet alle vilkårene om meldeplikt foreligger, jf. ovenfor om vilkår. Tidspunktet for inntreden av meldeplikt trer da i stedet for dato for inngåelse av ekteskap.

E-2-1.3.9 Folketrygdens regler, opphør av meldeplikt

Meldeplikt opphører fra og med det tidspunktet minst ett av vilkårene for meldeplikt ikke lenger er oppfylt. Opphør av meldeplikt har samme skattemessige virkning som skilsmisse for ektefeller. Meldeplikt kan for eksempel opphøre når samboerne flytter fra hverandre eller ytelser som nevnt i [pkt. 1.3.5](#) opphører.

Meldeplikten opphører ikke om et fellesbarn dør eller blir adoptert bort.

E-2-2 Vilkår for skattlegging som ektefeller

E-2-2.1 Inngåelse av ekteskap

Reglene om skattlegging av ektefeller gis først virkning for inntektsåret etter det året ekteskapet er inngått. Inngås f.eks. ekteskap i januar år 1, får reglene for ektefeller først anvendelse fra og med år 2. Ektefellene kan ikke kreve å bli skattlagt som ektefeller i år 1. Det året ekteskapet inngås skal ektefellene skattlegges hver for seg (atskilt), jf. sktl. § 2-12 bokstav a. Dette betyr at de dette året skattlegges som to selvstendige skattytere for sin egen formue og inntekt. Om unntak for såkalt «felles bedrift», se [pkt. 13.3](#).

E-2-2.2 Separasjon

E-2-2.2.1 Generelt

Ektefeller som er separert ved utgangen av inntektsåret, skattlegges hver for seg (atskilt), jf. sktl. § 2-12 bokstav b. Som «separasjon» regnes ikke bare separasjon ved dom eller bevilning, men også faktisk separasjon som følge av samlivsbrudd som antas å bli varig. Separasjon må gi seg uttrykk i at ektefellene bor hver for seg.

Nærmere om skattleggingen i forbindelse med separasjon, herunder samlivsbrudd, se [pkt. 12](#).

Om skattlegging etter reglene om «felles bedrift» i separasjonsåret, se [pkt. 13.3](#).

E-2-2.2.2 Gjenoptatt samliv

Hvis ektefellene har vært separert (ikke skilt) eller har levd atskilt, skal de skattlegges som ektefeller hvis de har flyttet sammen før utgangen av inntektsåret. Dette gjelder selv om de var separert eller levde atskilt per 1. januar i inntektsåret.

E-2-2.3 Skilsmisse

Ektefeller som er skilt ved utgangen av inntektsåret skattlegges hver for seg. Hvis de bor sammen brukes reglene for meldepliktige samboere, se ovenfor, eller reglene for ikke-meldepliktige samboere, se emnet «[Samboere](#)».

Nærmere om skattleggingen i forbindelse med skilsmisse, se [pkt. 12](#).

E-2-2.4 *Ektefeller som lever atskilt (ikke samlivsbrudd)*

E-2-2.4.1 *Generelt*

Ektefeller skal skattlegges hver for seg (atskilt) selv om ekteskapet består både formelt og reelt når de etter ekteskapsinngåelsen fortsetter å bo hver for seg. Tilsvarende gjelder også dersom de etter å ha etablert felles hjem går over til å leve varig atskilt uten at det foreligger samlivsbrudd.

Ektefeller som har inngått ekteskap før inntektsårets begynnelse anses ikke å leve varig atskilt, selv om de har hver sin bolig når

- de har felles hjemmeboende barn, eller
- den ene ektefellen anses å være forsørget av den andre

Ektefellene skal i slike tilfeller skattlegges som ektefeller, jf. sktl. § 2-10 og § 2-11.

Bor barna sammen med en av ektefellene, skal begge ektefellene skattlegges i den kommunen hvor barna bor.

Bli den ene ektefellen forsørget av den andre, skal begge skattlegges i forsørgerens bostedskommune.

Ektefeller som har en felles bolig skal skattlegges som ektefeller, selv om de for det meste oppholder seg i forskjellige kommuner på grunn av arbeidet. Dette gjelder også om de hver for seg har tilstrekkelig inntekt til å forsørge seg selv.

E-2-2.4.2 *Opphold i institusjon mv.*

Ektefeller skal ikke anses å leve varig atskilt selv om den ene ektefellen bor på institusjon, se sktl. § 2-12 bokstav b annet punktum. Reglene om skattlegging av ektefeller skal fortsatt anvendes i slike tilfeller.

E-2-3 *Skattlegging under ett for formue*

Ektefeller som oppfyller vilkårene for å bli skattlagt som ektefeller, skal skattlegges under ett for formue, jf. sktl. § 2-10. Skatten skal alltid beregnes av ektefellenes samlede formue. Formuesskatten fordeles mellom ektefellene forholdsmessig etter størrelsen av den nettoformuen hver av ektefellene har fastsatt, jf. sktl. § 2-13.

Ektefellene kan velge hvem som skal skattlegges for formue. Hvis ektefellene ikke er enige, skal formuen skattlegges hos den som er privatrettslig eier. Hvis en av ektefellene har negativ formue, vil ubenyttet gjeldsfradrag automatisk bli overført til den andre ektefellen, jf. sktl. § 4-30 tredje ledd.

Fordelingen av formuen mellom ektefellene påvirker ikke den samlede skatten på formuen, men påvirker hvem av ektefellene som har ansvaret for formuesskatten.

E-2-4 *Særskilt skattlegging av inntekt*

E-2-4.1 *Generelt*

Av sktl. § 2-11 første ledd framgår at ektefeller skattlegges særskilt for sine inntekter.

Særskilt skattlegging innebærer at ektefellenes skatt på inntekt beregnes hver for seg. Dette medfører at det for hver av ektefellene foretas en separat skatteberegning av inntektskatt på alminnelig inntekt, trinnskatt på personinntekt, og av trygdeavgifter.

E-2-4.2 *Fordeling av inntekt mellom ektefellene*

E-2-4.2.1 *Generelt*

Arbeidsinntekt, pensjon, trygdeytelser mv. skal tilordnes den av ektefellene som har utført arbeidet eller er berettiget til pensjonen eller trygdeytelsen mv. Det samme gjelder utbetaling fra avtale om individuell sparing til pensjon. Om inntekt av virksomhet, se [pkt. 13](#).

Ektefeller som oppfyller vilkårene for å bli skattlagt som ektefeller, kan fritt velge hvem som skal tilordnes kapitalinntekter som for eksempel

- andelseiers andel av inntekt i boligselskap/boligsameie
- gevinst ved realisasjon av eiendom utenfor virksomhet
- gevinst ved realisasjon av andre kapitalgjenstander utenfor virksomhet
- renter av bankinnskudd mv.
- utbytte
- utleieinntekt utenfor virksomhet

Hvis ektefellene ikke er enige om fordelingen/tilordningen, skattlegges inntekten hos den som har opptjent inntekten.

E-2-4.2.2 *Barns inntekt*

Barns inntekt skal skattlegges med en halvpart på hver av foreldrene hvis foreldrene lever sammen, jf. sktl. § 2-14. Foreldrene kan imidlertid fastsette en annen fordeling. Nærmere om skattlegging av barns inntekt hos foreldrene, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

E-2-4.2.3 *Ektefelletillegg*

Mottar den ene ektefellen alderspensjon med ektefelletillegg fra folketrygden, vil hele pensjonen være utbetalt til den pensjonsberettigede. Det vil da foreligge bare én innrapportering hvor ektefelletillegget vil være innrapportert særskilt. Ektefelletillegget i tilknytning til alderspensjon og avtalefestet pensjon som er gitt med virkning fra 1. januar 2011 eller senere er skattepliktig.

Skatteplikt gjelder også ektefelletillegg i uføretrygd etter § 8 i forskrift 3. juli 2014 nr. 947 om omregning av uførepensjon til uføretrygd. Slikt tillegg gis til uføretrygdet som før 1. januar 2015 hadde ektefelletillegg i uførepensjon.

Skattepliktig ektefelletillegg skattlegges hos den som mottar pensjonen/trygden, se emnet «[Trygdeytelser og andre sosiale ytelser](#)», pkt. 2. Ektefelletillegg som er fritatt for skatteplikt skal også innrapporteres. Skattefritak gjelder for de som mottar ektefelletillegg i alderspensjon eller avtalefestet pensjon med virkning fra 31. desember 2010 eller tidligere, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav j. Om adgangen til særskilt beregnet minstefradrag i skattepliktig ektefelletillegg, se emnet «[Minstefradrag](#)», pkt. 6.4.

E-2-4.2.4 *Barnetillegg til pensjon og uføretrygd*

Barnetillegget til pensjon og uføretrygd skattlegges alltid hos mottakeren.

E-2-4.3 *Fordeling av fradrag mellom ektefellene*

E-2-4.3.1 *Generelt*

Kostnader knyttet til inntekt, som nevnt i [pkt. 4.2.1](#), fradras hos (tilordnes) den som skattlegges for inntekten. Om fordeling mellom ektefeller av inntekt fra virksomhet (felles bedrift), se [pkt. 13](#).

Ektefellene som oppfyller vilkårene for å bli skattlagt som ektefeller kan velge hvem som skal ha fradrag for kapitalkostnader. Hvis ektefellene ikke er enige, skal kostnadene fradras hos den som har hatt betalingsforpliktelsen.

Ektefellene kan selv velge hvem av dem som skal ha fradrag som ikke kan knyttes til en bestemt inntektskilde, uten hensyn til hvem av dem betalingsplikten privatrettslig påhviler.

E-2-4.3.2 *Eksempler på fradrag som ektefellene kan fordele fritt mellom seg*

Dersom ektefellene er enige om fordelingen kan de fordele følgende fradrag fritt mellom seg

- andelseiers andel av kostnader i boligselskap/boligsameie
 - tap ved realisasjon av aksjer mv. utenfor virksomhet
 - tap ved realisasjon av andeler i verdipapirfond utenfor virksomhet
 - tap ved realisasjon av bolig, tomt og annen fast eiendom mv. utenfor virksomhet
 - premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav e, når minstefradraget ikke benyttes
 - årets underskudd ved utleie mv. av fast eiendom utenfor virksomhet
- Opplistingen er ikke uttømmende.

E-2-4.3.3 *Fradrag som ektefellene ikke kan fordele fritt mellom seg*

Fradrag som ektefellene ikke kan fordele fritt mellom seg, er

- bidrag til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning eller undervisning
- faktiske kostnader vedrørende tjenesten som kostnader til flytting, faglitteratur, hjemmekontor mv.
- fagforeningskontingent

- gave til visse frivillige organisasjoner, se emnet «[Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold](#)»
 - fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)
 - jordbruksfradrag
 - merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for kostnader til pendlerbolig og fradrag for besøksreiser til hjemmet
 - minstepfradrag
 - næringsdrivendes premie til egen tilleggstrygd for sykepenger fra folketrygden (bostedskommunen)
 - premie til tjenstepensjonsforsikring
 - særskilt fradrag i inntekt fra skiferproduksjon
 - særskilt fradrag for fiskere
 - særskilt fradrag for reineiere
 - særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)
 - tidligere års underskudd. Fremførbart eller tilbakeført underskudd skal først gå til fradrag i ektefellens egen inntekt. Eventuell udekket rest trekkes fra i den andre ektefellens inntekt
 - innbetaling til individuell pensjonsavtale
 - innbetaling til avtale om individuell sparing til pensjon
 - årets udekkede underskudd
- Opplistingen er ikke uttømmende.

E-2-4.3.4 Negativ inntekt

For ektefeller gjelder reglene om overføring og fremføring av underskudd i første omgang særskilt for hver av dem. Når en av ektefellene har et udekket underskudd, skal underskuddet fradras i den andre ektefellens inntekt i samme år, jf. sktl. § 6-3 tredje ledd. Hvis overføringen av negativ inntekt fører til at den andre ektefellen ikke får inntekt som medfører beregning av skatt, vil denne heller ikke få effektivt skattefradrag for f.eks. boligsparing for ungdom (BSU) etter sktl. § 16-10 eller skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1. Se for øvrig emnet «[Underskudd](#)».

E-2-5 Transaksjoner mellom ektefellene

Transaksjoner mellom ektefeller får som hovedregel ikke skattemessige virkninger. Dette gjelder også transaksjoner ved skifte i forbindelse med separasjon/skilsmisse. Se HRD i Utv. II/654 (Rt. 1934/577), HRD i Utv. 1982/690 (Rt. 1982/1330) og HRD i Utv. 1993/1365 (Rt. 1993/1268).

Transaksjoner mellom tidligere ektefeller som skjer etter foretatt skifte i forbindelse med samlivsbrudd, behandles derimot etter vanlige regler.

Om særlige regler ved overføring av aksjer til ektefelle bosatt i utlandet, se sktl. § 10-70 første ledd og emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)», pkt. 4.2.

Om ektefeller som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.4.

E-2-6 Personfradrag

Ektefeller skattlegges særskilt eller hver for seg for inntekt, og har rett til hvert sitt personfradrag. Ubenyttet personfradrag kan ikke overføres til den andre ektefellen. Nærmere om personfradrag, se emnet «[Personfradrag](#)».

E-2-7 Foreldrefradrag

Om når ektefellene kan kreve foreldrefradrag, se emnet «[Foreldrefradrag](#)».

E-2-8 Skatteplikt til flere kommuner

Om skattestedet, se emnet «[Skattestedet](#)».

E-2-9 Utland

Ektefeller skal som utgangspunkt behandles hver for seg mht. om de er skattemessig bosatt i Norge eller i utlandet, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)». Om personfradrag for ektefeller når den ene eller begge har oppholdt seg i Norge bare deler av året, se emnet «[Personfradrag](#)», pkt. 4.2.

E-2-10 Dødsfall

Om skattlegging av ektefeller ved dødsfall, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

E-2-11 Taushetsplikt

Om taushetsplikt, se Skatteforvaltningshåndboken.

E-2-12 Skattlegging ved separasjon/skilsmiss

E-2-12.1 Separasjons-/skilsmissbeo

Et separasjons-/skilsmissbeo er ikke eget skattesubjekt.

E-2-12.2 Fordeling av formue og gjeld

(Gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

E-2-12.2.1 Generelt

Om hva som er ektefellenes særeie eller felleseie og hvilken gjeld begge ektefeller er ansvarlig for, se ekteskapsloven.

Er skiftet av fellesboet ikke gjennomført før utgangen av inntektsåret, skal ektefellene/de tidligere ektefellene (nedenfor kalt partene) i sine skattemeldinger ta med eiendeler og gjeld i boet slik at skattemeldingene til sammen omfatter all formue og gjeld. Er det uenighet om fordelingen eller omfatter ikke fordelingen alt, gjelder de nedenstående reglene før skiftet er gjennomført.

E-2-12.2.2 Særeie

Formuesobjekter som er særeie, skal tas med av den parten som er eier av objektet, selv om den andre parten tilkjennes bruksretten til eiendelen, f.eks. boligen.

Alle eiendeler som erverves etter samlivsbruddet behandles på samme måte som særeie.

E-2-12.2.3 Felleseie

Formuesobjekter som er felleseie skal hver av partene ta med en halvpart av.

E-2-12.2.4 Gjeld

Hver av partene skal ta med en halvpart av gjelden, med mindre de fastsetter annen fordeling.

E-2-12.3 Fordeling av bruttoinntekt og fradrag

E-2-12.3.1 Virksomhet, lønn, pensjon mv.

Inntekt av virksomhet, lønn og pensjon mv. skattlegges hos den av partene som har opptjent inntekten.

E-2-12.3.2 Avkastning

Avkastning av formue skattlegges hos den parten som opptjener fordelingen.

E-2-12.3.3 Fradrag, generelt

Fradragsposter som knytter seg til bestemte inntekter føres til fradrag hos den parten som er skattepliktig for den aktuelle inntekten, se ovenfor. Dette vil f.eks. gjelde minstepfradrag og kostnader som inngår i dette, kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted, fagforeningskontingent, premie til tjenestepensjonsforsikring mv.

Driftskostnader i virksomhet fradragsføres hos den parten som tilordnes inntekten av virksomheten. Avskrivninger fradragsføres hos den parten som skattlegges for avkastningen av gjenstanden.

Andre kostnader som ikke er knyttet til bestemte inntektsposter, skal i utgangspunktet fradragføres hos den som er ansvarlig for kostnaden.

E-2-12.3.4 Fradrag, gjeldsrenter

Gjeldsrenter påløpt i året for separasjonen/skilsmisjonen kan føres til fradrag hos den parten som har betalt rentene så fremt begge er enige. Er de uenige, skal gjeldsrenter påløpt etter samlivsbruddet føres til fradrag hos den som er ansvarlig for gjelden. Er begge partene ansvarlig for gjelden, skal de fordele gjeldsrentene likt så fremt de ikke hefter ulikt for gjelden.

E-2-12.3.5 Underskudd

Underskudd i tilknytning til felleseiendommer frem til separasjons-/skilsmissetidspunktet fordeles med en halvpart på hver av partene. Kan de påvise at de postene som inngår i underskuddet fordeles seg annerledes, legges denne fordelingen til grunn. Om underskudd i felles virksomhet, se [pkt. 13.9](#).

E-2-12.4 Inngangsverdi

Overdragelse mellom partene i forbindelse med skifte etter separasjon/skilsmisse, anses ikke som realisasjon og endrer ikke gjenstandenes skattemessige inngangsverdi, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav e. Dette gjelder uavhengig av formuesordningen mellom ektefellene.

E-2-13 Inntekt av virksomhet (felles bedrift)

E-2-13.1 Hva er «felles bedrift»

Som «felles bedrift» anses en virksomhet (enkeltpersonforetak) som eies i sin helhet av den ene ektefellen eller begge ektefeller i fellesskap, jf. sktl. § 2-11 annet ledd. Det er i denne sammenhengen uten betydning om den ene ektefellen er eeneier og om virksomhetsformuen eventuelt tilhører dennes særøie.

Ektefeller som driver en virksomhet sammen kan imidlertid velge å registrere virksomheten som et selskap med deltakerfastsetting med hver av ektefellene som selvstendige deltakere, se FSFIN § 10-48-1, jf. sktl. § 10-48. Denne valgadgangen gjelder også for andel i selskap med deltakerfastsetting hvor det er andre deltakere. Nærmere om den skattemessige behandlingen når ektefellene anses som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting, se emnet [«Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting»](#).

Nedenfor omtales de tilfellene hvor ektefellene ikke har valgt å registrere virksomheten som selskap med deltakerfastsetting.

Om hva som er én virksomhet, se emnet [«Virksomhet – allment»](#), [pkt. 7.1](#).

Som ektefellenes «felles bedrift» etter sktl. § 2-11 annet ledd anses også enhver deltakerinteresse i selskap med deltakerfastsetting. Dette gjelder likevel ikke hvis hver av ektefellene er selvstendige deltakere og dette er registrert i foretaksregisteret, se ovenfor. Behandlingen av selskapsdeltakelsen som «felles bedrift» gjelder uansett størrelsen på den ene eller begge ektefellers deltakerandel. Den delen av overskuddet som faller på ektefellene ifølge selskapsavtalen (eller arbeidsavtale for ektefelle som ikke er deltaker), slås sammen og fordeles etter reglene for «felles bedrift».

Et aksjeselskap er et eget skattesubjekt, og kan ikke anses som ektefellenes «felles bedrift». Dette gjelder selv om ektefellene eier alle eller hovedparten av aksjene.

E-2-13.2 «Felles bedrift» når inntekten skatlegges særskilt (ikke atskilt)

E-2-13.2.1 Ingen av ektefellene arbeider i virksomheten

Arbeider ingen av ektefellene i virksomheten, skal inntekten fastsettes hos eieren. Er begge ektefellene eiere, skal de fordele overskuddet etter eierandeler.

E-2-13.2.2 Bare den ene ektefellen arbeider i virksomheten

Arbeider bare den ene ektefellen i virksomheten, skal inntekten i sin helhet regnes å være innvunnet av denne ektefellen selv om vedkommende ikke er privatrettslig eier av virksomheten.

E-2-13.2.3 Begge ektefellene arbeider i virksomheten

Arbeider begge ektefellene i virksomheten uten at de fordeler overskuddet, skal inntekten anses innvunnet av hovedtøveren.

Arbeider begge ektefellene i virksomheten, kan de fordele overskuddet mellom seg. Det er ikke noe krav at den andre ektefellen har arbeidet i ikke ubetydelig omfang i virksomheten. For begge ektefellene vil inntekten være virksomhetsinntekt. Nærmere om fordeling av overskuddet i slike tilfeller, se [pkt. 13.5](#).

En ektefelle kan ikke være lønnstaker i den andre ektefellens virksomhet. Unntak fra dette vil gjelde hvis den andre ektefellens «virksomhet» er en KS-andel, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», [pkt. 4.4](#).

E-2-13.3 «Felles bedrift» når ektefellene skattlegges atskilt

Reglene om fordeling mellom ektefeller av inntekt fra virksomhet kommer ikke direkte til anvendelse i de tilfellene hvor ektefellene skal fastsette skattegrunnlaget/skattlegges hver for seg (atskilt). Prinsippene om inntekt fra «felles bedrift» kan likevel legges til grunn i

- det året ektefellene gifter seg, for tiden etter ekteskapets inngåelse
- det året de separeres, for tiden frem til samlivsbruddet

For den resterende delen av året gjelder ikke reglene om fordeling av inntekt fra «felles bedrift».

E-2-13.4 Flere virksomheter

Driver ektefellene klart atskilte virksomheter, f.eks. i forskjellige lokaler med særskilte regnskaper, skal virksomhetene vurderes hver for seg etter reglene i sktl. § 2-11 annet ledd om fordeling av overskudd.

E-2-13.5 Fordeling av overskuddet når begge ektefeller arbeider i virksomheten

E-2-13.5.1 Generelt

Utgangspunktet for fordelingen av overskuddet vil være en totalvurdering av begge ektefelle-nes arbeidsinnsats i virksomheten, hvor de må ta hensyn til både arten og omfanget av arbeidet.

Er ektefelle-nes innsats i virksomheten tilnærmet likeverdig, kan det være aktuelt å likede- le overskuddet. Har den ene ektefellen bare utført uselvstendig eller underordnet arbeid, kan ikke vedkommendes del av overskuddet settes høyere enn hva det ville kostet å ansette utenforstå- ende til å utføre arbeidet.

Dersom overskuddet i virksomheten, se [pkt. 13.5.3](#), ikke er større enn at det gir begge ekte- fellene et rimelig vederlag for arbeidsinnsatsen («eierlønn»), kan de fordele hele overskuddet etter arbeidsinnsatsen. Det samme gjelder hvor overskuddet er så lite at det ikke gir ektefellene fullt vederlag for arbeidsinnsatsen. Det kan i slike tilfelle ikke overføres så mye av overskud- det til den ektefellen som ikke er hovedtøver at det – hensett til arbeidsinnsatsen – blir for- holdsvis mindre til beskatning hos den som anses som hovedtøver av virksomheten.

Hva som er passende «eierlønn» for ektefellene må vurderes ut fra det generelle lønnsni- vået i bransjen, men det vil ofte kunne være naturlig å gå noe høyere, fordi eierne gjerne vil ha en mer ansvarsfull stilling i virksomheten enn vanlige ansatte, bl.a. med ansvar for planlegging av driften, innkjøp mv. Dette forholdet vil særlig gjøre seg gjeldende ved stipulering av «eier- lønn» til den som anses som hovedtøver av virksomheten. Dersom den andre ektefellen ikke har noen lederfunksjon i virksomheten, men utfører arbeid mer på linje med en ansatt, vil det ved fordelingen av overskuddet være mest naturlig å sammenligne med lønnsnivået for en ansatt i tilsvarende stilling.

E-2-13.5.2 Fordeling av kapitalavkastningsdelen

Er overskuddet, se [pkt. 13.5.3](#), større enn det som tilsvarer en rimelig «eierlønn» for begge ektefellene, må det overskytende anses som kapitalavkastning. Denne vil kunne bestå av en kapitalavkastning i virksomheten, dvs. en «normal» forrentning av den nedlagte kapitalen og i tillegg en eventuell meravkastning som skyldes den verdiskapningen ektefelle-nes innsats i virksomheten har lagt grunnlaget for. I virksomhet som i stor grad er basert på maskinell drift og/eller har ansatte i tillegg til ektefellene, må det vanligvis være riktig å tilordne overskuddet,

utover stipulert lønn til ektefellene, til hovedtøver av virksomheten. Det vil imidlertid i praksis oppstå tilfeller hvor ledelse og ansvar for driften av virksomheten og arbeidsinnsats ellers i større eller mindre grad er fordelt mellom ektefellene. Ved fordelingen av større overskudd vil det derfor forekomme tilfeller hvor den andre ektefellen i sin skattemelding må kunne ta med en del av overskuddet utover stipulert eierlønn. Det vil i slike tilfeller være mest praktisk å nytte samme fordelingsnøkkel for hele overskuddet. Lik fordeling av overskuddet vil likevel bare være aktuelt hvor overskuddet i sin helhet skyldes ektefellenes likeverdige innsats.

E-2-13.5.3 Samlet overskudd til fordeling

Overskudd som ektefellene kan fordele mellom seg er alminnelig inntekt fra virksomheten, eventuelt overskuddsandelen i selskap med deltakerfastsetting. Når jord- og skogbrukseiendom drives som en samlet enhet, er det summen av jord- og skogbruksinntekten som skal fordeles.

Alminnelig inntekt fremkommer etter at det er gjort fradrag for alle kostnader, herunder gjeldsrenter, avskrivninger samt føderåd mv. som knytter seg til virksomheten. Det gjøres ikke fradrag for renteinntekter mv. som er inntektsført i regnskapet når slike inntekter har klar sammenheng med virksomheten.

Inntektsføring av negativ saldo, samt gevinst- og tapskonto i virksomhet, regnes med i netto virksomhetsinntekt ved fordeling mellom ektefellene. Det samme gjelder gevinst ved realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler, herunder tomt som har vært driftsmiddel i virksomhet.

Gevinst ved realisasjon av tomt i virksomhet, inngår i netto virksomhetsinntekt (beregningsgrunlaget) som ektefellene kan fordele mellom seg etter arbeidsinnsats.

Sykepenger anses ikke som inntekt fra «felles bedrift».

E-2-13.6 Fordeling av gjeldsrenter

Gjeldsrenter anses å være pådratt av begge ektefeller i samme forhold som de fordeler netto overskudd mellom seg.

Når det er konstatert at det er netto overskudd i «felles bedrift» etter fradrag for gjeldsrenter, kan ektefellene fordele overskudd før gjeldsrentefradraget mellom seg i samme forhold som overskudd etter gjeldsrentefradraget. Ektefellene fordeler deretter gjeldsrentene vedrørende virksomheten mellom seg i samme forhold som overskuddet. Når ektefellene ikke har fordelt inntekt fra «felles bedrift» mellom seg, skal gjeldsrentene fradragføres hos den ektefellen de er pådratt. Eventuelle gjeldsrenter utenfor virksomhet kan ektefellene fritt fordele mellom seg.

E-2-13.7 Opphør av virksomhet

Inntektsføring/fradragføring av negativ saldo, gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo i år etter at virksomheten opphørte kan ektefellene fordele på samme måte som de tidligere fordelte overskuddet mellom seg.

E-2-13.8 Skattested

Hvis det gjelder en stedbunden virksomhet, skal begge ektefellenes andel av overskuddet skattlegges i virksomhetskommunen.

E-2-13.9 Underskudd

Underskudd i virksomhet skal tilordnes den av ektefellene som er ansvarlig innehaver av virksomheten, eventuelt begge hvis begge er ansvarlige. En ektefelle som ikke er ansvarlig innehaver, kan ikke få tilordnet andel av underskudd. Dette gjelder selv om vedkommende kunne fått tilordnet overskudd etter reglene om «felles bedrift» på grunnlag av arbeidsinnsats. Udekket underskudd hos den ene ektefellen skal likevel overføres til fradrag i den andre ektefellens positive inntekt, jf. sktl. § 6-3 tredje ledd. Se også [pkt. 4.3.3](#) siste strekpunkt og emnet «[Underskudd](#)», [pkt. 7.3.1](#).

E-2-13.10 Forretningsgård, utleie av lokaler til ektefelle som driver egen virksomhet

Driver den ene ektefellen virksomhet i bygning som tilhører den andre ektefellen, kan ikke virksomhetsinntekten reduseres med husleie til den andre ektefellen. Den delen av bygningen som benyttes i ektefellens virksomhet må anses å inngå i «felles bedrift».

Virksomhetsinntekten skal reduseres med driftskostnadene og avskrivninger vedrørende den delen av bygningen som brukes i virksomheten.

Hvis ektefellene har registrert og driver virksomheten som et selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 13.1](#) og emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», kan selskapet på vanlig måte betale og kostnadsføre husleie for lokale som selskapet leier i bygning som tilhører den ene eller begge ektefellene.

E-2-13.11 Endring av skattefastsetting

Ved endring av skattefastsetting hvor endringsvedtaket er fattet senere enn to år etter utgangen av inntektsåret, skal endret skatt i sin helhet tilordnes den ektefellen som endringen gjelder, jf. sktl. § 2-13 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av om skatten økes eller reduseres.

E-3 Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)

- Sktl. § 5-12 femte ledd og § 6-14
- FSFIN § 5-11-10 og § 5-12 del C

E-3-1 Skattlegging av fordel ved privat bruk, vilkår og omfang**E-3-1.1 Generelt**

Arbeidstakers fordel ved privat bruk av arbeidsgiverfinansierte elektroniske kommunikasjonstjenester (EK-tjenester), utenfor sin ordinære arbeidssituasjon, er skattepliktig inntekt, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-12 femte ledd. Dette gjelder både utgiftsgodtgjørelse etter FSFIN § 5-11-10 og naturalytelse etter FSFIN § 5-12 C.

Skattleggingen foretas sjablongmessig ved at alle arbeidstakere som får dekket én eller flere EK-tjenester, og som oppfyller vilkårene for sjablongbeskatning, skal ha et maksimalt årlig inntektstillegg på kr 4 392, jf. FSFIN § 5-12-21 første ledd. Sjablongbeløpet er det samme uavhengig av antall tjenester som dekkes og uavhengig av arbeidsgiverens faktiske kostnader. Inntektstillegget skal ikke reduseres med arbeidstakers eventuelle egenbetaling for bruk av kommunikasjonstjenesten.

Videre gjelder det et skattefritt beløp på kr 1 000 for varer og tjenester som faktureres sammen med den elektroniske kommunikasjonstjenesten (fellesfakturerte varer og tjenester), herunder tjenester som er inkludert i abonnementsprisen (tilleggstjenester), jf. FSFIN § 5-12-21 annet ledd, se [pkt. 1.11](#).

Det er selve tilgangen til EK-tjenesten som er skattepliktig etter disse reglene. Arbeidsgivers utlån av apparat medfører ingen skatteplikt for arbeidstakeren, forutsatt at bruken av apparatet skattlegges etter sjablongregelen. Om skattlegging ved arbeidstakers lån av arbeidsgivers datautstyr, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», [pkt. 6.15](#). Fordelen kan bli helt eller delvis skattefri etter reglene om gaver i arbeidsforhold, se [pkt. 1.14](#).

E-3-1.2 Tjenstlig behov

Reglene om sjablongbeskatning kommer til anvendelse hvor arbeidstaker har et «tjenstlig behov» for å disponere EK-tjenesten, jf. FSFIN § 5-12-20 første ledd. Foreligger ikke et slikt behov, anses verdien av tjenesten skattepliktig fullt ut.

E-3-1.3 EK-tjenester som omfattes av sjablongregelen

Begrepet elektroniske kommunikasjonstjenester (EK-tjenester) skal forstås slik det er definert i § 1-5 i lov om elektronisk kommunikasjon 4. juli 2003 nr. 83 (ekomloven), jf. FSFIN § 5-12-20 annet ledd. Dette er definert som «tjeneste som helt eller i det vesentlige omfatter

formidling av signaler i elektronisk kommunikasjonsnett og som normalt ytes mot vederlag». Som EK-tjenester anses bl.a.

- fasttelefon
- mobiltelefon
- tilgang til bredbånd
- mobil tilgang til datakommunikasjon, for eksempel via trådløse nett

Arbeidsgivers dekning av kostnader til etablering/innstallasjon av EK-tjenesten omfattes av sjablongregelen.

Sktl. § 5-12 femte ledd om EK-tjenester i arbeidsforhold er en spesialbestemmelse som går foran reglene om skattefritak for personalrabatter i FSFIN § 5-15-3, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 5.1.

E-3-1.4 Adgang til privat bruk

For at det skal foreligge skatteplikt, må arbeidstaker ha «adgang til privat bruk», jf. FSFIN § 5-12-20 første ledd. Med dette menes normalt rettslig og faktisk adgang til å disponere en EK-tjeneste. Slik adgang må foreligge «utenfor ordinær arbeidssituasjon», se [pkt. 1.5](#).

Sporadisk og begrenset privat bruk innenfor ordinær arbeidssituasjon er ikke skattepliktig.

E-3-1.5 Ordinær arbeidssituasjon

Bruk av sjablongregelen forutsetter adgang til privat bruk «utenfor ordinær arbeidssituasjon», jf. FSFIN § 5-12-20 første ledd. Med «ordinær arbeidssituasjon» menes arbeidssituasjonen for den enkelte ansatte, med utgangspunkt i dennes normale arbeidstid og/eller arbeidssted etter arbeidsavtalen. Arbeid ut over normal arbeidstid anses som arbeidstakers ordinære arbeidssituasjon. Se FIN 19. juni 2006 i Utv. 2006/1127.

Tjenestereise anses som arbeidstakers normale arbeidssituasjon. Hvis arbeidstaker har tilgang til EK-tjenesten etter avsluttet tjenestereise, vil imidlertid arbeidstaker være skattepliktig etter sjablongen, med mindre det dreier seg om sporadisk bruksadgang, se [pkt. 1.6](#) eller det kan sannsynliggjøres at telefonen ikke brukes privat.

Tidsrom hvor arbeidstaker er tilgjengelig for arbeidsgiver for eksempel med beredskapsvakt/hjemmevakt, anses ikke som arbeidstakers ordinære arbeidssituasjon. Dersom arbeidstaker disponerer arbeidsgiverfinansiert EK-tjeneste privat i denne perioden skal han som utgangspunkt skattlegges etter sjablongen, se FIN i Utv. 2006 s. 1595.

Fordelsbeskatning skal ikke foretas hvis det er inngått avtale mellom skattyter og arbeidsgiver om at telefonen ikke skal brukes privat utenom ordinær arbeidssituasjon, og det kan sannsynliggjøres at avtalen er overholdt. Hvis arbeidsstedet er et annet enn hjemmet og det kan sannsynliggjøres at telefonen legges igjen på arbeidsstedet, slik at telefonen ikke er tilgjengelig på fritiden, vil dette normalt være tilstrekkelig. Det samme gjelder hvis telefonen er sperret fra å nå andre enn klart tjenesterelaterte telefonnumre. I andre tilfeller, f.eks. hvor skattyter har hjemmekontor eller skattyter av andre grunner har telefonen med seg hjem, må arbeidsgiver føre en viss kontroll med at avtalen overholdes for at det skal kunne legges til grunn at telefonen ikke brukes privat utenfor ordinær arbeidssituasjon. Slik kontroll kan f.eks. skje ved at arbeidstaker fremviser dokumentasjon på at han/hun har et privat telefonabonnement i tillegg til arbeidsgivers abonnement, stikkprøver fra arbeidsgiver som viser hvilke telefonnumre som er ringt opp på hvilke tider av døgnet etc. Om unntak som følge av koronapandemien, se [pkt. 1.7](#).

E-3-1.6 Unntak fra sjablongregelen – sporadisk bruksadgang

Har arbeidstaker bare sporadisk adgang til privat bruk av arbeidsgivers EK-tjenester, anses ikke dette å gi skattepliktig inntekt. Vilkåret er at bruken ikke overstiger 14 dager i løpet av en 30-dagers periode og ikke mer enn totalt 30 dager i løpet av et inntektsår, jf. FSFIN § 5-12-23.

E-3-1.7 Unntak fra sjablongregelen – tiltak knyttet til EK-tjenester mv. som følge av pandemiutbrudd

Skattedirektoratet har i prinsipputtalelse avgitt 31. mars 2020 i Utv. 2020 s. 685 gitt en generell anvisning på at tiltak knyttet til hjemmekontor mv. gjort for å ivareta arbeidsgivers interesser i forbindelse med koronapandemien, ikke ville utløse skatteplikt såfremt tiltaket var mid-

lertidig og forholdsmessig. Et eksempel kan være hvor arbeidstaker har tjenestetelefon hvor han ikke skattlegges for privat bruk fordi han normalt lar den ligge igjen på arbeidssstedet. Selv om arbeidstaker i et slikt tilfelle har telefonen hjemme fordi han må utføre arbeidet der, vil dette normalt ikke utløse skatteplikt. Et annet eksempel er hvor arbeidsgiver i tidsrommet hvor arbeidstaker er pålagt å arbeide hjemmefra, dekker arbeidstakers kostnader knyttet til bredbåndsabonnement. Det ble i uttalelsen lagt til grunn at arbeidsgiver var nærmest til å vurdere om ytelsen er begrunnet i opprettholdelse av driften og reduksjon av smitte.

E-3-1.8 Fastsättning av fordelten etter sjablongregelen

E-3-1.8.1 Generelt

Arbeidstakere som får dekket én eller flere EK-tjenester, og som oppfyller vilkårene for sjablongbeskatning, skal ha et maksimalt årlig inntekstillegg på kr 4 392. Sjablongbeløpet er det samme uavhengig av antall tjenester som dekkes. Beregningen av den skattepliktige fordelten er forskjellig avhengig av om arbeidsgiveren står som abonnent (naturalytelse) eller om den ansatte får dekket utgifter til eget abonnement (utgiftsgodtgjørelse).

E-3-1.8.2 Arbeidsgiveren står som abonnent (naturalytelse)

Dekker arbeidsgiver én eller flere EK-tjenester som naturalytelse, skal arbeidstakeren ha et fast inntekstillegg på 4 392 kroner per år. Dette gjelder uavhengig av arbeidsgivers faktiske kostnader, og uavhengig av om arbeidstakeren betaler noe selv for tjenesten(e).

Disponerer arbeidstakeren arbeidsgiverfinansiert(e) EK-tjeneste(e) deler av året, skal fordelsbeskatningen gjennomføres forholdsmessig for det antallet hele og påbegynte måneder arbeidstakeren har disponert tjenesten. Skattepliktig fordel utgjør nærmere bestemt kr 366 per hele eller påbegynte måned arbeidstakeren har disponert tjenesten.

Eksempel – naturalytelse

Arbeidsgiver dekker kostnadene ved bruk av mobiltelefon og bredbånd (i bolig) som naturalytelse (arbeidsgivers abonnementer) i perioden 1. januar til 15. mai.

Beregning av skattepliktig fordel:

<i>januar</i>	<i>kr</i>	<i>366</i>
<i>februar</i>	<i>kr</i>	<i>366</i>
<i>mars</i>	<i>kr</i>	<i>366</i>
<i>april</i>	<i>kr</i>	<i>366</i>
<i>mai</i>	<i>kr</i>	<i>366</i>
<i>Skattepliktig fordel</i>	<i>kr</i>	<i>1 830</i>

E-3-1.8.3 Den ansatte får dekket sine utgifter til eget abonnement (utgiftsgodtgjørelse)

For ansatte som får dekket utgifter til én eller flere EK-tjenester som utgiftsgodtgjørelse, vil skattepliktig fordel utgjøre det faktisk dekkede beløp begrenset oppad til kr 4 392 per år. For utgiftsgodtgjørelse gjelder det altså en særregel om at skattepliktig fordel skal begrenses til beløpet som er dekket av arbeidsgiver dersom dekningen er lavere enn sjablongbeløpet, jf. FSFIN § 5-11-10 første ledd. Når taket på kr 4 392 er nådd, vil all dekning av EK-tjenester resten av inntektsåret være unntatt fra skatteplikt.

Fordelen skattlegges det året arbeidsgiver faktisk dekker/utbetaler godtgjørelsen, uavhengig av hvilket år fakturaen gjelder.

Dekningen anses som en utgiftsgodtgjørelse (refusjon) dersom det er arbeidstakers abonnement. Det er uten betydning om regningen sendes arbeidsgiver direkte.

Eksempel – utgiftsgodtgjørelse

Arbeidsgiver refunderer arbeidstakers mobiltelefonregninger med kr 1 802 i april, kr 1 953 i juni og kr 2 106 i oktober.

Beregning av skattepliktig fordel:

<i>April</i>	<i>kr</i>	<i>1 802</i>
<i>Juni</i>	<i>kr</i>	<i>1 953</i>
<i>Oktober (kr 2 106, maks. kr 4 392 per år)</i>	<i>kr</i>	<i>637</i>
<hr/> <i>Skattepliktig fordel</i>	<i>kr</i>	<i>4 392</i>

E-3-1.8.4 *Kombinasjon av naturalytelse og utgiftsgodtgjørelse*

Det kan forekomme tilfeller der arbeidstakeren får dekket elektronisk kommunikasjon ved en kombinasjon av naturalytelse og utgiftsgodtgjørelse, f.eks. ved at arbeidsgiver dekker telefonabonnement som naturalytelse, men refunderer arbeidstakers utgifter til eget bredbåndabonnement. I slike tilfeller skal skattepliktig fordel etter sjablongregelen fortsatt være begrenset oppad til kr 4 392 per år. Skattepliktig fordel vil i disse tilfellene utgjøre kr 366 per måned for naturalytelsen, i tillegg til beløp som arbeidsgiveren har dekket som utgiftsgodtgjørelse. Når taket på kr 4 392 er nådd, vil all dekning av EK-tjenester resten av inntektsåret være unntatt fra skatteplikt.

Eksempel – kombinasjon av naturalytelse og utgiftsgodtgjørelse

Arbeidsgiver dekker kostnadene ved bruk av mobiltelefon som naturalytelse (arbeidsgivers abonnement) i hele året.

Arbeidsgiver refunderer arbeidstakers regning for bredbånd med kr 1 347 i april, kr 1 347 i juli og kr 1 347 i oktober.

Grunnlag for skattepliktig fordel:

<i>Januar</i>	<i>kr</i>	<i>366</i>
<i>Februar</i>	<i>kr</i>	<i>366</i>
<i>Mars</i>	<i>kr</i>	<i>366</i>
<i>April (kr 366 + kr 1 347)</i>	<i>kr</i>	<i>1 713</i>
<i>Mai</i>	<i>kr</i>	<i>366</i>
<i>Juni</i>	<i>kr</i>	<i>366</i>
<i>Juli (kr 366 + kr 1 347, maks. kr 4 392 per år)</i>	<i>kr</i>	<i>849</i>
<hr/> <i>Skattepliktig fordel</i>	<i>kr</i>	<i>4 392</i>

E-3-1.9 *Deltaker i selskap med deltakerfastsetting*

Deltaker i selskap med deltakerfastsetting skattlegges for den sjablongmessig fastsatte fordelten ved privat bruk av selskapets elektroniske kommunikasjon. Dette forutsetter at deltakeren har kommunikasjonsutstyret for å utføre sine arbeidsoppgaver for selskapet. I motsatt fall må deltakeren skattlegges for de totale kostnadene ved bruken.

Den delen som anses som privat bruk, skal behandles som arbeidsgodtgjørelse, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting», eventuelt som en utdeling fra selskapet etter sktl. § 10-42. Om selskapets fradragsrett for kostnader til elektronisk kommunikasjon, se [pkt. 2.1](#).

E-3-1.10 *Skattefri refusjon utenfor sjablongregelen*

Dekker arbeidsgiver arbeidstakers utlegg til tjenstlige samtaler og disse er nærmere spesifisert etter regning, mottar arbeidstaker ingen fordel, og ytelsen vil ikke være skattepliktig.

Spesifikasjonen må inneholde tilstrekkelig informasjon til at det er åpenbart at den aktuelle utgiften skyldes tjenstlig bruk. Spesifikasjonen må for eksempel inneholde dato, klokkeslett, hvilket nummer det er ringt til, mottakers navn og samtaletid. Utgifter til faste avgifter som

abonnement og lignende, anses ikke som tjenstlige utlegg, og kan derfor ikke refunderes skattefritt.

E-3-1.11 Fribeløp for fellesfakturerte varer og tjenester, samt tilleggstjenester

Det er et skattefritt beløp på kr 1 000 for arbeidsgivers dekning av varer og tjenester som faktureres sammen med den elektroniske kommunikasjonstjenesten (fellesfakturerte varer og tjenester), jf. FSFIN § 5-12-21 annet ledd. Dette gjelder for eksempel teletorgtjenester, overpriset SMS/MMS, databasetjenester, programvare, nedlasting/strømming av tv-sendinger, musikk, filmer, spill osv. Det kan også være betaling for varer, eksempelvis mat og drikke fra automater. Flere tjenester som fellesfaktureres, kan også være inkludert i abonnementsprisen (tilleggstjenester). Dette kan for eksempel være abonnementer som inkluderer fri bruk av musikk- eller filmtjenester.

Bestemmelsen medfører at arbeidstaker som skatlegges etter sjablongreglene kan få dekket fellesfakturerte varer og tjenester, herunder tilleggstjenester, med inntil en samlet verdi på 1000 kroner uten at dette anses som en skattepliktig fordel.

Skattefritaket fungerer slik at det skattefrie bunnbeløpet fylles opp først. Arbeidsgiver kan la all dekning av slike varer og tjenester inngå i det skattefrie beløpet uten å ta stilling til hva som er tjenstlig og privat bruk.

Dersom arbeidsgiver dekker kostnader til slike varer og tjenester ut over beløpsgrensen på kr 1 000, må arbeidsgiver vurdere det overskytende og fastslå hva som er henholdsvis tjenstlig og privat bruk. Utgjør f.eks. den private delen kr 1 200, må en vurdere om det overskytende beløp på kr 200 skyldes privat eller tjenstlig bruk. Gjelder beløpet privat bruk, kommer dette til beskatning i tillegg til sjablongbeløpet på kr 4 392.

Normalt kan fellesfakturerte varer og tjenester beløpsmessig skilles ut fra kostnadene til selve tilgangen ved hjelp av spesifisert regning. Dersom verdien av fellesfakturerte varer og tjenester ikke kan skilles fra verdien av EK-tjenesten, må verdien av tilleggstjenesten fastsettes skjønnsmessig.

E-3-1.12 Arbeidsgivers innrapportering mv.

Arbeidsgiver er pliktig til å gjennomføre forskuddstrekk, innrapportere og beregne arbeidsgiveravgift av den ansattes skattepliktige fordel.

E-3-1.13 Privat bruk av elektronisk kommunikasjon både som lønnstaker og virksomhetsutøver

I noen tilfeller vil skattyter ha kostnader til elektronisk kommunikasjon i egen næringsvirksomhet samtidig som vedkommende er lønnstaker og får dekket EK-tjenester fra arbeidsgiver som han blir skattlagt for etter sjablongmetoden. Dette kan f.eks. bestå av at skattyter har mobiltelefon til privat bruk fra arbeidsgiver samtidig som han driver næringsvirksomhet hvor han kostnadsfører bredbåndsabonnement som også benyttes privat. Tilbakeføring for skattyters egen private bruk av elektronisk kommunikasjon i virksomheten skal da begrenses til differansen mellom kr 4 392 og et eventuelt lavere beløp som er innrapportert fra arbeidsgiver. Dette vil medføre at skattyter heller ikke i disse tilfellene blir skattlagt for et høyere beløp enn sjablongbeløpet i FSFIN § 5-12-21.

E-3-1.14 EK-tjenester gitt som gave fra arbeidsgiver

Etter FSFIN § 5-15-1 kan det på nærmere vilkår gis skattefrie gaver til ansatte som består av annet enn pengebeløp. Naturalytelse i form av EK-tjenester kan gis som skattefri gave etter disse reglene, i den utstrekning denne, sammen med ev. øvrige gaver, ikke overstiger beløpsgrensene. Nærmere om dette, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

E-3-2 Fradrag for kostnader til EK-tjenester

E-3-2.1 Generelt

Kostnader til EK-tjenester er fradragsberettiget i den utstrekning kostnadene pådras ved erverv av skattepliktig inntekt og for eksempel ikke er dekket av arbeidsgiver. Det må vurderes konkret hvilke kostnader som er pådratt. Om tilbakeføring for privat bruk, se [pkt. 2.3](#).

Elektronisk kommunikasjonsutstyr som hovedsakelig brukes i yrkessammenheng, er et driftsmiddel. Om avskrivning/direkte fradragsføring, se emnene om driftsmidler. Innmeldings-/etableringsavgift skal i prinsippet aktiveres, men i praksis godtas direkte fradragsføring.

For lønnstaker som eier elektronisk kommunikasjonsutstyr som anses som driftsmiddel, vil kostnadene inngå i minstefradraget hvis dette benyttes.

Om fradragsrett for mobiltelefon og sikringsradio for skattytere som arbeider i skogen, se emnet «Skogbruk».

Personlig næringsdrivende gis fradrag for kostnad til elektronisk kommunikasjon i virksomheten. Fradraget skal imidlertid reduseres med det beløpet som faller på privatbruken etter sjablongreglene, se [pkt. 1.8.1](#).

Eksempel

Gårdbruker Eva har en telefon og bredbåndsabonnement som benyttes både i virksomheten og privat. Totale kostnader for EK-tjenestene er på kr 20 000. Eva kan her kreve fradrag i virksomheten for disse kostnadene. Fradraget må imidlertid reduseres med Evas beregnede fordel etter sjablongen, altså kr 4 392.

Ektefeller som driver virksomhet sammen i felles bedrift, kan i utgangspunktet fritt bestemme hvem som skal tillegges fordelene ved kommunikasjonsmiddelet. Når det gjelder mobiltelefoner skal ektefellene normalt anses å disponere hver sin telefon dersom de til sammen disponerer to eller flere telefoner. Hvis ektefellene anses som selvstendige deltakere i et selskap med deltakerfastsetting, se FSFIN § 10-48-1, jf. sktl. § 10-48, gjelder reglene for slike selskaper.

Kostnad til elektronisk kommunikasjon i selskap med deltakerfastsetting er fradragsberettiget hvis kostnaden anses som en driftskostnad. Om fastsetting av fordel ved privat bruk for deltakerne, se [pkt. 1.9](#).

E-3-2.2 EK-tjeneste på arbeidsstedet

Personlig næringsdrivende med særskilt abonnement på EK-tjeneste på arbeidsstedet (kontor, butikk, verksted o.l.) uten tilknytning til bolig, gis i alminnelighet fradrag for alle kostnader. Hvis det ikke foreligger mulighet for privat bruk utenfor ordinær arbeidssituasjon, vil det ikke være grunnlag for tilbakeføring for privat bruk. Dette vil normalt være tilfelle for bredbandstilknytning, internettilknytning mv. på arbeidsplassen, med mindre kontoret mv. ligger i tilknytning til skattyters bolig. For mobiltelefon må det normalt legges til grunn at det foreligger mulighet for privat bruk utenfor ordinær arbeidssituasjon.

E-3-2.3 EK-tjeneste i bolig

Er bruk av EK-tjeneste i boligen nødvendig for en forsvarlig utøvelse av yrket, har skattyteren krav på fradrag for kostnadene. Det skal foretas tilbakeføring for den private bruken i samsvar med reglene om privat bruk av EK-tjenester. Dette innebærer at alle kostnadene ved EK-tjenesten i utgangspunktet skal kostnadsføres, men at tilbakeføring for privat bruk skal gjøres etter sjablongbeløpet med kr 4 392 per år. Tilbakeføringen skal begrenses til totale faktiske kostnader hvis disse er lavere en sjablongbeløpet.

E-3-2.4 Radiotelefon

For manuell oppsatt samtale over radiotelefon/VHF beror samtaleavgiften på hvilket geografisk område det ringes til. Det gis vanligvis ikke fradrag for radiotelefon/VHF for lønnstakere. Dette gjelder selv om de har vaktjeneste og derfor må kunne nås etter arbeidstid f.eks. i båt o.l.

Om fradragsrett for radiotelefon for fiskere, se emnet «Fiske».

E-4 Enkeltpersonforetak – allment

- Sktl. § 10-48
- FSFIN § 10-48

E-4-1 Hva er et enkeltpersonforetak

E-4-1.1 Generelt

Virksomhet som eies (dvs. drives for egen regning og risiko) av én fysisk person anses som enkeltpersonforetak. Tilsvarende gjelder som utgangspunkt når ektefeller driver felles virksomhet. Eies virksomheten av flere skattytere, vil fellesskapet være et selskap, se f.eks. emnene «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)» og «[Aksjeselskap mv. – allment](#)». Om ektefeller, se nedenfor.

Om overgang fra selskap til enkeltpersonforetak, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)», pkt. 3.4.

Om hva som er virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

E-4-1.2 Ektefeller

E-4-1.2.1 Generelt

Virksomhet som i sin helhet tilhører en eller begge ektefeller og som drives for en eller begges regning og risiko, behandles i utgangspunktet skattemessig som et enkeltpersonforetak, med mindre ektefellene skattlegges hver for seg etter sktl. § 2-12. Dette gjelder uansett om virksomheten er felleseie eller særeie, og uavhengig av om overskuddet fordeles mellom ektefellene etter reglene om felles bedrift.

Ektefeller som driver en virksomhet sammen kan imidlertid velge å registrere virksomheten som et selskap med deltakerfastsetting med hver av ektefellene som selvstendige deltakere, se FSFIN § 10-48-1, jf. sktl. § 10-48. Denne valgadgangen gjelder også for andeler i slikt selskap hvor det i tillegg til ektefellene er andre deltakere.

Nærmere om vilkårene for deltakerfastsetting og overgang til deltakerfastsetting for ektefeller som driver virksomhet sammen eller hvor begge ektefeller er deltakere i selskap med deltakerfastsetting hvor det også er øvrige deltakere, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.4.

E-4-1.2.2 Inngåelse av ekteskap

Dersom det inngås ekteskap mellom to personer som sammen driver et selskap med deltakerfastsetting som ikke er registrert i foretaksregisteret, skal selskapet anses oppløst fra og med det året ektefellene ikke lenger skattlegges hver for seg (atskilt). Om dette tidspunktet, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 2.2. Selskapet skal likevel ikke anses oppløst dersom vilkårene i FSFIN § 10-48-1 første ledd blir oppfylt innen åtte måneder etter at ekteskapet ble inngått, jf. FSFIN § 10-48-1 femte ledd. Nærmere om dette, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.4.3.

E-4-1.2.3 Separasjon/skilsmisse

Ved separasjon/skilsmisse, skal et tidligere felles drevet enkeltpersonforetak (felles bedrift) behandles som et selskap med deltakerfastsetting fra og med det året ektefellene/de tidligere ektefellene skattlegges hver for seg, dersom de fremdeles driver virksomheten for felles regning og risiko. Om dette tidspunktet, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 2.2 og pkt. 13.3.

Se for øvrig emnene «[Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering](#)», «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)» og «[Selskap med deltakerfastsetting – nettomethoden](#)».

E-4-1.3 Ikke-meldepliktige samboere

Eies virksomheten i fellesskap av ikke-meldepliktige samboere, foreligger det et selskap med deltakerfastsetting, ikke et enkeltpersonforetak. Om meldepliktige samboere, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 1.3.

E-4-1.4 Barn

Er ikke vilkårene i FSFIN § 10-48 om deltakerfastsetting hos foreldrene oppfylt, skal virksomhet som eies av foreldre og barn i fellesskap skatterettslig behandles som et enkeltpersonforetak så lenge virksomhetsinntekten skal skattlegges hos foreldrene, se emnet «[Barn og ungdom](#)». I andre tilfeller behandles det som et selskap med deltakerfastsetting.

E-4-2 Prinsipp for skattlegging

E-4-2.1 Formue

Skattyter behandles som eier av hver enkelt eiendel i enkeltpersonforetaket og skal ha fradrag for foretakets forpliktelser etter de vanlige regler.

E-4-2.2 Inntekt

E-4-2.2.1 Generelt

Skattyter anses i prinsippet å innvinne hver enkelt inntektspost og skal ha fradrag for hver enkelt fradragspost.

Inngangsverdier, ervervstidspunkt mv. i enkeltpersonforetaket er eierens inngangsverdi, ervervstidspunkt mv.

E-4-2.2.2 Opphør av virksomhet

Hvis enkeltpersonforetaket driver flere virksomheter, må opphør vurderes for hver enkelt virksomhet og følge de vanlige reglene for opphør av virksomhet, se f.eks. emnene «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)» og «[Underskudd](#)».

E-4-2.2.3 Realisasjon av virksomhet

Om reglene ved realisasjon av hel eller en selvstendig utskilt del av en virksomhet, se emnet «[Enkeltpersonforetak – realisasjon](#)».

Om realisasjon av en ideell andel av virksomhet, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering](#)».

E-4-2.2.4 Tidfesting

Om tidfesting av inntekt i virksomhet, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

E-4-2.2.5 Flere kommuner

Om skattestedet, se emnet «[Skattestedet](#)».

E-5 Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)

- *Sktl. kap. 12*
- *FSFIN kap. 12*
- *FSSD § 12-2-2 annet ledd og § 12-2-7 tredje ledd*
- *Takseringsreglene § 3-2-8*

E-5-1 Generelt

Personlige næringsdrivende skal skattlegges etter en skjermingsmetode, også kalt foretaksmodellen. I foretaksmodellen skal virksomhetsinntekten, etter fradrag for en risikofri avkastning, skattlegges løpende, som beregnet personinntekt. Dette gjelder uavhengig av om overskuddet tas ut av virksomheten eller ikke.

Hensikten med skjermingsmetoden er å skjerme en risikofri avkastning av den investerte kapital fra beskatning ut over skatt på alminnelig inntekt. Skjermingsmetoden for enkeltpersonforetak skiller seg fra skjermingsmetoden for aksjeselskaper og selskaper med deltakerfastsetting ved at meravkastningen skattlegges løpende som personinntekt, uavhengig av om overskuddet tas ut av virksomheten eller ikke.

Reglene for beregning av personinntekt tar utgangspunkt i beregningsenhetsens nettoinntekt, fastsatt etter reglene for alminnelig inntekt før fradrag for fremførbart underskudd. Inntekter som normalt ikke har direkte betydning for virksomheten trekkes ut. Dette gjelder for eksempel inntekter av finansobjekter mv. I tillegg trekkes ut en beregnet normalavkastning av investeringene i virksomheten som skjermes fra personinntektsbeskatning. Den inntekten som gjenstår anses å svare til avkastningen utover normalavkastningen samt avkastningen av eierens arbeid i virksomheten.

Nedenfor behandles vilkår for, og fastsetting av, beregnet personinntekt for enkeltpersonforetak. Videre behandles tilordning av personinntekt i enkeltpersonforetak, tidfesting samt overføring og fremføring av negativ personinntekt.

Om personinntekt generelt, se emnet «[Personinntekt – allment](#)».

E-5-2 Vilkår for beregning av personinntekt

E-5-2.1 Generelt

Det skal beregnes personinntekt for eier av enkeltpersonforetak dersom foretaket driver virksomhet, jf. sktl. § 12-10 annet ledd. Om hva som er et enkeltpersonforetak, se emnet «[Enkeltpersonforetak – allment](#)». Nærmere om når det foreligger virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)». Ved vurderingen av om virksomhetskravet er oppfylt har det ingen betydning om det er eieren selv eller andre, for eksempel ansatte, som har utøvet aktiviteten. Det har heller ingen betydning om aktiviteten er utført i Norge eller i utlandet. Om skatteplikt til Norge for virksomhet drevet i utlandet, og om utlendingers skatteplikt for virksomhet i Norge, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)».

E-5-2.2 Start og opphør av virksomhet

Starter eller opphører en virksomhet, skal det beregnes personinntekt av inntekt som er innvunnet i den tiden virksomheten har vært drevet. Dette gjelder også inntekt som tidfestes etter at virksomheten er opphørt, forutsatt at inntekten er innvunnet mens virksomheten har vært drevet, jf. sktl. § 12-10 annet ledd annet punktum. Dette gjelder for eksempel inntektsføring av gevinst- og tapskonto eller negativ saldo som fortsetter etter at virksomheten har opphørt. Det skal på den annen side ikke beregnes personinntekt av inntekt som tidfestes etter at virksomheten er satt i gang, men som er innvunnet før det forelå en virksomhet. Om når virksomhet anses opphørt, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

E-5-2.3 Arv og gave

Hvis virksomheten opphører ved dødsfall eller gaveoverføring, skal skatteposisjoner knyttet til beregnet personinntekt videreføres av den som overtar virksomheten, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 2.7, pkt. 3.6 og pkt. 4.2.2.

E-5-2.4 Ektefeller

Foretak som eies av begge ektefeller behandles skatterettslig etter reglene om enkeltpersonforetak, herunder reglene om beregning av personinntekt i enkeltpersonforetak, se URD 20. juli 1999 (Nordfjord herredsrett) i Utv. 1999/1490. Dette gjelder med mindre vilkårene for å behandle foretaket som et selskap med deltakerfastsetting er oppfylt, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.4. Om fordeling av personinntekten mellom ektefellene hvor virksomheten behandles som enkeltpersonforetak, se pkt. 7.2.

E-5-2.5 Konkurs- og dødsbo

Det skal ikke beregnes personinntekt av inntekt i konkursbo. Dette gjelder selv om boet driver virksomhet og konkursdebitor er aktiv i virksomheten.

Det skal heller ikke beregnes personinntekt i dødsbo. Dette gjelder selv om arvinger eller gjenlevende ektefelle som ikke overtar boet i uskifte, er aktive i virksomheten.

Om skattleggingen i dødsåret, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

E-5-2.6 Utland

Det skal fastsettes personinntekt etter foretaksmodellen også for personer bosatt i utlandet som driver virksomhet i Norge. Dette gjelder i den grad virksomhetsinntekten er skattepliktig til

Norge etter intern rett og skatteplikten ikke er begrenset i henhold til skatteavtale. Se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 7.

E-5-3 Beregningsenheten

E-5-3.1 Hovedregel

Personinntekt skal som hovedregel beregnes særskilt for hver atskilt virksomhet. Er det ført et felles regnskap for virksomhetene, må skattyter splitte inntekter, kostnader (herunder avskrivninger), skjermingsgrunnlag, lønn mv. på de enkelte virksomhetene (beregningseenhetene).

E-5-3.2 Beregning under ett for flere virksomheter

E-5-3.2.1 Generelt

Personinntekten skal ifølge FSFIN § 12-20-1, jf. § 10-42-3 alltid beregnes under ett for

- alminnelig gårdsbruk og biinntekter fra annen virksomhet hvor omsetningen ikke overstiger kr 30 000, se FSFIN § 8-1-11 bokstav b,
- reindrift og bierverv knyttet til denne, f.eks. fiske i ferskvann, snarefangst og mulleplukking og
- alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk og/eller uttak av sand, grus, stein og torv fra jord/skogbrukseieendommen, såfremt den samlede årlige arbeidsinnsatsen ikke overstiger tre normalårsverk

Personinntekt kan også beregnes under ett for to eller flere atskilte virksomheter når det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem. Dette gjelder uavhengig av det samlede antall årsverk i virksomhetene.

Regelen om at personinntekt for atskilte virksomheter i enkeltpersonforetak i visse tilfelle skal beregnes under ett, gjelder likevel ikke for virksomheter som har ulike satser for avgift til folketrygden, se FSFIN § 12-20-1, annet punktum. Dette medfører f.eks. at inntekt fra landbruk og fiske ikke kan beregnes under ett da trygdeavgift fra disse næringene i utgangspunktet skal beregnes med henholdsvis høy sats og mellomomsats. Personinntekt kan imidlertid beregnes under ett i enkeltpersonforetak hvor eieren er over 69 år og derfor skal ha lav avgiftssats på all personinntekt. For denne gruppen vil det derfor likevel være mulig å beregne personinntekt fra landbruk og fiske/fangst under ett såfremt samlet årlig arbeidsinnsats ikke overstiger tre normalårsverk, jf. FSFIN § 10-42-3 bokstav a siste strekpunkt.

Om at negativ beregnet personinntekt i en beregningsenhet i visse tilfelle kan trekkes fra positiv personinntekt i annen beregningsenhet, se [pkt. 8.1](#).

E-5-3.2.2 Tre normalårsverk

Tre normalårsverk er 750 dagsverk eller 5 625 arbeidstimer, jf. takseringsreglene (2022) § 3-2-8. Egen innsats, familiens innsats og innsats fra leid hjelp inngår i beregningen. Arbeidsinnsatsen må vurderes for hvert enkelt år.

Det er ikke årets faktiske arbeidsinnsats som er avgjørende, men den årlige normalinnsatsen i forhold til gjennomsnittlig drift.

E-5-3.2.3 Innholdsmessig og økonomisk nærhet

Ved vurdering av om det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet, må en legge vekt på en rekke momenter som ikke hver for seg er avgjørende, se FSFIN § 12-20-1 første punktum, jf. § 10-42-3 bokstav b, annet punktum. Ved vurderingen vil det ha betydning om de virksomheter som vurderes helt eller delvis

- bruker samme anlegg og/eller driftsmidler
- har de samme personene til å utføre arbeid
- har felles administrasjon, f.eks. felles ledelse, felles innkjøp og/eller salgsorganisasjon
- har samme kundekrets
- omsetter og/eller produserer samme art av varer og/eller tjenester
- kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen
- har felles regnskapsføring, og
- har felles finansiering

Oppregningen er ikke uttømmende. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende. Nærmere om hvor strengt kravet til innholdsmessig og økono-

misk nærhet skal tolkes, se HRD i Utv. 2005/6 (Rt. 2004/1860). (Det forelå en høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom en regnskapsførervirksomhet og en utleievirksomhet. Det ble bl.a. lagt vekt på at virksomhetene var fullstendig integrert og at regnskapsvirksomheten også omfattet forretningsførsel av utleieeiendommer for klienter.)

Driver et enkeltpersonforetak for eksempel både en elektrisk forretning og elektroinstallasjon, vil det være avgjørende om virksomhetene drives fra samme lokaler, med felles varelager, felles administrasjon og felles regnskap.

F.eks. vil hotell og skiheis som ligger i tilknytning til hotellet normalt komplettere hverandre på en slik måte at det må anses å være høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet.

På en typisk jord- og skogbrukseiendom vil det normalt være innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom virksomhetene, selv om den samlede innsatsen er over tre normalårsverk.

E-5-3.2.4 Ektefeller

Eier ektefellene atskilte virksomheter som skal gå inn i samme beregningsenhet etter reglene ovenfor, beregnes personinntekten under ett for denne beregningsenheten.

Om fordeling mellom ektefellene, se [pkt. 7.2](#).

E-5-4 Beregning av personinntekt (fastsettingen)

E-5-4.1 Generelt

Utgangspunktet for beregning av personinntekt er årets nettoinntekt av virksomhet i beregningsenheten, fastsatt etter reglene for alminnelig inntekt før fradrag for fremførbart under-skudd.

Det er alminnelig inntekt som tidfestes i inntektsåret som danner utgangspunktet for beregningen. Om hvilke inntekter som skal være med i alminnelig inntekt for skattyter med skattemessig tilknytning til utlandet, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», [pkt. 7](#).

Beregningsgrunnlaget for personinntekt (alminnelig inntekt) skal korrigeres for følgende bruttoinntekter/gevinster og bruttokostnader/tap

- løpende inntekter knyttet til finanskapital trekkes fra og løpende kostnader knyttet til finanskapital/gjeld legges til, se sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a og tredje ledd bokstav a. Renter av foretaksgjeld til finansinstitusjoner og renter av gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev skal imidlertid ikke legges til, i den utstrekning den gjeld som rentene knytter seg til, ikke overstiger skjermingsgrunnlaget før fradrag for slik gjeld, se nedenfor. Eierens private gjeldsrenter som er ført til fradrag i den alminnelige inntekt fra virksomheten skal imidlertid legges til, se nedenfor.
- gevinster ved realisasjon av finansobjekter trekkes fra og tilsvarende tap legges til, se sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a og tredje ledd bokstav b. Dette kan for eksempel være gevinster eller tap ved realisasjon av aksjer eller obligasjoner. Om gevinster ved realisasjon av aksjer, se [pkt. 5.2](#).
- inntekter knyttet til realkapital som ikke har virket i virksomheten trekkes fra og kostnader inklusiv avskrivninger knyttet til slik realkapital legges til. Slik realkapital går ikke inn i skjermingsgrunnlaget.

Følgende særskilte fradrag for bestemte yrkesgrupper legges til beregningsgrunnlaget, se sktl. § 12-11 annet ledd bokstav b

- særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, jf. sktl. § 6-60
- særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-61
- jordbruksfradrag, jf. sktl. § 8-1 femte ledd
- reindriftsfradrag, jf. sktl. § 8-1 sjette ledd, og
- skiferfradrag, jf. sktl. § 8-1 syvende ledd

Øvrige inntekter/kostnader skal ikke trekkes fra/legges til beregningsgrunnlaget.

Ved den videre beregningen av personinntektsgrunnlaget skal skjermingsfradraget trekkes fra. Eventuell negativ personinntekt fra tidligere år kan kreves fradrett.

E-5-4.2 Oversikt over fremgangsmåten

Fremgangsmåten ved fastsetting av personinntekt i enkeltpersonforetak etter foretaksmodellen kan skjematisk fremstilles slik:

Utgangspunktet er:

Alminnelig inntekt fra beregningsenheten før fradrag for fremførbart underskudd

Deretter gjøres følgende korrigeringer:

- ÷ tilbakeføring av visse kapitalinntekter
- + tilbakeføring av kapitalkostnader, men ikke tap på kundefordringer. Heller ikke renter av foretaksrelatert gjeld til finansinstitusjoner og foretaksrelatert gjeld knyttet til mengdegjeldsbrev i den grad gjelden ikke overstiger skjermingsgrunlaget for fradrag for gjeld, leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder
- ÷ tilbakeføring av gevinster på visse finansobjekter
- + tilbakeføring av tap på visse finansobjekter
- + tilbakeføring av visse særskilte fradrag for enkelte virksomheter
- ÷ beregnet skjermingsfradrag
- ÷ fremførbart negativ personinntekt fra tidligere år som kreves fradrett
- = Skattyters beregnede personinntekt

E-5-4.3 *Gevinst og tap ved realisasjon av driftsmiddel mv.*

E-5-4.3.1 *Generelt*

Inntektsført/fradragført gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler skal inngå i personinntekten, dvs. at disse postene ikke skal trekkes ut av beregningsgrunlaget. Dette gjelder uavhengig av om gevinsten er inntektsført direkte, om gevinsten eller tapet er inntekts-/fradragført etter reglene om nedskrivning på saldo eller ført på gevinst- og tapskonto. Inntektsføring fra gevinst- og tapskonto som har oppstått utenfor virksomhet, skal ikke inngå i personinntekten, se FIN 26. april 2006 i Utv. 2006/977.

E-5-4.3.2 *Unntak – gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk fra enkeltpersonforetak*

Det skal ikke beregnes personinntekt av gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, jf. sktl. § 12-11 fjerde ledd. Det samme gjelder gevinst ved realisasjon av melkekvote når denne realiseres sammen med gårdsbruket. Bestemmelsen gjelder for realisasjon hvor endelig og bindende avtale om salg er inngått i 2016 eller senere. Dette medfører at gevinst innvunnet før utgangen av 2015 ikke omfattes av unntaket fra beregning av personinntekt på slik gevinst. Dette gjelder selv om en vesentlig del tidfestes senere i form av inntektsføring fra gevinst og tapskonto, se SKD 10. februar 2016 i Utv. 2016/390. Melkekvote som realiseres separat og ikke sammen med gårdsbruket, behandles etter de ordinære reglene om realisasjon av driftsmidler i eller utenfor virksomhet. Nærmere om melkekvoter, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.43.

Sktl. § 12-11 fjerde ledd er en unntaksregel for gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk, og bestemmelsen etablerer ingen tilsvarende unntaksregel for tap. Et tap ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk skal på vanlig måte inngå ved beregningen av personinntekt fra virksomheten.

Skillet mellom «alminnelig gårdsbruk og skogbruk» og annet formuesobjekt skal gjelde tilsvarende som ved anvendelsen av skattefritaksregelen ved realisasjon til arveberettiget i sktl. § 9-13 første ledd, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», pkt. 4. Om avgrensningen mot realisasjon av tomt, se emnet «[Tomt](#)».

Unntaket fra beregning av personinntekt på gevinst ved realisasjon av gårdsbruk og skogbruk omfatter etter dette:

- selve jord- eller skogbrukseiendommen og driftsbygninger som hører til bruket
- faste tekniske installasjoner i driftsbygninger som avskrives separat i saldogruppe j
- annet fast installert produksjonsutstyr som er aktivert i saldogruppe d for maskiner, inventar mv.

- formuesobjekter som realiseres sammen med gårdsbruket, herunder melkekvoter, én eller to hytter på gårdens grunn, samt rettigheter (veirett, jaktrett, fiskerett, beiterett, hogstrett mv.)
- Realisasjon av tomt og forekomster av sand, stein og torv mv. som er skattepliktig etter sktl. § 9-3 niende ledd, faller utenfor unntaksregelen i sktl. § 12-11 fjerde ledd. Det samme gjelder gevinst ved stiftelse av rett til å ta ut slik substans. Dette gjelder selv om tomten/forekomstene har vært driftsmiddel i jord- eller skogbrukseiendommen. Gevinsten faller utenfor unntaket selv om en rett til slik uttak er betegnet som «leieavtale» eller lignende. Inntekt av salg eller utleie av driftsmiddel i økonomisk aktivitet som ikke fyller vilkårene for virksomhet, skattlegges som kapitalinntekt.

E-5-4.3.3 Særlig om areal i jord- eller skogbruk

Areal som realiseres fra jordbruks- eller skogbrukseiendom hvor det drives skattemessig virksomhet, anses som realisasjon av driftsmiddel. Dette gjelder selv om arealet ikke er i bruk/ligger brakk, forutsatt at arealet ikke har vært anvendt til annet formål utenfor virksomheten, for eksempel bortfeste. Se BFU 15/2006.

Tilsvarende gjelder ved realisasjon av forekomster av sand, stein og torv mv. som ligger på jord-/skogbrukseiendommen og ved stiftelse av rett til å ta ut slik substans. Dette gjelder selv om en rett til slik uttak er betegnet som «leieavtale» eller lignende. Inntekt av salg eller utleie av driftsmiddel i økonomisk aktivitet som ikke fyller vilkårene for virksomhet, skattlegges som kapitalinntekt.

Den tidligere bestemmelsen i sktl. § 12-11 fjerde ledd om at det for enkeltpersonforetak i jordbruk eller skogbruk ikke skulle beregnes personinntekt av tomtsalgsgevinst som ikke oversteg kr 150 000 i inntektsåret er opphevet med virkning for gevinst innvunnet i 2016 eller senere. Inntektsføring fra gevinst- og tapskonto av slik gevinst innvunnet før 2016, skal ikke inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt, se SKD 10. februar 2016 i Utv. 2016/390.

E-5-4.4 Sykepenger

Sykepenger som skal erstatte virksomhetsinntekt inngår ikke i beregningen ovenfor, men er personinntekt i sin helhet, se sktl. § 12-2 bokstav a og § 5-30 tredje ledd, jf. § 5-10 bokstav c.

E-5-4.5 Tapt arbeidsfortjeneste i virksomhet

Mottar skattyter kompensasjon for tapt arbeidsfortjeneste/virksomhetsinntekt i forbindelse med arbeid som medlem av styre, utvalg, råd, nemnder mv., skal denne ikke inngå i grunnlaget for beregnet personinntekt. Slik godtgjørelse regnes alltid som lønn. Mottar skattyter kompensasjon for tapt arbeidsfortjeneste i andre sammenhenger, må det vurderes konkret om den skal inngå i grunnlaget.

E-5-4.6 Spesielt om reindrift

For enkeltpersonforetak i reindrift er det alminnelig inntekt fra virksomheten for vedkommende år etter eventuell gjennomsnittsberegning etter sktl. § 14-82 som danner utgangspunkt for fastsetting av personinntekten.

Ved avbrudd av gjennomsnittsfastsetting må personinntekten endres for de aktuelle årene.

E-5-4.7 Spesielt om skogbruk

Inntektsføring/fradragsføring fra tømmerkonto etter sktl. § 14-81 inngår direkte i grunnlaget for beregning av personinntekt i skogbruksvirksomheten. Nærmere om tømmerkonto, se emnet «Skogbruk», pkt. 13.

E-5-4.8 Underskudd

Er det samlede resultatet i beregningsenheten vedkommende år et underskudd, brukes dette som utgangspunkt for fastsetting av beregnet personinntekt. Dette gjelder selv om underskuddet blir overført til fradrag i annen positiv alminnelig inntekt samme år eller blir fremført eller tilbakeført mot positiv alminnelig inntekt et annet år.

Samme års underskudd overført fra andre beregningsenheter, skal ikke redusere utgangspunktet for beregningen.

Tidligere års underskudd til fremføring fra samme eller andre beregningsenheter, og underskudd tilbakeført ved opphør av virksomhet, skal ikke redusere utgangspunktet for beregningen, jf. sktl. § 12-11 første ledd.

E-5-4.9 Start/oppør av virksomhet i løpet av året

E-5-4.9.1 Generelt

Starter eller opphører virksomheten i løpet av året, skal det beregnes personinntekt av alminnelig inntekt som er innvunnet i den tidsperioden det er drevet virksomhet i beregningsenheten. Det skal også beregnes personinntekt av inntekt som tidfestes etter at virksomheten er opphørt, se [pkt. 2.2](#).

Opphører et enkeltpersonforetak med en virksomhet og begynner en annen virksomhet, må det vurderes om dette er atskilte virksomheter som skal inngå i forskjellige beregningsenheter. Inngår virksomhetene i forskjellige beregningsenheter, må forholdet behandles som opphør av den ene virksomheten og start av den andre. Inngår virksomhetene i samme beregningsenhet, beregnes personinntekt for hele året under ett.

Om når en virksomhet anses opphørt for øvrig, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

E-5-4.9.2 Arv- og gaveoverføring – kontinuitet

Overføres virksomheten ved arv eller gave, opphører beregningsenheten. Det skal fastsettes personinntekt frem til dødsfallstidspunktet/gavetidspunktet for inntekter og kostnader som tidfestes før dødsfallet/gaveoverføringen. Skatteposisjonene, herunder skjermingsgrunnlaget, videreføres i den nye beregningsenheten, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)». Tilsvarende gjelder for fradragposter.

E-5-4.9.3 Særlig om jordbruksvirksomhet

Tilskudd i jordbruksvirksomhet som utbetales året etter opptjeningsåret blir av praktiske grunner skattlagt i utbetalingsåret.

Ved opphør av virksomheten kan tilskuddet, i den utstrekning det er opptjent og reelt sett tidfestet i året forut for utbetalingsåret (dvs. i opphørsåret), inngå i beregningen av personinntekten i opphørsåret. Alternativt kan det inngå i personinntektsberegningen i utbetalingsåret.

Utbetalt etterskudd på melkeleveranser mv. som er avhengig av et årsmøtevedtak, tas til inntekt i vedtaksåret.

E-5-4.9.4 Særlig om fond i visse virksomheter

Utbetaling av ikke-skattlagt bonus etter at virksomheten er opphørt, inngår i grunnlaget for beregnet personinntekt. Dette vil bl.a. være aktuelt innenfor pelsdyr- og reindriftsnæringen, se emnene «[Pelsdyr](#)» og «[Reindrift](#)».

E-5-4.10 Senere endring av alminnelig inntekt som grunnlag for beregning av personinntekt

Senere endring av alminnelig inntekt som inngår i beregningsgrunnlaget for personinntekt i beregningsenheten, innebærer at også personinntekten må omberegnes.

E-5-5 Kapitalinntekt/-kostnad og kapitalgevinst/-tap

E-5-5.1 Generelt

Beregningsgrunnlaget for personinntekten skal korrigeres med visse faktiske kapitalinntekter og -kostnader, og kapitalgevinster og -tap som inngår i den alminnelige inntekten som danner utgangspunkt for beregningen av personinntekten, jf. sktl. § 12-11. Hvilke poster dette gjelder fremgår nedenfor.

E-5-5.2 Mottatt aksjeutbytte og gevinst/tap ved realisasjon av aksjer

Beregningsgrunnlaget skal alltid korrigeres med mottatt aksjeutbytte, jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav a. Det samme gjelder for gevinst/tap ved realisasjon av aksjer og egenkapitalbevis, jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav b. Dette gjelder selv om aksjene mv. er eid som ledd i virksomhet, f.eks. fordi det omsettes aksjer i slikt omfang at det er virksomhet i seg selv. Dette

innebærer at slik avkastning og gevinst/tap blir skjermet fullt ut fra å inngå i/reducere personinntekten.

Er det i forbindelse med aksjene kostnader som ikke inngår i gevinst/tapsberegning, f.eks. forvaltningskostnader og lønn til ansatte for å administrere aksjeporteføljen, skal beregningsgrunnlaget korrigeres ved at kostnadene legges til.

E-5-5.3 Inntekt fra selskap med deltakerfastsetting og gevinst/tap ved realisasjon av selskapsandel

Dersom et enkeltpersonforetak eier andel i et selskap med deltakerfastsetting, skal overskudd/underskudd i selskapet samt utdeling etter sktl. § 10-42, ikke inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt i enkeltpersonforetaket, jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav a. Det samme gjelder gevinst og tap ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav b. Dette gjelder selv om andelen er eid av enkeltpersonforetaket som ledd i virksomheten.

E-5-5.4 Kundefordringer

Beregningsgrunnlaget skal ikke korrigeres for inntekter/gevinst/kostnader/tap på kundefordringer som inngår i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a annet punktum. Dette gjelder også for inntektsføring av tidligere avskrevne kundefordringer. Det skal heller ikke korrigeres for valutagevinster/tap som gjelder kundefordringer.

Som kundefordring anses fordringer som er oppstått ved salg av omsetningsgjenstander (varer) eller tjenester, men ikke fordringer oppstått i forbindelse med salg av gjenstander anskaffet/brukt i virksomheten som driftsmidler.

Se for øvrig FIN 12. mai 1992 i Utv. 1992/1438.

E-5-5.5 Rentekostnader

E-5-5.5.1 Generelt

Beregningsgrunnlaget skal ikke korrigeres for renter av foretaksgjeld til finansinstitusjoner og renter av foretaksgjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev, jf. sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a annet punktum. Dette gjelder bare i den utstrekning gjelden som rentene knytter seg til, ikke overstiger skjermingsgrunnlaget, etter fradrag for leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder, men før fradrag for gjeld. Det skal korrigeres for eventuelle private gjeldsrenter som måtte være ført til fradrag i alminnelig inntekt fra virksomheten.

Om hva som er mengdegjeldsbrev, se emnet «Verdipapirer», pkt. 1.

Beregningsgrunnlaget skal korrigeres for renter av gjeld som ikke knytter seg til mengdegjeldsbrev og gjeld til kreditor som ikke er en finansinstitusjon. Hvis den opprinnelige fordringshaveren i gjeldsforholdet ikke er en finansinstitusjon, men gjelden er overtatt av en finansinstitusjon, anses det å være gjeld til finansinstitusjon fra det tidspunktet gjelden anses overtatt. Hvis finansinstitusjonen bare har overtatt inndrivningen av kravet uten å overta risikoen for debtors manglende betalingsevne, anses rentene ikke å være renter av gjeld til finansinstitusjon.

E-5-5.5.2 Nærmere om renter av foretaksgjeld

Som foretaksrelaterte gjeldsrenter anses renter på lån som er tatt opp og benyttet innenfor foretaket. Renter av gjeld til finansiering av privat forbruk og gjeldsrenter tilknyttet andre foretak faller som utgangspunkt utenfor. Det samme gjelder renter av gjeld som er tatt opp av virksomhetsutøverens ektefelle, med mindre gjelden og gjeldsrentene inngår i en felles bedrift.

Hvis lånebeløpet er tatt opp og anvendt i foretaket, anses det som renter av foretaksgjeld selv om private eiendeler er benyttet som pantesikkerhet for lånet. Det samme gjelder hvis låneopptaket er benyttet til å øke gjeldsgraden og redusere egenkapitalgraden i foretaket innenfor en realistisk ramme, selv om lånebeløpet brukes til privatuttak for eieren. Forutsetningen er at foretakets økonomi anses tilstrekkelig til å betjene den økte gjeldsgraden.

Renter på kassakredittkonto opprettet av hensyn til næringsdriften må som utgangspunkt anses som renter av foretaksgjeld. Dette gjelder også hvor kassakreditten er benyttet til privatuttak. Hvis de private bilagene som kassakredittkontoen er belastet med er regnskapsført, skal

det ikke foretas noen avgrensning av den delen av årets renter som skyldes slike uttak, med mindre kassakredittkontoen samlet sett har et unormalt privat preg.

Se nærmere FIN 12. desember 2006 i Utv. 2007/160.

E-5-5.6 Valutagevinst/tap

Beregningsgrunnlaget skal korrigeres for inntektsført valutagevinst/kostnadsført valutatap utenom gevinst/tap på kundefordringer, herunder fradragsføring eller reversering av fradragsføring av ikke-realisert valutatap på langsiktige fordringer eller gjeld. Om valutagevinst-/tap, se emnet «Valutagevinst-/tap».

E-5-5.7 Utleie av formuesobjekt

E-5-5.7.1 Utleie av hele formuesobjektet

Inntekt ved utleie som omfatter hele formuesobjektet og hvor utleieaktiviteten enten er virksomhet i seg selv eller ledd i en annen virksomhet i beregningsenheten, skal være med i grunnlaget for personinntekten, jf. sktl. § 12-11 første ledd. Tilsvarende skal kostnader ved slik utleie redusere grunnlaget. Dette kan f.eks. være utleie av campinghytter, bilutleie mv.

Inntekter/kostnader ved utleie som omfatter hele formuesobjektet hvor utleien ikke er virksomhet i seg selv og ikke er ledd i en annen virksomhet, er kapitalinntekt, se sktl. § 5-1 første ledd jf. § 5-20 første ledd, og inngår ikke i grunnlaget for beregning av personinntekt etter sktl. § 12-11 første ledd. Dette gjelder f.eks. inntekt ved utleie av tidligere kårbolig til boligformål, og utleie av fallrettigheter.

E-5-5.7.2 Utleie kombinert med egen bruk i virksomhet

Hvis en fysisk del av et formuesobjekt brukes i egen virksomhet og en annen del leies ut, anses utleieinntekten som kapitalinntekt og skal trekkes ut av virksomhetsinntekten, jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav a. Dette gjelder hvor utleien ikke er ledd i virksomheten og utleien heller ikke anses som virksomhet i seg selv. Verdien av den utleide delen av formuesobjektet skal ikke inngå i skjermingsgrunnlaget. Kan utleien ikke lett skilles ut drifts- og regnskapsmessig fra den egentlige virksomheten, vil det tale for at utleien inngår som en del av virksomheten. Nettoinntekten som gjelder den delen av formuesobjektet som leies ut skal da ikke trekkes ut av beregningsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-11 første ledd. På den annen side skal hele formuesobjektet gå inn i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav a nr. 1. Et moment her vil være om det foreligger et pålitelig grunnlag for å skille ut det virkelige driftsresultat av utleieaktiviteten fra resultatet i virksomheten. Se FIN 30. september 1992 i Utv. 1992/1290.

E-5-5.7.3 Formuesobjekter som bare delvis er i bruk

Videre forekommer det at formuesobjekter, f.eks. en bygning, bare for en fysisk avgrenset del har vært brukt i virksomheten, mens resten ikke lenger brukes i virksomheten, f.eks. pga. innskrenkninger, produksjonsomlegging mv. Også i disse tilfellene skal bare kostnader som gjelder den delen av objektet som faktisk er brukt i virksomheten fradras i grunnlaget for personinntekt, jf. sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a. Dette vil f.eks. gjelde for en driftsbygning hvor deler brukes til lager for avling, men hvor fjøs og stall står tomt fordi gårdbrukeren har sluttet med husdyr.

E-5-5.7.4 Fordel ved privat bruk

I enkeltpersonforetak skal eierens fordel ved bruk (uttak) av formuesobjekter som skattyter eier, inngå i beregningsgrunnlaget dersom formuesobjektet inngår i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-11 første ledd. (Alle kostnadene som gjelder formuesobjektet kommer da til fradrag. Ansattes fordel ved bruk av et slikt formuesobjekt tillegges brukeren etter sktl. § 5-10, og inngår ikke i beregningsgrunnlaget for eierens personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav a.) Har enkeltpersonforetaket leid/leaset driftsmidler mv. hvor leien kommer til fradrag i inntekten, skal tilbakeføring av eventuell fordel ved eierens private bruk inngå i beregningsgrunnlaget for personinntekten, jf. sktl. § 12-11 første ledd.

E-5-5.8 Lån til ansatte

Har ansatte lån i enkeltpersonforetaket, skal beregningsgrunnlaget korrigeres ved at inntektsført rente hos arbeidsgiveren trekkes fra (kapitalinntekt), jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav a.

E-5-5.9 Føderåd

Ved fastsetting av alminnelig inntekt hos føderådsyteren vil verdien av føderåd være inntekts- og fradragført med samme beløp, jf. sktl. § 5-1 og § 6-52. Dette gjelder både produkter, leieverdi av føderådsbolig og kontantføderåd. De faktiske kostnadene til å yte føderådet er fradrett som driftskostnader, jf. sktl. § 6-1.

Ved beregning av personinntekt tas utgangspunkt i alminnelig inntekt fra virksomheten, jf. sktl. § 12-11 første ledd. Det gjøres ingen tilbakeføring av kostnader til å yte føderåd i form av produkter (melk, kjøtt osv.) eller kontanter.

Føderådsbolig anses ikke å «ha virket i virksomheten» og den inngår derfor ikke i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav a. Faktiske kostnader til føderådsbolig (for eksempel forsikring og vedlikehold) som har gått til fradrag i alminnelig inntekt av virksomheten, må derfor tilbakeføres ved fastsettingen av beregnet personinntekt, jf. sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a.

Nærmere om den skattemessige behandlingen av føderåd, se emnet «Føderåd».

E-5-5.10 Driftskostnader knyttet til kapitalobjekter

Beregningsgrunnlaget skal korrigeres for driftskostnader direkte knyttet til kapitalobjekter, for eksempel finanskapital som ikke inngår i personinntekten og realkapital som ikke har virket i virksomheten, jf. sktl. § 12-11 annet ledd bokstav a.

E-5-5.11 Offentlige tilskudd, omstillingsbidrag mv.

Offentlige tilskudd, omstillingsbidrag mv. inngår som en del av virksomhetsinntekten, jf. sktl. § 12-11 første ledd. Beregningsgrunnlaget skal derfor ikke korrigeres for slike inntekter.

Nærmere om den skattemessige behandlingen av offentlige tilskudd, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

E-5-5.12 Opphavsrett, royalty mv.

For opphaveren skal inntekter av opphavsrett mv. i virksomhet inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt etter sktl. § 12-11 første ledd. Dette vil f.eks. være royalty for forfattere, jf. FSSD § 12-2-2 annet ledd og lisensavgifter for patentrettigheter. Dette gjelder selv om det ikke er utøvet noen aktivitet i det år inntekten opptjenes. Det må avgrenses mot tilleggshonorar ved gjenbruk av oversettelse som skatlegges som kapitalinntekt, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.2.18 og pkt. 3.3.17. Slik godtgjørelse inngår ikke grunnlaget for beregning av personinntekt.

Ved opphaverens realisasjon av opphavsrett mv. mot engangsvederlag, skal gevinst/tap inngå i grunnlaget for personinntekt etter sktl. § 12-11 første ledd.

Om opphavsretter, se emnet «Opphavsretter». Om fastsetting av personinntekt ved åndsverk og patenter fordelt over flere år, se emnet «Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

E-5-5.13 Særregel for leid eiendom mot innskudd

Aksje eller andel som skattyter eier i boligselskap og som omfattes av sktl. § 7-3 med tilknytning leierett til lokaler som han selv benytter i sin virksomhet, skal ikke inngå i skjermingsgrunnlaget. I stedet kan et fastsatt reduksjonsbeløp regnes som kapitalinntekt og trekkes ut av virksomhetsinntekten ved beregningen av personinntekt, jf. FSFIN § 12-12-2 første ledd. Det samme gjelder hvor skattyter eier obligasjon med tilhørende bruksrett til slike lokaler, og leien som følge av obligasjonen utgjør maksimalt 50 % av markedslønnen. Reduksjonen anses ikke å være en følge av obligasjonen hvis lokalene eies av den næringsdrivendes ektefelle eller personer som den næringsdrivende er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante, jf. FSFIN § 12-12-2 første ledd tredje punktum jf. sktl. § 10-11 annet ledd siste punktum.

Reduksjonsbeløpet fastsettes som differansen mellom beregnet brutto avkastning av innskuddet og faktisk leie mv. Som faktisk leie regnes også kostnadsført andel av tidligere betalt engangsleie o.l.

Slik beregnet brutto avkastning fremkommer ved at verdien av den faste eiendommen, så langt den omfattes av bruksretten, multipliseres med skjermingsrenten, se ovenfor. Verdien fastsettes som om de leide lokalene var eid av leietaker. Om verdsettingen, se nedenfor. Utgjør den leide delen en del av en større eiendom, kan en forholdsmessig del av eiers verdi av hele eiendommen tilordnes den leide delen.

E-5-6 Skjermingsfradraget

E-5-6.1 Generelt

Personinntekten kan, etter valg for hver beregningsenhet, reduseres med et beregnet skjermingsfradrag, se sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav c, jf. § 12-12. Skjermingsfradraget beregnes på grunnlag av et skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente, se [pkt. 6.7](#). I skjermingsgrunnlaget inngår formuesobjekter hvor inntekter/kostnader, herunder den kapitalavkastningen som objektet gir, er inkludert i alminnelig inntekt og ikke er trukket ut etter reglene ovenfor. Begrunnelsen for denne fremgangsmåten er at avkastningen av disse formuesobjektene ikke er tallfestet i regnskapet på den måten for eksempel slik rente på bankinnskudd er, og derfor må beregnes særskilt. Bare formuesobjekter som har virket i virksomheten skal tas med i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav a.

Verdien av de eiendelene som inngår i skjermingsgrunnlaget skal reduseres med gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev. Dette har sammenheng med at de faktiske rentene av slik gjeld kommer til fradrag i personinntektsgrunnlaget, jf. ovenfor (dvs. at det ikke skal korrigeres for slike renter). Begrepet finansinstitusjon i sktl. § 12-12 annet ledd bokstav c omfatter både offentlige og private finansinstitusjoner, se FIN 18. juni 2007 i Utv. 2007/1258. I tillegg skal det gjøres fradrag for verdien av leverandørkreditter og forskuddsbetaling fra kunder.

E-5-6.2 Hvilke formuesobjekter inngår i skjermingsgrunnlaget

E-5-6.2.1 Hovedregel

Skjermingsgrunnlaget fastsettes for hver beregningsenhet, se ovenfor. Følgende typer formuesobjekter som eies av den næringsdrivende på det aktuelle tidspunktet inngår i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav a

- varige og betydelige fysiske driftsmidler, uavhengig av om de er avskrivbare eller ikke
- forretningsverdi (goodwill) og andre ikke-fysiske formuesobjekter, under forutsetning av at forretningsverdien eller de andre ikke-fysiske formuesobjektene er ervervet ved kjøp, gave, arv mv. (egenutviklede formuesobjekter av denne typen skal ikke være med i grunnlaget)
- kostnader til egen forskning og utvikling i den utstrekning de er aktivert og ikke er kommet til fradrag i alminnelig inntekt
- varer
- kundefordringer

Dette gjelder under forutsetning av at formuesobjektene har virket innenfor beregningsenhetens virksomhet(er) som er skattepliktig til Norge i løpet av inntektsåret eller i tidligere år, og ikke anses tatt ut av virksomheten.

Skjermingsgrunnlaget fastsettes til middelverdien av de inngående og utgående verdiene, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e. Formuesobjekter ervervet i inntektsåret skal ikke være med i inngående verdier. Dette gjelder også driftsmidler som var under tilvirkning, f.eks. bygg under oppføring ved utgangen av forrige inntektsår, i den utstrekning bygget ikke var tatt i bruk.

Formuesobjekter som i løpet av inntektsåret er realisert, gitt bort eller som varig har opphørt å virke i virksomheten, skal ikke være med i utgående verdier.

Brukes et formuesobjekt i flere beregningsenheter i et enkeltpersonforetak, skal verdien av formuesobjektet fordeles på beregningsenheter i forhold til bruken. Er den nærmere fordelingen usikker, men bruken i en av beregningsenheter overveiende, tilordnes hele formuesobjektet denne beregningsenheten. Er det i slike tilfeller usikkert om bruken i noen beregningsenhet er overveiende, kan skattyter velge hvilken beregningsenhet som skal tilordnes

hele formuesobjektet eller han kan velge lik fordeling på alle beregningsenheter, se FIN 18. september 1992 i Utv. 1992/1288.

E-5-6.2.2 Unntak, velferdstiltak

Formuesobjekter som i det vesentligste brukes til velferdstiltak i brukernes fritid, f.eks. bedriftshytte, skal ikke for noen del tas med i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav b. Det er en forutsetning at brukerne ikke er ansatte som blir fordelsbeskattet for bruken. Blir brukeren fordelsbeskattet vil det ikke være et velferdstiltak, men en lønnskostnad, og formuesobjektet skal være med i skjermingsgrunnlaget. Dette gjelder også hvor bruken er skattefri etter reglene om gaver i arbeidsforhold i FSFIN § 5-15-1, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)». Verdien av objekter brukt til velferdstiltak i brukerens arbeidstid, f.eks. kantinebygg, skal tas med i grunnlaget.

E-5-6.2.3 Driftsmidler, generelt

Alle typer varige og betydelige driftsmidler som har virket i virksomheten, skal som hovedregel være med i skjermingsgrunnlaget, enten de er avskrivbare eller ikke, jf. § 12-12 annet ledd bokstav a nr. 1, jf. § 14-40 første ledd. Driftsmidler som har en kostpris under kr 15 000 og/eller antatt brukstid ved ervervet på under tre år skal ikke være med. Dette unntaket gjelder selv om slikt driftsmiddel er aktivert, under forutsetning av at driftsmidlet ikke er gått inn på en samlesaldo. Disse grensene gjelder også for immaterielle driftsmidler og driftsmidler som ikke er avskrivbare.

Om unntak for visse driftsmidler, se [pkt. 6.2.2](#).

Driftsmidler som etter sin art er varige og betydelige, men likevel er kostnadsført, f.eks. etter de tidligere reglene om miljøtiltak, skal heller ikke tas med i skjermingsgrunnlaget, se FIN 20. oktober 1992 i Utv. 1992/1451. Videre skal driftsmidler hvor inntekter og/eller kostnader er trukket ut av beregningsgrunnlaget, ikke være med i skjermingsgrunnlaget. Dette vil f.eks. gjelde finansaktiva som aksjer, selv om de er eid som ledd i virksomhet. Realaktiva skal heller ikke tas med hvis de ikke har virket i virksomheten.

Om hva som anses som driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)». Dette vil bl.a. omfatte tradisjonelle driftsmidler som maskiner, transportmidler, næringseiendommer mv. Skogsgrunn og påstående skog skal tas med selv om det ikke har vært avvirket i skogen vedkommende år. Videre skal arbeider- og funksjonærbolig være med i skjermingsgrunnlaget. Det samme gjelder bil som er driftsmiddel, selv om den utelukkende brukes til ansattes privatkjøring.

Skjermingsgrunnlaget skal også omfatte mer utradisjonelle driftsmidler som f.eks. billedkunst for utsmykning av kontorlokaler, musikkanlegg på et venteværelse, representasjonsbåt, parkeringsplass og parkanlegg utenfor hotell/fabrikk.

E-5-6.2.4 Driftsmiddel, leaset driftsmiddel

Et leaset driftsmiddel går bare inn i skjermingsgrunnlaget hos leaseren i de tilfeller leaseren anses som eier av det leasede driftsmidlet. Om når leaseren anses som eier, se emnet «[Leasing](#)».

E-5-6.2.5 Driftsmiddel, tom positiv saldo

Tom positiv saldo inneholder ikke driftsmidler. Var saldoen tom både på begynnelsen og slutten av inntektsåret, skal den ikke være med i skjermingsgrunnlaget. Var den tom på begynnelsen av inntektsåret men ikke på slutten, tas den bare med som utgående verdi. Var den tom på slutten av inntektsåret men ikke på begynnelsen, tas den bare med som inngående verdi.

E-5-6.2.6 Driftsmiddel, negativ saldo

Saldogrubbene a, c, d og j kan inneholde driftsmidler, selv om saldoen er negativ. Slike driftsmidler skal ikke tas med i skjermingsgrunnlaget. Negativ saldo skal heller ikke redusere skjermingsgrunnlaget.

E-5-6.2.7 Driftsmiddel, ikke-fysiske eiendeler herunder forretningsverdi (goodwill)

Enkelte ikke-fysiske eiendeler brukt i virksomheten skal være med i skjermingsgrunnlaget, se sktl. § 12-12 annet ledd bokstav a nr. 4. Dette gjelder

- for eiendeler ervervet fra andre: alle ikke-fysiske eiendeler. Det er uten betydning om ervervet er skjedd ved kjøp, gave, arv eller på annen måte
- for egenopparbeidede eiendeler: bare ikke-fysiske eiendeler som består av kostnader til egen forskning eller utvikling, i den utstrekning de ikke er kommet til fradrag i alminnelig inntekt, sml. sktl. § 6-25

Om tilfeller hvor forsknings- og utviklingskostnader kan fradragsføres direkte, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn](#)».

De ikke-fysiske eiendelene skal være med i skjermingsgrunnlaget uansett om de er ervervet til utnyttelse i egen virksomhet eller for utleie/salg. Forutsetningen er at de har virket i virksomheten.

Slike ikke-fysiske eiendeler vil f.eks. omfatte ervervet forretningsverdi (goodwill), ervervet lisensrettighet, ervervet/egenopparbeidet patentrettighet, ervervet/egenopparbeidet opphavsrett o.l.

Hvis forretningsverdi (goodwill) som er ervervet for lenge siden kreves tatt med i grunnlaget, må det vurderes om det er den samme forretningsverdien (goodwill) som virker i dag. Brudd kan ha oppstått på grunnlag av flytting av foretaket, nye produkter mv.

E-5-6.2.8 Driftsmidler, overdragelse av driftsmidler hvor den tidligere eieren beholder bruksretten

Skattyter må eie driftsmidlet på det aktuelle tidspunkt for å kunne ta det med i skjermingsgrunnlaget. Har skattyter overdratt for eksempel jord- og skogbruks eiendom vederlagsfritt til barn, men beholdt den fulle bruksretten til eiendommen, må en først vurdere hvem som er eier. Om dette, se emnet «[Eierbegrepet](#)», pkt. 3. Kommer en til at skattyteren som har beholdt bruksretten ikke lenger er eier, kan ikke vedkommende ta de overdratte driftsmidler med i skjermingsgrunnlaget for sin virksomhet.

E-5-6.2.9 Varer

Alle fysiske omsetningsgjenstander (varer) anses å ha virket i virksomheten og skal være med i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav a nr. 2. Dette vil omfatte varebeholdning, både innkjøpte og egentilvirkede varer, herunder varer under tilvirkning for salg, se emnet «[Varebeholdning](#)». Forutsetningen er at varen er eid av skattyter på det aktuelle tidspunktet dvs. at skattyter har blitt eier av varen og den etter regnskapsreglene ikke er/skulle vært bokført som solgt ved årsskiftet.

Videre skal skjermingsgrunnlaget omfatte arbeider under utførelse for salg, såfremt arbeidet er utført for egen regning. Således vil det omfatte en byggmesters hus under oppførelse inklusiv tomt og tomteområde innkjøpt for senere oppføring av bygning for salg.

I sandtak, steinbrudd o.l. ervervet for salg mot en fastsatt sum for uttak av masse, er det gjenværende masse som inngår i varebegrepet i denne forbindelse.

I skogbruk anses skog på rot som en del av eiendommen for skogeieren. Avvirket skog anses som varelager for skogeieren fra det er avvirket til det tidspunktet det er solgt og levert. Denne verdien kommer i tillegg til eiendommens verdi. Skog kjøpt på rot er en vare for kjøperen fra det tidspunktet vedkommende er blitt eier av trærne/tømmeret.

I jordbruket anses besetning som vare (omløpsmiddel), se sktl. § 8-1 fjerde ledd. Det samme gjelder beholdning av fôr mv., selv om det er produsert til egen bruk.

I akvakultur (havbruk)/pelsdynamring/reindrift, er på tilsvarende måte fisken mv./pelsdyrene/reinsdyrflokken å anse som vare. Verdien på det aktuelle tidspunktet skal derfor tas med i skjermingsgrunnlaget. Dette gjelder selv om tilveksten ikke er inntektsført.

E-5-6.2.10 Virket i virksomheten, generelt

Formuesobjektet som skal inngå i skjermingsgrunnlaget, må ha virket i en virksomhet som er skattepliktig til Norge, jf. FSFIN § 12-12-1. Formuesobjektet må virke i virksomheten i inntektsåret, men det er ikke noe krav at et formuesobjekt som tidligere har vært tatt i bruk, faktisk har vært brukt i løpet av inntektsåret.

Varer som er levert til skattyter og kundefordringer, anses alltid å virke i virksomheten.

For fysiske driftsmidler kreves det at driftsmidlet faktisk må ha vært tatt i bruk/har virket i virksomheten. For driftsmidler, fysiske eller immaterielle som tidligere har virket i virksomheten, men som ikke er i bruk eller virker på det aktuelle tidspunkt, er det imidlertid et krav at objektet har en driftsmessig verdi i beregningsenheten også i nær fremtid, se Ot.prp. nr. 19 (1994–95) side 159 kap. 7.7.3.

For immaterielle formuesobjekter som forretningsverdi, forfatterrettigheter, patentrettigheter, lisensrettigheter mv. kreves det at arbeidet med å utnytte rettigheten er påbegynt i løpet av inntektsåret. Videre må formuesobjektet være i foretakets eie på det aktuelle tidspunktet og ikke være tatt ut av virksomheten.

Det er ikke satt vilkår om hvor lang tid objektet er brukt/har virket i virksomheten, men det må reelt ha vært i bruk. Det er ikke tilstrekkelig at driftsmidlet er levert og tatt inn på saldo. Bygg under oppføring og tomt ervervet for senere bruk til utvidelse av produksjonsbygg vil normalt ikke anses å ha virket i virksomheten.

Det er ikke satt som vilkår at det kan påvises at gjenstanden har ført til høyere bruttoinntekt eller lavere kostnader. Bilder til utsmykning av et hotell skal for eksempel være med, såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt.

Driftsmidler som står i beredskap, f.eks. et nødaggregat eller reservedeler til driftsmidler, anses å virke i virksomheten selv om de faktisk ikke har vært brukt.

E-5-6.2.11 Utelukkende virket i virksomheten

Eiendeler som utelukkende brukes i virksomheten, skal normalt tas med i sin helhet. Dette gjelder uavhengig av hvilken funksjon eiendelen har hatt i virksomheten.

E-5-6.2.12 Delvis virket i virksomheten, en del i/en del utenfor

Brukes fysiske deler av en gjenstand, f.eks. en bygning, dels i virksomhet og den øvrige del leies ut, skal gjenstanden inngå i skjermingsgrunnlaget i den grad leieinntekten inngår i grunnlaget for beregning av personinntekt. Holdes leieinntekten utenfor, f.eks. fordi den anses som kapitalinntekt, skal en tilsvarende del av gjenstandens verdi holdes utenfor skjermingsgrunnlaget, se pkt. 5.7.2.

Har et formuesobjekt, f.eks. en bygning, bare for en fysisk avgrenset del vært brukt utelukkende i virksomheten, mens resten har vært brukt privat av eieren, skal bare den delen av formuesobjektet som faktisk er brukt utelukkende i virksomheten være med i skjermingsgrunnlaget. Del av fritaksbehandlet bolig brukt i egen virksomhet skal likevel ikke tas med i skjermingsgrunnlaget.

Videre kan et formuesobjekt, f.eks. en bygning, bare for en fysisk avgrenset del ha vært brukt utelukkende i virksomheten, mens resten har vært brukt privat av ansatte. Er objektet en bygning som den ansatte har brukt delvis til fast bolig eller de ansatte har brukt som bedriftskantine, er dette bruk i virksomheten og hele bygningen skal være med i grunnlaget. Er den øvrige delen av bygningen brukt av ansatte til velferdstiltak i fritiden, skal bare den delen som faktisk er brukt utelukkende i virksomheten, være med i skjermingsgrunnlaget.

Et formuesobjekt, f.eks. en bygning, kan bare for en fysisk avgrenset del ha vært brukt i virksomheten, mens resten har stått ubrukt f.eks. på grunn av innskrenkninger, produksjonsomlegging mv. Også i disse tilfellene skal bare den delen av objektet som faktisk er brukt i virksomheten vedkommende inntektsår tas med i skjermingsgrunnlaget. Dette vil f.eks. gjelde for en driftsbygning som brukes til lager for avlingen, mens fjøs og stall står tomt fordi gårdbrukeren har sluttet med husdyr. Dette gjelder likevel ikke dersom hele bygget vil ha en driftsmessig verdi i beregningsenheten i nær fremtid, se Ot.prp. nr. 19 (1994–95) s. 159 kap. 7.7.3.

E-5-6.2.13 Delvis virket i virksomheten, hele gjenstanden vekselvis i og utenfor

Hele formuesobjektet, f.eks. en bil, kan noen ganger brukes i virksomhet og til andre tider utenfor virksomhet. Er objektet driftsmiddel i virksomhet, skal det tas med i skjermingsgrunnlaget uten noen ytterligere vurdering av forholdet mellom bruk i virksomhet og f.eks. privat bruk.

E-5-6.2.14 Virket i virksomheten, driftsmiddel realisert i løpet av året

Driftsmidler som er gått ut av skattyters eie i løpet av året, f.eks. ved salg eller tilintetgjørelse, skal ikke være med i utgående verdier.

E-5-6.2.15 Virket i virksomheten, bruken av driftsmiddel opphørt i løpet av året

Opphører enkeltpersonforetaket å bruke driftsmidler som likevel fortsatt eies ved inntektsårets utgang, er forutsetningen for at verdien skal være med i utgående verdier at driftsmidlet må antas å ha en driftsmessig verdi for enkeltpersonforetaket i nær fremtid. Se Ot.prp. nr. 19 (1994–95) s. 159. Dette vil si at det må antas at formuesobjektet skal brukes/skal virke i driften av virksomheten i nær fremtid.

Et driftsmiddel har driftsmessig verdi for enkeltpersonforetaket hvis

- det står i beredskap
- bruken er midlertidig opphørt på grunn av manglende oppdrag og det må antas at det tas i bruk igjen i nær fremtid, eller
- driftsmidlet er under ombygning/påbygging mv.

Driftsmidler hvor bruken er opphørt ved årsskiftet, og som står for salg, kan ikke sies å ha driftsmessig verdi. Det samme gjelder driftsmidler hvor bruken er definitivt opphørt, f.eks. driftsmidler som skal kondemneres eller oppbevares fordi de har affeksjonsverdi. Det samme gjelder ervervede patentrettigheter som ikke lengre skal utnyttes.

Driftsmidler som har vært eid hele året, men bare er brukt i virksomheten f.eks. i sommer-sesongen, skal være med i inngående verdi når virksomheten ble drevet forrige år og i utgående verdi når virksomheten skal drives neste sommer.

E-5-6.2.16 Virket i virksomheten – arv og gave

Overføres en virksomhet ved arv eller gave, og skjermingsgrunnlaget skal videreføres av arving/gavemottaker etter reglene om kontinuitet, jf. sktl. § 9-7, skal bruk i virksomheten hos arvelateren/giveren i løpet av året, likestilles med arvingens/gavemottakerens egen bruk ved vurderingen av om eiendelen har virket i virksomheten. Om skattemessig kontinuitet ved arv og gave, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

E-5-6.3 Skjermingsgrunnlaget, verdsettelsesmetode for formuesobjektene

E-5-6.3.1 Hovedregel

Formuesobjektene som inngår i skjermingsgrunnlaget skal som hovedregel verdsettes til

- for ikke-avskrivbare eiendeler: den høyeste av eiendelenes historiske kostpris, inklusiv eventuelle påkostninger, og verdien ved skattefastsettingen (formuesverdien), se sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e nr. 1. Om formuesverdier, se emnet «[Formue](#)»
- for alle andre formuesobjekter: skattemessig verdi, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e annet punktum.

Bokført verdi i regnskap oppgjort etter reglene i regnskapsloven kan likevel legges til grunn, dersom slik verdsetting er lagt til grunn som utgående verdi for eiendel ved fastsettingen av kapitalavkastningsgrunnlaget i delingsmodellen for inntektsåret 1999, og verdsetting til slik verdi ikke senere er frafalt, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e nr. 2. For foretak med bare bokføringsplikt og som ikke utarbeider årsregnskap, må verdsettingen foretas etter hovedregelen.

Etter foretaksmodellen er det ikke adgang til å benytte andre metoder enn ovennevnte som verdsettelsesmetode.

Ikke-avskrivbare eiendeler vil for eksempel være grunneiendom, boliger, varer, kundeordringer mv.

Avskrivbare eiendeler vil for eksempel være driftsmidler som saldoavskrives (herunder forretningsverdi) og tidsbegrensede rettigheter som avskrives lineært.

Den skattemessige verdien vil normalt være skattemessig inngangsverdi, se emnet «[Inngangsverdi](#)». Det skal imidlertid ikke regnes med oppregulering etter overgangsreglene av inngangsverdi for fast eiendom per 1. januar 1992.

Den verdsettelsesmetoden som er lagt til grunn det første året for eiendelen, er bindende for senere år, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav f. Verdsetting etter regnskapsmessig verdi kan

imidlertid frafalles til fordel for verdsetting til skattemessig verdi, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e nr. 2, annet punktum.

E-5-6.3.2 Arv og gave

Arving eller gavemottaker som viderefører avdødes/givers virksomhet etter reglene om skattemessig kontinuitet, skal videreføre skjermingsgrunnlag som knytter seg til denne virksomheten, jf. sktl. § 9-7 annet ledd første punktum og tredje ledd annet punktum. Dette innebærer at arving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller gavemottaker må videreføre den verdsettelsesmetoden og de verdiene som er fastsatt for arvelater/giver. Den verdien som legges til grunn som utgående verdi for arvelater/giver, blir inngående verdi for arving/gjenlevende ektefelle/samboer/gavemottaker.

Om skattemessig kontinuitet ved arv og gave, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

E-5-6.3.3 Driftsmidler med uforholdsmessig høy verdi

Driftsmidler som etter sin art skal regnes med i skjermingsgrunnlaget, og hvor verdien åpenbart er for høy i forhold til bruken i virksomheten, skal verdsettes til et beløp som anses alminnelig i den aktuelle type virksomhet, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e, nr. 3. Regelen bør brukes med forsiktighet. Regelen er mest aktuell når den høyere verdien skyldes private behov eller representasjon.

E-5-6.3.4 Verdsettelsesmetode for utenlandske personer

Når utenlandsk foretak har flere kortvarige oppdrag i løpet av inntektsåret, bør inngående verdi fastsettes ved første oppdrag og utgående verdi ved siste oppdrag ved gjennomsnittsberegningen.

Regnskapsmessig verdi kan bare legges til grunn dersom foretaket har hatt oppdrag i Norge i 1999, og bare for eiendeler som inngikk med regnskapsmessig verdi i kapitalavkastningsgrunnlaget for 1999, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e nr. 2. Er foretakets årsregnskap gjort opp etter hjemlandets regler, er det videre en forutsetning at disse ikke avviker vesentlig fra de reglene som gjelder for regnskapsføring i Norge.

E-5-6.3.5 Valgadgangen

I utgangspunktet gjelder valgadgangen beskrevet ovenfor for hvert enkelt formuesobjekt, f.eks. vil bygning og grunn i denne forbindelse anses som forskjellige formuesobjekter. Atskilte bygninger anses som forskjellige formuesobjekter, selv om de står på samme matrikelnummer og har samme eier. I seksjonert bygning anses hver seksjon som et eget formuesobjekt. Dette gjelder selv om de har samme eier.

Skoggrunn med påstående skog, skogsbilveier mv., anses som ett objekt. Skoggrunnen mv. anses som en atskilt eiendel i forhold til grunn brukt til jordbruksformål. Grunneiendommer som utnyttes under ett, anses som én eiendel selv om deler har forskjellig matrikelnummer og er ervervet på ulike tidspunkter.

Det må velges samme metode for alle driftsmidler som går inn på en samlesaldo i saldo-gruppene a-d. For driftsmidler ervervet etter utgangen av 1999, skal man likevel bruke skattemessig inngangsverdi uavhengig av hvordan de øvrige driftsmidlene på saldoen er verdsatt. Hvis en saldogrupper inneholder driftsmidler ervervet før og etter 31. desember 1999 og hvor regnskapsmessig verdi benyttes som verdsettelsesmetode for de førstnevnte, skal de driftsmidlene som er ervervet etter dette tidspunktet og hvor regnskapsmessig verdi ikke skal benyttes, skilles ut og verdsettes som om de hadde inngått på egen saldo, jf. FSFIN § 12-12-9 annet ledd. Skattyteren kan ikke fritt velge en lavere verdi enn det som fremkommer ved en av disse metodene.

E-5-6.3.6 Skattemessig verdi

Med uttrykket «skattemessig verdi» i sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e menes skattemessig saldoverdi (inngangsverdi), jf. FSFIN § 12-12-8 annet ledd første punktum.

Om hva som er skattemessig inngangsverdi, se emnet «[Inngangsverdi](#)». Det skal imidlertid ikke regnes med oppregulering etter overgangsreglene av inngangsverdi på fast eiendom.

E-5-6.3.7 *Verdien ved skattefastsettingen*

Med lovens uttrykk «verdien ved skattefastsettingen» menes den verdien som brukes ved formuesfastsettingen, jf. FSFIN § 12-12-8 annet ledd annet punktum.

Er skattemessig formuesverdi for flere eiendeler fastsatt under ett, f.eks. gårdsbruk med våningshus og driftsbygninger, skal verdien av de eiendelene som ikke inngår i skjermingsgrunnlaget (eller som det skal brukes forskjellige verdsettelsesmetoder på) trekkes ut med et beløp som utgjør eiendelens forholdsmessige andel av den skattemessige formuesverdien etter forholdet mellom omsetningsverdiene. Ved oppdeling av bygning regnes forholdet etter leieverdier.

Grunn under seksjonert bygning fordeles etter sameiebrøken.

E-5-6.3.8 *Regnskapsmessig verdi*

Forutsetningen for å videreføre regnskapsmessige verdier for eiendeler som inngikk i kapitalavkastningsgrunnlaget for inntektsåret 1999 er at skattyter har årsregnskapsplikt, eller bare bokføringsplikt og frivillig utarbeider årsregnskap i samsvar med reglene i regnskapsloven, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav e nr. 2.

E-5-6.4 *Skjermingsgrunnlaget – middelverdiregning*

E-5-6.4.1 *Generelt*

Verdien av de eiendeler som inngår i skjermingsgrunnlaget beregnes som hovedregel ut fra middelverdien 1. januar (inngående verdi) og 31. desember (utgående verdi) i inntektsåret, se FSFIN § 12-12-6 første ledd. Har skattyter avvikende regnskapsår, brukes middelverdien ved regnskapsårets begynnelse og slutt.

Alle formuesobjekter som inngår i skjermingsgrunnlaget omfattes av middelverdiregningen, selv om de bare inngår ved årets begynnelse eller slutt.

Om unntak fra hovedregelen og om beregning av middelverdi ved start eller opphør av virksomheten i inntektsåret, se nedenfor.

Middelverdien multipliseres med en skjermingsrente, se [pkt. 6.7](#).

E-5-6.4.2 *Særregel om middelverdiregningen for varer, kundefordringer, leverandørkreditt og forskuddsbetalinger fra kunder*

Dokumenterer et foretak at verdien av varene, beregnet som gjennomsnittet av verdien ved inngangen og utgangen av inntektsåret, samt ved utgangen av februar, april, juni, august og oktober, betydelig overstiger middelverdiregningen etter hovedregelen, kan denne gjennomsnittsverdien kreves lagt til grunn for det aktuelle inntektsår, se FSFIN § 12-12-7. For skattytere som er gitt anledning til å benytte avvikende regnskapsår, skal i tillegg verdiene ved utgangen av desember nyttes. Dersom utgangen av avvikende regnskapsår faller sammen med noen av de tidspunktene som er angitt ovenfor, skal verdiene på dette tidspunktet bare tas med én gang.

Med betydelig avvik forstås tilfeller hvor verdien av varer etter den utvidede middelverdiregning overstiger middelverdiregningen etter hovedregelen med minst 40 %. Dersom middelverdiregningen av varene på grunnlag av verdien ved inntektsårets begynnelse og slutt er 0, regnes avviket alltid som betydelig.

Beregnes middelverdien av varene på grunnlag av verdiene i første avsnitt, skal samme beregningsmetode legges til grunn også for kundefordringer samt de leverandørkreditter og forskuddsbetalinger fra kunder som skal redusere skjermingsgrunnlaget.

E-5-6.4.3 *Oppstart/opphevet av virksomhet i året*

Er virksomheten i beregningsenheten startet i løpet av året, fastsettes inngående verdier på grunnlag av balansen på det tidspunkt virksomheten må anses påbegynt, se FSFIN § 12-12-6 annet ledd. Om når virksomheten anses startet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

Er virksomheten i beregningsenheten opphørt i løpet av året, fastsettes utgående verdier på grunnlag av balansen på det tidspunktet virksomheten anses opphørt, se FSFIN § 12-12-6 tredje ledd. Om når virksomheten anses opphørt, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)». Skjer avviklingen over et relativt kort tidsrom, kan avslutningsstatus settes opp på et tidlig tidspunkt i avviklingsperioden. Forutsetningen er at et eventuelt salg av virksomhetens

eiendeler skjer i nær tilknytning til hverandre og det er på det rene at det foreligger en opphørssituasjon.

I enkeltpersonforetak hvor all virksomhet opphører i en av beregningsenhetene i løpet av året, må skattyter sette opp en balanse på opphørstidspunktet for den virksomheten som opphører.

Middelverdien i det året virksomheten starter eller opphører beregnes på vanlig måte. Deretter skal middelverdien reduseres for det tidsrommet virksomheten ikke har vært drevet, jf. FSFIN § 12-12-6 fjerde ledd. Middelverdien etter reduksjonen settes forholdsmessig med 12-deler, beregnet etter antall hele måneder virksomheten har vært i drift i løpet av året.

E-5-6.4.4 Dødsfall og gaveoverføring

Hvis virksomheten overføres til arving eller gavemottaker etter reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7, skal utgående verdi for arvelater eller giver fastsettes som nevnt ovenfor. Inngående verdi hos arvingen/gavemottakeren tilsvarer utgående verdi for arvelater eller giver.

For gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte som skattlegges under ett med avdøde i dødsåret, med felles eller særskilt fastsetting av inntekt, jf. sktl. § 2-10 og § 2-11, utgjør inngående verdi verdien ved inntektsårets begynnelse, og utgående verdi utgjør verdien ved inntektsårets slutt.

Om skattemessig kontinuitet ved arv og gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

E-5-6.4.5 Inngående verdi

Det er utgående verdi per 31. desember i året forut for inntektsåret som skal legges til grunn som inngående verdi per 1. januar i inntektsåret, jf. FSFIN § 12-12-4 første ledd.

Eiendeler som er anskaffet i løpet av året vil ikke ha noen inngående verdi, slik at denne settes til 0. Den verdsettingen som legges til grunn benyttes ved fastsettingen av utgående verdi for dette året, jf. FSFIN § 12-12-4 annet ledd.

Hvis virksomheten starter opp i løpet av året, skal inngående verdi settes til verdien i åpningsbalansen.

For eiendeler verdsatt etter regnskapsmessig verdi kan den næringsdrivende velge å endre verdsettingsmetoden til verdsetting etter hovedregelen, dvs. skattemessig verdi, historisk kostpris eller formuesverdi. Dette vil kunne gjøres med virkning både for inngående og utgående verdi eller bare med virkning for utgående verdi, jf. FSFIN § 12-12-9 femte ledd. Hvis dette er valgt, er det ikke adgang til å endre verdsettingsmetoden tilbake til regnskapsmessig verdi i senere år.

E-5-6.4.6 Utgående verdi

For formuesobjekter som også inngår i inngående verdier, må skattyter som utgangspunkt bruke samme verdsettingsmetode for utgående verdi.

For eiendeler anskaffet i 1999 eller tidligere og hvor regnskapsmessig verdi ble benyttet som utgående verdi for inntektsåret 1999, er forutsetningen for å kunne anvende regnskapsmessig verdi som utgående verdi at foretaket fremdeles har årsregnskapsplikt, eller har bokføringsplikt og frivillig utarbeider årsregnskap etter regnskapslovens regler. Se FSFIN § 12-12-9. For foretak med bare bokføringsplikt og som ikke utarbeider årsregnskap, må utgående verdi fastsettes etter hovedregelen.

Skattyter kan alternativt velge å bruke verdsetting etter hovedregelen (skattemessig (inngangs-)verdi/verdien ved skattefastsettingen) for utgående verdi, selv om regnskapsmessig verdi er brukt som verdsettingsmetode for inngående verdi. Det er da ikke anledning til å benytte regnskapsmessig verdi som verdsettingsmetode senere.

Beløpet for utgående skattemessig verdi fastsettes etter at de gjennomførte skattemessige avskrivninger er fratrukket.

Beløpet for utgående regnskapsmessig verdi fastsettes etter eventuelle regnskapsmessige avskrivninger og eventuelle tidligere oppskrivninger etter tidligere regler.

E-5-6.5 Skjermingsgrunnlaget, reduksjon med gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev

Ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget skal det gjøres fradrag for foretaksgjeld til finansinstitusjoner og foretaksgjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev, jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav c.

E-5-6.6 Skjermingsgrunnlaget, reduksjon med leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder

Skjermingsgrunnlaget beregnet etter reglene ovenfor, skal reduseres med beregningsenhets eventuelle

- kreditt fra leverandører, og
- mottatt forskuddsbetaling fra kunder

på de aktuelle tidspunktene (normalt per 1. januar og 31. desember), jf. sktl. § 12-12 annet ledd bokstav d. Med kreditt fra leverandører menes i denne forbindelse enhver utsatt betaling ved årsskiftet som gjelder kjøp av omløpsmidler, tjenester og aktiverte driftsmidler når objektet/tjenesten er levert skattyteren før årsskiftet, jf. FSFIN § 12-12-3 første ledd.

Med forskudd fra kunder menes i denne forbindelse enhver betaling mottatt før årsskiftet for salg av omløpsmidler, tjenester og driftsmidler som inngår i skjermingsgrunnlaget når objektet/tjenesten ikke er levert kunden ved årsskiftet. Dette vil kunne omfatte håndpenger, depositum mv., jf. FSFIN § 12-12-3 første ledd.

Kreditt og forskudd i utenlandsk valuta omregnes etter kursen på de aktuelle tidspunktene, jf. FSFIN § 12-12-3 annet ledd.

I tilfeller hvor eiendomsretten går over suksessivt, f.eks. ved oppføring av bygg hvor delbetalingen skjer i takt med eiendomsrettens overgang, foreligger det ingen forskuddsbetaling.

E-5-6.7 Skjermingsrente

Skjermingsgrunnlaget multipliseres med en skjermingsrente. Finansdepartementet fastsetter den maksimale skjermingsrenten for enkeltpersonforetak etter FSFIN § 10-12-1 første ledd og § 12-12-10 første ledd. Skattedirektoratet beregner og kunnngjør renten for det enkelte inntektsår i januar i året etter inntektsåret, jf. FSFIN § 10-12-1 annet ledd.

Valg av skjermingsrente for det enkelte inntektsår må gjøres senest ved innsending av skattemeldingen innen fristen, jf. FSFIN § 12-12-10 annet ledd første punktum. Valg av skjermingsrente under den maksimale skjermingsrenten må gjelde hele prosentenheter, jf. FSFIN § 12-12-10 annet ledd annet punktum. Dersom det ikke er gjort et klart valg innen fristens utløp, legges den maksimale skjermingsrenten til grunn, jf. FSFIN § 12-12-10 annet ledd siste punktum.

E-5-7 Hvem skal tilordnes personinntekten

E-5-7.1 Generelt

Beregnet personinntekt kan bare tilordnes eieren og/eller ektefellen, jf. sktl. § 12-10 første ledd.

E-5-7.2 Ektefeller

Arbeider bare en av ektefellene innenfor beregningsenheten i et enkeltpersonforetak, skal hele personinntekten tilordnes vedkommende ektefelle, uavhengig av hvem som er den virkelige innehaver/privatretslige eier av foretaket.

Arbeider begge ektefellene innenfor samme beregningsenhet i enkeltpersonforetaket, skal personinntekten fordeles mellom dem i samme forhold som positiv alminnelig inntekt fra beregningsenheten, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere». Det samme gjelder fordelingen av skjermingsfradraget. Er alminnelig inntekt i beregningsenheten positiv, men beregnet personinntekt er negativ, skal den negative personinntekten fordeles i samme forhold som positiv alminnelig inntekt er fordelt.

E-5-7.3 Barn og ungdom

Barns virksomhetsinntekt skal skattlegges hos foreldrene til og med det året barnet fyller 16 år, jf. sktl. § 2-14 første ledd.

Ungdom skattlegges selvstendig for alminnelig inntekt fra ungdommens virksomhet, og eventuell beregnet personinntekt fra og med det året de fyller 17. Dette gjelder også for virksomhet som er overført fra foreldrene.

E-5-8 Negativ beregnet personinntekt

E-5-8.1 Overføring/samordning i samme inntektsår

E-5-8.1.1 Generelt

Negativ beregnet personinntekt etter foretaksmodellen kan fremføres mot positiv beregnet personinntekt i senere år fra den samme beregningsenheten, jf. sktl. § 12-13 første ledd. Negativ beregnet personinntekt kan som hovedregel ikke overføres til fradrag i positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen fra andre beregningsenheter i et enkeltpersonforetak. Om unntak, se nedenfor. Negativ personinntekt kan heller ikke trekkes fra i sykepengesom erstattinger som erstatter inntekt fra virksomhet.

E-5-8.1.2 Ektefeller

Negativ beregnet personinntekt hos den ene av ektefellene kan ikke overføres til fradrag i den andre ektefellens positive personinntekt, jf. sktl. § 12-3. Om tilordning av negativ beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak hvor alminnelig inntekt er positiv, se [pkt. 7.2](#).

E-5-8.1.3 Virksomheter med forskjellig trygdeavgiftssats

Det kan forekomme at atskilte virksomheter som kunne ha gått inn i samme beregningsenhet, se [pkt. 3.2](#), likevel er avskåret fra dette fordi virksomhetene har forskjellige trygdeavgiftssatser. Se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)». Beregnet negativ personinntekt i en slik virksomhet kan likevel, etter skattyters valg, samme år overføres til fradrag i positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen i en annen beregningsenhet i enkeltpersonforetak, når det bare er trygdeavgiftssatsene som hindrer at virksomhetene inngår i samme beregningsenhet. Overføring av beregnet negativ personinntekt fra en beregningsenhet til fradrag i positiv beregnet personinntekt fra en annen beregningsenhet, må foretas det første året det er anledning til det. Gjør ikke skattyter det, kan den negative personinntekten bare fremføres mot positiv beregnet personinntekt i den beregningsenheten hvor den oppsto. Om når krav om samordning må fremmes, se [pkt. 8.5](#).

E-5-8.1.4 Virksomheter innen primærnæringene

Negativ beregnet personinntekt innen primærnæringene fra en beregningsenhet i enkeltpersonforetak kan, etter skattyters valg, i visse tilfeller komme til fradrag i positiv beregnet personinntekt innen primærnæringene fra annen beregningsenhet i samme enkeltpersonforetak. Som primærnæring regnes virksomhet innen jordbruk, skogbruk, reindrift, pelsdyrproduksjon, fiske, sel og småhvalfangst, men ikke akvakultur (fiskeoppdrett mv.) eller salg av tare og tang, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)». Det er ikke et vilkår at den negative personinntekten er i samme primærnæring som den positive. Overføring av beregnet negativ personinntekt fra en beregningsenhet til fradrag i positiv beregnet personinntekt fra en annen beregningsenhet, må foretas det første året det er anledning til det. Gjør ikke skattyter det, kan den negative personinntekten bare fremføres mot positiv beregnet personinntekt i den beregningsenheten hvor den oppsto. For øvrig er det en forutsetning for slik samordning at vilkårene som nevnt under [pkt. 3.2](#), er oppfylt, jf. FSFIN § 12-20-1.

Om når krav om samordning må fremmes, se [pkt. 8.5](#).

E-5-8.1.5 Flere virksomheter med høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet

Når det i et enkeltpersonforetak reelt sett drives flere virksomheter, kan beregnet negativ personinntekt fra en virksomhet, etter skattyters valg, trekkes fra i positiv beregnet personinntekt i en annen virksomhet innenfor foretaket hvis det foreligger høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem, se FSFIN § 12-20-1 jf. § 10-42-3. Overføring av beregnet negativ personinntekt fra en beregningsenhet til fradrag i positiv beregnet personinntekt fra en annen beregningsenhet, må foretas det første året det er anledning til det. Gjør ikke skattyter det, kan den negative personinntekten bare fremføres mot positiv beregnet personinntekt i den beregningsenheten hvor den oppsto. Når det er foretatt slik samordning av personinntekten,

skal trygdeavgiften beregnes av nettoresultatet etter satsen som gjelder for den virksomheten som har gitt positiv personinntekt vedkommende inntektsår, jf. FSFIN § 12-20-1 siste punktum. Om når det foreligger høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet, se [pkt. 3.2.3](#).

E-5-8.1.6 Fradrag i arbeidsgodtgjørelse fra selskap med deltakerfastsetting

Negativ beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak kan, etter skattyterens valg, trekkes fra i særskilt arbeidsgodtgjørelse fra selskap med deltakerfastsetting hvis vilkårene ovenfor er oppfylt, se FSFIN § 12-20-1, jf. § 10-42-3 bokstav c. Slik avregning må foretas det første året det er anledning til det. Gjør ikke skattyter det, kan den negative personinntekten bare fremføres mot positiv beregnet personinntekt i enkeltpersonforetaket.

E-5-8.1.7 Arv/gave

En arving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller gavemottaker som overtar en virksomhet med kontinuitet etter sktl. § 9-7, kan trekke negativ personinntekt i denne virksomheten fra i positiv beregnet personinntekt i en annen virksomhet som vedkommende driver selv. En forutsetning er at vilkårene for slik samordning ellers er oppfylt. Tilsvarende kan negativ personinntekt fra en virksomhet drevet av arving, gjenlevende ektefelle/samboer eller gavemottaker, avregnes mot positiv personinntekt fra en virksomhet som overtas fra avdøde/giveren.

E-5-8.2 Fremføring til senere inntektsår

E-5-8.2.1 Generelt

Skattyter kan kreve at negativ personinntekt beregnet etter foretaksmodellen skal fremføres til fradrag et senere år i positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen fra samme beregningsenhet i enkeltpersonforetaket, jf. sktl. § 12-13. Dette gjelder også fremføring til positiv beregnet personinntekt som tidfestes etter at virksomheten er opphørt, for eksempel inntektsføring fra gevinst- og tapskonto, se [pkt. 2.2](#). Om utvidet adgang til fremføring av negativ beregnet personinntekt i visse tilfeller, se nedenfor.

Negativ beregnet personinntekt beregnet etter delingsmodellen for enkeltpersonforetak for inntektsåret 2005 som ikke er utnyttet, kan fremføres mot positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen fra samme beregningsenhet, se FIN 21. juli 2005 i Utv. 2006/1126.

Fradragsføringen av fremførbar beregnet negativ personinntekt må foretas det første året det er anledning til å gjøre det og helt ned til null, eller så langt det er mulig, selv om dette ikke får noe utslag i trinnskatt og/eller trygdeavgifter, jf. sktl. § 12-13 annet ledd. Unnlater skattyter å kreve fradragsføring ved første anledning, mister han retten til å fremføre for et beløp tilsvarende den positive personinntekt som den negative personinntekt kunne vært fremført mot. F.eks. vil en skattyter som har 100 i negativ beregnet personinntekt i år 1 og 10 i positiv beregnet personinntekt i år 2, bare kunne kreve å få fremført 90 i senere år med positiv beregnet personinntekt, uavhengig av om han i år 2 velger å benytte fremførbar negativ beregnet personinntekt fra år 1 eller ikke.

Det er ikke noen tidsgrense for fremføringsadgangen.

Om når krav om fradragsføring av fremførbar negativ personinntekt må fremmes, se [pkt. 8.5](#).

E-5-8.2.2 Ektefeller

Negativ personinntekt hos den ene av ektefellene, kan ikke fremføres til fradrag i den andre ektefellens positive personinntekt.

E-5-8.2.3 Virksomheter med forskjellig trygdeavgiftssats

Det kan forekomme at atskilte virksomheter som kunne ha gått inn i samme beregningsenhet, er avskåret fra dette fordi virksomhetene har forskjellige trygdeavgiftssatser. Se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)». Negativ personinntekt fra tidligere år i en slik virksomhet kan etter skattyters valg, når det ikke er dekning for å fremføre den mot positiv personinntekt i samme beregningsenhet, fremføres til fradrag i positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen i en annen beregningsenhet et senere år, når det bare er trygdeavgiftssatsene som hindrer at virksomhetene inngår i samme beregningsenhet. Slik avregning må foretas så snart det er anledning til det, se [pkt. 8.1.3](#).

E-5-8.2.4 Virksomheter innen primærnæringene

Negativ beregnet personinntekt innen primærnæring fra en beregningsenhet, kan etter skattyters valg i visse tilfelle fremføres til fradrag i positiv beregnet personinntekt fra annen beregningsenhet innen primærnæringene. Det er ikke et vilkår at den negative personinntekten er i samme primærnæring som den positive. Forutsetningen for slik fremføring er at vilkårene som nevnt i **pkt. 3.2**, er oppfylt, se FSFIN § 12-20-1, jf. FSFIN § 10-42-3 bokstav a. Slik avregning må foretas så snart det er anledning til det, se **pkt. 8.1.4**.

Som primærnæring regnes virksomhet innen jordbruk, skogbruk, reindrift, pelsdyroppdrett, fiske, sel- og småhvalfangst, men ikke akvakultur (fiskeoppdrett mv.) eller salg av tare og tang, se emnet «**Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng**».

E-5-8.2.5 Virksomheter med høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet

Negativ beregnet personinntekt fra en beregningsenhet kan etter skattyters valg i visse tilfelle fremføres til fradrag i positiv beregnet personinntekt fra annen beregningsenhet et senere år, når det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom virksomhetene. Ved vurderingen av om det foreligger slik innholdsmessig og økonomisk nærhet, skal det bl.a. legges vekt på om det er benyttet felles anlegg, driftsmidler, personale, regnskap og finansiering, og om virksomhetene kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen. Se FSFIN § 12-20-1, jf. FSFIN § 10-42-3 bokstav b. Om når det foreligger høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet, se **pkt. 3.2.3**. Slik avregning må foretas så snart det er anledning til det, se **pkt. 8.1.5**.

E-5-8.2.6 Selskap med deltakerfastsetting

Negativ beregnet personinntekt i enkeltpersonforetak kan trekkes fra i særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskap med deltakerfastsetting, når vilkårene ovenfor er oppfylt, se FSFIN § 12-20-1, jf. § 10-42-3 bokstav c. Dette gjelder også fremføring av negativ beregnet personinntekt i enkeltpersonforetak fra tidligere år. Slik avregning må foretas så snart det er anledning til det, se **pkt. 8.1.4**.

E-5-8.2.7 Videreføring av negativ beregnet personinntekt ved arv, gave og gavesalg

Ved overtakelse av virksomhet fra avdøde eller giver etter reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7, skal negativ personinntekt til framføring overtas av arving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller gavemottaker som overtar virksomheten. Tilsvarende gjelder ved gavesalg, uavhengig av om overdrageren i samsvar med sktl. § 9-7 sjette ledd velger å unnlate inntektsoppgjør for formuesobjekter som overtas.

E-5-8.3 Tilbakeføring til tidligere inntektsår

Det er ikke anledning til å tilbakeføre negativ personinntekt til tidligere inntektsår ved opphør av virksomhet.

E-5-8.4 Sykepenger

Negativ beregnet personinntekt kan ikke fradras i sykepenger, verken i samme år eller ved fremføring. Dette gjelder selv om sykepengene erstatter virksomhetsinntekt fra samme kilde.

E-5-8.5 Krav om samordning eller fremføring

Skattyter må i skattemeldingen kreve samordning eller fradragsføring av fremførbar negativ beregnet personinntekt.

E-5-9 Tidfesting av beregnet personinntekt

Beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak skal tilordnes skattyter samme inntektsår som alminnelig inntekt fra foretaket. Om tidfesting etter realisasjonsprinsippet, se emnet «**Tidfesting – realisasjonsprinsippet**».

E-6 Enkeltpersonforetak – realisasjon

– Sktl. § 2-20, § 8-6, § 9-2 første ledd bokstav a og § 14-44

E-6-1 Generelt

Overføring av enkeltpersonforetak kan gjennomføres

- til markedsverdi
- ved delvis vederlag (gavesalg)
- ved gave

Gaveoverføringer behandles som utgangspunkt etter reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7 tredje ledd. Det samme gjelder ved gavesalg, men dette regnes som en realisasjon, jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav a. Ved gavesalg til en arveberettiget kan overdrageren velge å unnlate inntektsføring, slik at mottakeren må overta overdragerens inngangsverdi, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 5.

I dette emnet behandles overdragelse til full pris og gavesalg hvor overdrageren ikke krever unnlatt inntektsføring etter sktl. § 9-7 sjette ledd. Rene gaveoverføringer behandles ikke her. Om gave og gavesalg til skattemessig kontinuitet, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

Om overføring av enkeltpersonforetak ved arv, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)». Om den skattemessige behandlingen i dødsåret, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

Ved overdragelse av en ideell andel i et enkeltpersonforetak (opptak av kompanjong), oppstår et selskap med deltakerfastsetting. Om skattemessig behandling ved etablering av et slikt selskap, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering](#)».

Om at overgang fra enkeltpersonforetak (felles bedrift) til selskap med deltakerfastsetting med begge ektefellene som deltakere ikke anses som realisasjon når visse vilkår i FSFIN § 10-48-1 er oppfylt, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.4.

Om hva som anses som enkeltpersonforetak, se emnet «[Enkeltpersonforetak – allment](#)». Består et enkeltpersonforetak av flere atskilte virksomheter, gjelder reglene nedenfor for hver virksomhet. Om omdanning av enkeltpersonforetak til aksjeselskap, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

Om overdragelse av eierandel i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)». Om overdragelse av aksjeselskap ved salg av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

Om realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)».

E-6-2 Overdragelsen

E-6-2.1 Eiendomsrettens overgang

Når det skal vurderes om det har skjedd en overdragelse, gjelder de vanlige reglene om eiendomsrettens overgang mv. Om dette, se emnet «[Eierbegrepet](#)», pkt. 9.

Ved generasjonsskifter er det ikke uvanlig at overdrageren gradvis trekker seg tilbake og at den som skal overta gradvis får mer innflytelse. I noen tilfeller gjennomføres den formelle overdragelsen på et tidlig tidspunkt, mens det er meningen at den reelle overtakelsen først skal skje senere. I andre tilfeller kan den formelle overdragelsen skje lenge etter at overdrageren reelt har trukket seg tilbake. Det kan dermed i en del tilfeller være vanskelig å konstatere på hvilket tidspunkt den reelle overføring av enkeltpersonforetaket har skjedd. Ved fastsettingen skal skattyter legge det reelle eierforholdet til grunn.

Er virksomheten registrert i Foretaksregisteret, vil det ikke være avgjørende hvem som står som eier der, men registreringen kan etter omstendighetene være ett av flere momenter som inngår i en helhetsvurdering av hvem som skal anses for reell eier på et gitt tidspunkt.

E-6-2.2 Hva er overdratt

Overføringen kan omfatte hele enkeltpersonforetaket, enkeltstående virksomhet eller ideelle deler av en virksomhet. Overdras hele enkeltpersonforetaket eller en enkeltstående virksom-

het, anses overdrageren å opphøre med denne virksomheten. Nærmere om hva som regnes som opphør av virksomhet og om de skattemessige konsekvensene av opphøret, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

E-6-3 Salg/gavesalg av hele enkeltpersonforetaket

E-6-3.1 Generelt

Salg av enkeltpersonforetak behandles skattemessig som realisasjon av de enkelte eiendelene som følger med ved overdragelsen. Det samme gjelder gavesalg. Ved gavesalg av virksomhet til en som er arveberettiget etter arveloven kap. 2, 3 og 4, kan overdrager velge å unnlate inntektsoppgjør og i stedet anvende reglene om kontinuitet, jf. sktl. § 9-7 sjettede ledd, se også emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 5.2.

Partene (selger og kjøper) må fordele samlet vederlag for hele enkeltpersonforetaket på de enkelte eiendelene så langt fordelingen får betydning for skattleggingen, f.eks. for

- skattefrihet for gevinst ved f.eks. salg av jordbruksseiendom til arveberettigede
- tidfesting av inntekter og kostnader
- nedskrivning av vederlag på saldo for selger
- gevinstberegning for selger
- inngangsverdi for kjøper

E-6-3.2 Vederlag

E-6-3.2.1 Generelt

Som vederlag medregnes i utgangspunktet verdien av alt selger skal motta ved salget, enten det tilfaller ham selv direkte eller mottas av andre på hans vegne. Vederlag består vanligvis av kontanter, fordring på restkjøpesum og/eller overtakelse av selgers gjeld. Vederlag kan også bestå av formuesobjekter som overdras fra kjøper til selger slik som fast eiendom, løsøre, aksjer mv. Om vederlag i form av bruksrett/pensjon/føderåd mv., se nedenfor. Har overdrageren ervervet eiendommen som ledd i et generasjonsskifte eller arveoppgjør, forekommer det at hele eller deler av vederlaget skal utbetales til en eller flere medarvinger. Om dette, se emnet «[Utgangsverdi](#)», pkt. 2.15.

E-6-3.2.2 Selgers bruksrett

Dersom selgeren for en periode beholder vederlagsfri bruksrett til gjenstander som overdras, f.eks. borett, anses ikke kapitalisert verdi av bruksretten som en del av vederlaget. Verdien av bruksretten skattlegges løpende inntil den opphører, jf. sktl. § 5-1.

E-6-3.2.3 Pensjon, kår mv. utbetalt av kjøper

Pensjon som skal betales av kjøper til selger skal verken kapitaliseres eller inngå som en del av vederlaget. Pensjon og kår skattlegges løpende, jf. sktl. § 5-1. Om grensen mellom vederlag og pensjon, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 2.1.8.

E-6-3.2.4 Selgers omkostninger

Selgers omkostninger mv. ved salget skal gå til reduksjon av salgsvederlaget. Dette vil f.eks. gjelde kostnader til annonser, salgstakst og meglerprovisjon.

E-6-3.2.5 Kjøpers omkostninger

Kjøpers omkostninger ved kjøpet skal tillegges inngangsverdien. Det vil f.eks. gjelde kostnader til dokumentavgift og tinglysingsgebyr for fast eiendom. Vedrører ikke kostnadene bestemte formuesobjekter, fordeles de forholdsmessig. Se også emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)».

E-6-3.3 Nærmere om gevinst og tap

E-6-3.3.1 Generelt

Ved overdragelse av hele eller deler av enkeltpersonforetaket ved gavesalg/forskudd på arv, foreligger det en skattepliktig gevinst hvis det faktiske totale vederlaget for formuesobjekter som tilhører enkeltpersonforetaket og som overdras samtidig, er høyere enn overdragerens samlede inngangsverdi. Gevinsten er skattepliktig etter vanlige regler. Overdrageren kan velge

å unnlate inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 sjette ledd, slik at mottakeren må overta overdragerens inngangsverdi knyttet til den overførte eiendelen, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**», pkt. 5.

Hvis det totale vederlaget ikke overstiger overdragerens samlede inngangsverdi, skal det ikke foretas gevinstbeskatning selv om en forholdsmessig fordeling av vederlaget på de enkelte formuesobjekter isolert sett skulle medføre gevinst på enkelte av formuesobjektene, se LRD 15. november 1985 (Eidsivating) i Utv. 1985/666. Formuesobjekter som kan overdras skattefritt, f.eks. alminnelig gårdsbruk, jf. sktl. § 9-13, må holdes utenfor ved beregningen av om vederlaget overstiger den samlede inngangsverdien og ved den forholdsmessige fordelingen av vederlaget. Om fordeling av vederlaget mellom fast eiendom og løsøre ved anvendelsen av sktl. § 9-13 om realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, se emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**», pkt. 6.

Er vederlaget høyere enn samlet inngangsverdi, utgjør gevinsten differansen mellom samlet vederlag og samlet inngangsverdi. Er differansen negativ, oppstår et tap. Et eventuelt gaveelement er ikke fradragsberettiget. Ved gavesalg vil det bare foreligge fradragsrett for tap hvor omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien.

Ved den videre behandlingen av den samlede gevinsten eller tapet, må vederlaget fordeles på de enkelte formuesobjektene.

E-6-3.3.2 Nærmere om tap ved gavesalg

Dersom det samlet sett oppstår et tap, har skattyter fradragsrett bare for den delen av tapet som ikke skyldes gaveelementet.

Eksempel 1

Overdragelse av gårdsbruk ved gavesalg der den faste eiendommen er solgt skattefritt etter reglene om salg til arveberettigede.

Fast eiendom er solgt med skattefri gevinst på kr 100 000. Buskap er solgt med kr 50 000 i gevinst. Maskiner er solgt med kr 20 000 i tap som i sin helhet skyldes gaveelementet. Skattepliktig gevinst blir kr 30 000. Tapet på maskinene er her fradragsberettiget, siden det samlet sett ikke oppstår noe tap. Her må tapet på maskinene behandles etter saldoreglene, mens gevinsten på buskapen må behandles etter de reglene som gjelder for buskap.

Eksempel 2

Overdragelse av gårdsbruk ved gavesalg der den faste eiendom er solgt skattefritt etter reglene om salg til arveberettigede.

Fast eiendom er solgt med skattefri gevinst på kr 100 000. Buskap er solgt med kr 10 000 i gevinst. Maskiner er solgt med kr 20 000 i tap som i sin helhet skyldes gaveelementet. Skattepliktig gevinst blir kr 0. Skattyter får ikke fradrag for tapet på kr 10 000 (den delen av tapet som overstiger øvrig skattepliktig gevinst), siden tapet skyldes gaveelementet.

Ved samlet overdragelse av flere virksomheter, må den enkelte virksomhet ses for seg ved denne gevinstberegningen. Tilsvarende gjelder hvis det samtidig overdras eiendeler som ikke inngår som en del av den overførte virksomheten.

Er selgerens inngangsverdi, herunder restverdi på avskrivbar saldo, høyere enn omsetningsverdi på overdragelsestidspunktet, er differansen et reelt tap som kan fradragsføres. «Tap» som skyldes at vederlaget er lavere enn omsetningsverdien (gavedelen) kan ikke føres til fradrag i inntekt eller som avskrivning på restverdien. Eventuell restverdi må tas ut av saldo uten fradrag ved inntektsfastsettingen. Er alle eiendeler i virksomheten overdratt, settes saldoen til null. Om beregning av restverdi på saldo når ikke alt som inngår i saldo er overdratt, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**», pkt. 8.9.2.

E-6-3.4 Fordeling av vederlaget på de enkelte formuesobjektene

I den utstrekning det har betydning for skattleggingen, skal samlet vederlag fordeles på de enkelte overdratte formuesobjektene som f.eks.

- omløpsmidler (varebeholdning, kundefordringer mv.)

- avskrivbare driftsmidler (i saldogruppe a–d og j fordelt på saldogruppene, i saldogruppe e–i fordelt på de enkelte driftsmidlene)
- ikke avskrivbare driftsmidler, som f.eks. tomt, ikke avskrivbar funksjonærbolig mv.
- boliger, herunder egen boligdel i avskrivbart bygg og bedriftshytte
- aksjer
- egenutviklet forretningsverdi (goodwill)
- konsesjoner og andre immaterielle eiendeler

Om fordeling av vederlag ved overdragelse av jord- og skogbrukseiendom med driftsløse mv. til visse nærstående, se emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**», pkt. 9.3.

Om bedriftsoverdragelser som kombineres med regulering av aktive eieres fremtidige ansettelsesforhold i selskapet (earn-out), se emnet «**Utgangsverdi**», pkt. 6.4 og emnet «**Tilside-settelse – allment**», pkt. 4.8.2.

Fordelingen av vederlaget skal i prinsippet være beløpsmessig likt for selger og kjøper. Det er ikke alltid behov for samme grad av oppdeling hos partene. Fordelingen av vederlaget fastsettes skjønsmessig, i hovedregelen etter omsetningsverdien. Fordeling på de enkelte delene av en bygning foretas på grunnlag av leieverdien. Har partene gjennomført en fordeling av vederlaget i kontrakten som selger og kjøper legger til grunn ved fastsettingen av skattegrunnlaget, skal skattemyndighetene ikke endre denne med mindre det påvises at fordelingen av vederlaget er uriktig, jf. sktflv. § 12-1.

Ved fordelingen settes kontanter, bankinnskudd o.l. til nominell kroneverdi. Utestående fordringer settes til reell verdi. Skattemyndighetene er ikke bundet av den nedskrivningen på kundefordringer som er godtatt for tidligere år. Dersom det totale vederlaget overstiger omsetningsverdien for de fysiske eiendelene som overdras, vil det overskytende være vederlag for ikke-fysiske verdier, som f.eks. forretningsverdi (goodwill), leierett, patentrett, fiskekvote, melkekvote mv.

E-6-3.5 Selgers fastsetting av inntekt i salgsåret

Selger må fastsette en inntekt av enkeltpersonforetaket i salgsåret regnet fra årets begynnelse og frem til salgstidspunktet.

Når hele enkeltpersonforetaket selges, regnes dette som opphør av enkeltpersonforetaket hos selger.

Driver selgeren flere atskilte virksomheter og selger en av virksomhetene, anses dette som opphør av denne virksomheten. Dette gjelder selv om selgeren fortsetter øvrig virksomhet i enkeltpersonforetaket.

Om fastsetting av netto virksomhetsinntekt ved opphør av enkeltpersonforetak, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**».

E-6-3.6 Underskudd

Underskudd og tidfestet tap i det året virksomheten selges kan kreves fratrukket i annen skattepliktig inntekt samme år, herunder i inntekt som er opptjent etter salget av enkeltpersonforetaket.

Om adgang til fremføring og om tilbakeføring av underskudd i det opphørte enkeltpersonforetaket/virksomheten, se emnet «**Underskudd**».

E-6-3.7 Solgte eiendeler

E-6-3.7.1 Varebeholdning og kundefordringer

Vederlag for varebeholdning og gevinst/tap ved salg av kundefordring, føres i regnskapet og skattlegges/fradragsføres i salgsåret.

E-6-3.7.2 Avskrivbare driftsmidler i saldogruppe a–d og j

Ved realisasjon hvor eiendomsretten overføres senest i opphørsåret, kan vederlag for avskrivbare driftsmidler i gruppe a–d og j, helt eller delvis tas med til inntekt i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 første ledd første punktum. Realisasjonsåret er det året hvor eiendomsretten til eiendelen går over til kjøper, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**», pkt. 8.6.1. Den delen av vederlaget som ikke inntektsføres, må nedskrives på saldo for driftsmidlet, jf. sktl. § 14-44 annet ledd. Om behandling av positiv eller negativ saldo og reali-

sasjon etter opphørsåret, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**». Om de særlige reglene for behandling av vederlag for forretningsverdi, se emnet «**Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel**».

Eiendeler som er realisert i inntektsåret, kan ikke saldoavskrives.

E-6-3.7.3 Avskrivbare driftsmidler i saldogruppe e-i

Vederlag, herunder erstatning, for avskrivbare driftsmidler i gruppe e-i, kan helt eller delvis inntektsføres i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 første ledd. Den delen av vederlaget som ikke er inntektsført går inn i en gevinst- og tapsberegning. Gevinsten eller tapet føres på gevinst- og tapskonto, se sktl. § 14-44 tredje ledd. Om behandling av gevinst- og tapskonto og realisasjon etter opphørsåret, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**».

Eiendeler som er realisert i inntektsåret kan ikke saldoavskrives.

E-6-3.7.4 Driftsmidler som ikke kan saldoavskrives

Driftsmidler som avskrives lineært kan avskrives i realisasjonsåret frem til den måned driftsmidlet realiseres.

Gevinst ved salg av driftsmidler i virksomhet som ikke er avskrivbare, som er avskrivbare utenfor saldoreglene eller som er kostnadsført direkte, kan helt eller delvis inntektsføres i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-53 første punktum. Gevinst ved salg i virksomhet av slike driftsmidler som er realisert til og med opphørsåret føres på gevinst- og tapskontoen i den utstrekning gevinsten ikke er inntektsført, jf. sktl. § 14-53 annet punktum. Tap ved salg av slike driftsmidler, til og med opphørsåret, skal føres på gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-53 tredje punktum.

Gevinst/tap på verdipapirer, fordringer eller andre finansielle eiendeler kan ikke føres på gevinst- og tapskonto, men føres til inntekt eller fradrag i realisasjonsåret, se sktl. sktl. § 14-2, jf. § 14-53 siste punktum.

Utenfor virksomhet skal gevinst inntektsføres og tap fradragsføres i realisasjonsåret for alle driftsmidler som ikke saldoavskrives, jf. sktl. § 14-2. Sktl. § 14-53 om føring på gevinst- og tapskonto for slike driftsmidler gjelder bare innenfor virksomhet. Om behandling av vederlag for egenutviklet forretningsverdi (goodwill), se emnet «**Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel**», pkt. 3.4.

E-6-3.7.5 Egen boligdel i avskrivbart bygg

Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på egen boligdel i avskrivbart bygg, se emnet «**Bolig – realisasjon**».

E-6-3.7.6 Jord- og skogbrukseiendom

Om behandling av gevinst og tap ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, se emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**».

E-6-3.8 Selgers skatteposisjoner

E-6-3.8.1 Gavesalg

Ved gavesalg skal erververen tre inn i selgers skatteposisjoner som ikke er knyttet til de formuesobjektene som overtas, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**». Dette gjelder uavhengig av om overdrageren velger å unnlate inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 sjette ledd for de overdratte formuesobjektene. Beskrivelsen nedenfor gjelder overdragelse til full pris hvor sktl. § 9-7 ikke får anvendelse.

E-6-3.8.2 Tidligere betinget avsatte gevinster

Selgers betinget avsatte gevinster som ikke er anvendt når virksomheten selges, kan fortsatt benyttes av selgeren etter de vilkårene og reglene som gjelder for avsetningen. Kjøper kan ikke overta og oppfylle disse.

E-6-3.8.3 Tom positiv saldo

Tom positiv saldo (tap) i saldogruppe a–d og j kan ikke overføres til kjøperen. Selger kan fortsette å avskrive på saldoen.

E-6-3.8.4 Negativ beregnet personinntekt

Negativ beregnet personinntekt hos selgeren kan ikke overføres til fradrag i kjøperens positive personinntekt. Om beregnet negativ personinntekt etter foretaksmodellen, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», pkt. 8.

E-6-3.8.5 Negativ saldo

Om inntektsføring av negativ saldo hos selger, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på inntektsføring av saldo](#)».

Negativ saldo hos selgeren kan ikke overføres til kjøperen. Kjøper kan derfor ikke inntektsføre eller fylle opp selgers negative saldoer.

E-6-3.8.6 Gevinst- og tapskonto

Gevinst- og tapskonto kan ikke overføres til kjøperen. Selger skal fortsatt inntekts-/fradragsføre fra kontoen etter salget.

E-6-3.8.7 Selvassuransesfond for skip

Selvassuransesfond for skip skal inntektsføres hos selger innen fristen for vedkommende avsetning, jf. sktl. § 8-6.

E-6-3.8.8 Skattefrie fondsavsetninger innen pelsdyrnæringen

Om behandling av fondsavsetning innen pelsdyrnæringen, se emnet «[Pelsdyr](#)».

E-6-3.9 Personinntekt

Overdrageren skal beregne personinntekt av inntekt som er innvunnet i den tiden han har drevet virksomhet. Dette gjelder selv om inntekten tidfestes etter at virksomheten er overdratt, jf. sktl. § 12-10 annet ledd. Se nærmere emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», pkt. 4.9.

Om fastsetting av skjermingsgrunnlaget i det året virksomheten er opphørt, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», pkt. 4.9.

Negativ personinntekt kan bare fremføres mot positiv personinntekt hos samme skattyter, jf. sktl. § 12-13 første ledd. Ved opphør av virksomhet kan negativ personinntekt ikke tilbakeføres til et tidligere inntektsår. Ved gave/gavesalg hvor kjøperen overtar virksomheten, skal kjøperen også overta den negative personinntekten knyttet til den overtatte virksomheten, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd annet punktum, jf. annet ledd annet punktum.

E-6-3.10 Eiendeler som ikke følger med ved salget**E-6-3.10.1 Omløpsmidler**

Omløpsmidler som ikke følger med ved salget, men som tas ut av eieren til privat bruk eller gaveoverføring, skal inntektsføres etter reglene om uttak, jf. sktl. § 5-2.

E-6-3.10.2 Driftsmiddel

Om opphør av adgangen til avskrivning på driftsmidler ved opphør av virksomhet, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

Driftsmidler som skattyter beholder til privat bruk eller nytter til gaveoverføring i forbindelse med salg av virksomheten, anses tatt ut av virksomheten. Om skatteplikt ved uttak etter sktl. § 5-2, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Om salg etter opphørsåret av driftsmidler i et solgt enkeltpersonforetak, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

E-6-3.11 Forhold etter salget**E-6-3.11.1 Manglende betaling etter salget**

Om i hvilke tilfeller manglende betaling av vederlag kan fradras som tap, og tidspunktet for fradrag, se emnet «[Fordringer](#)», pkt. 6.

E-6-3.11.2 Reklamasjon fra kjøper

Reklamasjon fra kjøper kan føre til at selger må redusere vederlaget for et formuesobjekt. Reduksjon av tidligere avtalt vederlag som følge av reklamasjon skal komme til fradrag hos selger ved direkte fradragsføring i det året reklamasjonskrav er godtatt av selgeren, eventuelt det året det foreligger et forlik eller rettskraftig dom for kravet. Forutsetningen for dette er at eventuell gevinst/tap ved salget var skattepliktig/fradragsberettiget.

E-6-3.11.3 Pensjon/bruksrett

Mottatt pensjon og vederlagsfri bruk av bolig mv. er skattepliktig for mottakeren.

E-6-3.12 Kjøpers forhold

E-6-3.12.1 Inngangsverdier

Om kjøpers inngangsverdi for de enkelte formuesobjekter, se ovenfor om hva som er vederlag og fordeling av vederlaget på de kjøpte eiendelene. Se også emnet «[Inngangsverdi](#)».

E-6-3.12.2 Pensjonsytelser, kår mv.

Kjøper har fradragsrett for utbetaling av pensjonsytelser i forbindelse med overtakelse av enkeltpersonforetak etter hvert som pensjonen påløper, se sktl. § 5-1 jf. § 14-2. Om avgrensning mellom pensjon/føderåd og avdrag på kjøpesum, se emnet «[Inngangsverdi](#)», [pkt. 2.1.8](#).

Om fradrag for føderåd (kår), se emnet «[Føderåd](#)».

E-6-3.12.3 Arveavgift

Arveavgiftsloven er opphevet, og krav på arveavgift etter dødsfall som ikke er forfalt til betaling før 1. januar 2021 er bortfalt. Om fradragsrett for utenlandsk arveavgift, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 4](#).

E-7 Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn

- Sktl. § 5-10, § 5-42 og § 14-3
- Sktfvl. § 9-9
- FSFIN § 14-3-1
- Skattebetalingsforskriften § 5-5-3 og § 5-6-12 sjette ledd

E-7-1 Generelt

Lønn, pensjon og visse trygdeytelser er skattepliktig inntekt i det år lønns- eller pensjonsbeløpet utbetales, eventuelt tidligere, hvis det var adgang for mottakeren til å få beløpet utbetalt i et tidligere år, jf. sktl. § 14-3 første ledd (kontantprinsippet). Dette gjelder selv om lønnen eller pensjonen er opptjent et annet år og derfor blir utbetalt på etterskudd. Det er skatteplikt for slik etterbetaling selv om etterbetalingen gjelder opptjeningsperioder som ligger mer enn 10 år tilbake i tid.

Renter på etterbetaling skattlegges som hovedregel etter realisasjonsprinsippet og er skattepliktig det år skattyter har ervervet en ubetinget rett til beløpet. Dette vil være det år det fattes vedtak om etterbetaling av lønn, pensjon og renter, jf. sktl. § 14-2 første ledd. Om inntektsføring av renter ved forsinket betaling, se emnet «[Renteinntekter](#)».

Når man anvender de ordinære reglene nevnt ovenfor, kan progressiv beskatning i enkelte tilfeller lede til at skatt på etterbetalte ytelser blir høyere enn skatten ville blitt om ytelsene hadde blitt utbetalt på riktig tidspunkt. Dette vil typisk være aktuelt for ytelser som skattlegges med trinnskatt, men tilsvarende resultat kan også være aktuelt ved anvendelse av minstefradraget. Det er gitt særlige skatteregler i FSFIN § 14-3-1 for å korrigere enkelte slike tilfeller knyttet til pensjoner og trygdeytelser, se [pkt. 2](#). Tilfeller som faller utenfor de nevnte særreglene skal i utgangspunktet følge de ordinære skattereglene. Der dette gir særlig urimelige utslag kan

man vurdere skattelempning etter sktflv. § 9-9, se nærmere omtale i Skatteforvaltningshåndboken § 9-9, «Vilkår for lempning» og «Typetilfeller skatt».

E-7-2 Etterbetaling av offentlige eller private pensjoner og trygdeytelser

E-7-2.1 Generelt

Skatt og trygdeavgift på etterbetalte offentlige eller private pensjoner og på trygdeytelser utbetalt gjennom NAV i henhold til lov, herunder foreldrepenger, arbeidsavklaringspenger, sykepenger og dagpenger under arbeidsledighet, skal ved skattleggingen for utbetalingsåret beregnes til det beløp som skatten og trygdeavgiften ville ha utgjort om beløpene var blitt skattlagt i opptjeningsårene, jf. FSFIN § 14-3-1. Dette gjelder likevel bare når skattyteren har skattemessig fordel av det. Hvis ikke skattlegges de etterbetalte ytelsene etter de ordinære reglene som gjelder på utbetalingstidspunktet.

Skattyteren har krav på å bli skattlagt etter det alternativ som gir lavest skatt sammenlagt. Eventuell rentegodtgjørelse skal holdes utenfor ved sammenligningen.

E-7-2.2 Utland

Dersom skattyteren ikke har vært skattlagt som innenlandsboende for ett eller flere år i etterberegningssperioden, må det tas stilling til skatteplikt for pensjonen for hvert av årene. Ville pensjon for noe tidsrom i etterberegningssperioden ikke vært skattepliktig til Norge, må denne del av pensjonen fratrekkes ved skattleggingen av det etterbetalte beløp. Om skatteplikt for pensjon for personer bosatt i utlandet, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 7.

E-7-2.3 Spesielt om renter på etterbetalingen

Renter på etterbetaling av pensjon skattlegges i det år det treffes vedtak om etterbetaling, jf. sktl. § 14-2 første ledd. Det foretas derfor ingen omberegning av skatt på rentene slik det gjøres for pensjon.

Når det av særlige grunner knyttet til fastsettingen av skatten virker særlig urimelig å fastholde hele kravet kan skattyter søke om nedsettelse av skatten til det beløp skatten ville ha vært om rentene var blitt fordelt på de respektive inntektsår, jf. sktflv. § 9-9. Se nærmere omtale i Skatteforvaltningshåndboken § 9-9, under «Vilkår for lempning» og «Typetilfeller skatt».

E-7-2.4 Forskuddsstadiet

E-7-2.4.1 Generelt

Etterbetaling og etteroppgjør av pensjoner fra private pensjonsordninger, samt etterbetalinger og etteroppgjør av uføretrygd fra folketrygden (NAV) og uføreytelser fra andre ordninger, kan samlet sett gjelde store beløp. Ved etterbetaling og etteroppgjør av pensjoner kan det foretas forskuddstrekk med en sats på

- 32 prosent (hovedregel)
- 28 prosent for personer som er skattemessig bosatt i deler av Troms og Finnmark fylke (tiltakssonen – se emnet «[Tiltakssonen i deler av Troms og Finnmark fylke](#)»), jf. skattebetalingsforskriften § 5-5-3 første ledd

Ved etterbetaling og etteroppgjør av uføretrygd fra folketrygden og uføreytelser fra andre ordninger kan det foretas forskuddstrekk med en sats på

- 44 prosent (hovedregel)
- 40 prosent for personer som er skattemessig bosatt i deler av Troms og Finnmark fylke (tiltakssonen – se emnet «[Tiltakssonen i deler av Troms og Finnmark fylke](#)»), jf. skattebetalingsforskriften § 5-5-3 annet ledd

Med uttrykket «deler av Troms og Finnmark fylke» (tiltakssonen) menes Troms og Finnmark fylke, med unntak av bosatte i kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa, Tjeldsund og Tromsø.

E-7-2.4.2 Renter på etterbetaling

Renter på utbetaling inngår ikke i trekkgrunlaget etter skattebetalingsforskriften § 5-5-3.

E-7-2.5 Fastsettingsstadiet

E-7-2.5.1 Skatt på alminnelig inntekt

Innvilges skattyster offentlig eller privat pensjon, eller trygdeytelse som utbetales gjennom trygdemyndighetene i henhold til lov med tilbakevirkende kraft, skal skatten beregnes til det beløpet som skatten ville ha utgjort om pensjons- eller trygdebeløpene var blitt skattlagt i de år utbetalingene refererer seg til. Dette gjelder likevel bare når skattyteren har skattemessig fordel av det, jf. FSFIN § 14-3-1.

Slik skatteberegning er ikke aktuelt hvor det ikke skal foretas noen etterbetaling. Dette gjelder f.eks. hvor uføretidspunktet fastsettes tilbake i tid, mens det i perioden er utbetalt sykepenger, arbeidsavklaringspenger, rehabiliteringspenger- eller attføringspenger eller midlertidig uførepensjon (for tidspunktet før de ble erstattet av arbeidsavklaringspenger).

E-7-2.5.2 Avgifter til folketrygden

Trygdeavgift skal omberegnes på tilsvarende måte som skatt på alminnelig inntekt, se [pkt. 2.5.1](#).

E-7-2.5.3 Trinnskatt

Trinnskatt skal omberegnes på tilsvarende måte som skatt på alminnelig inntekt, se [pkt. 2.5.1](#), og personinntekt fastsettes dermed på ny.

E-7-2.5.4 Pensjonspoeng

Pensjonspoengene fastsettes på grunnlag av samlet utbetaling for utbetalingsåret (inkludert etterbetaling) og blir ikke omberegnet.

E-7-2.5.5 Fastsettingen for etterbetalingsåret

Skatten beregnes av samlet inntekt, som inneholder både pensjon opptjent i utbetalingsåret og etterbetaling for tidligere år. Dersom skatlegging av etterbetalingen for hvert av årene den gjelder gir lavere skatt, trekkes differansen fra i skatteoppgjøret.

Gjelder det ektefeller skal hele mindreskatten tilordnes den pensjonsberettigede ektefelle. Er etterbetaling foretatt for begge ektefeller, må mindreskatten fordeles mellom dem.

E-7-2.5.6 Skatteoppgjøret

Skatteoppgjørblanketten vil vise den inntekt som er utbetalt i inntektsåret, og skatten på denne inntekten.

Den samlede mindreskatten blir trukket fra i summen av de ordinære skatter på formue og inntekt, samt trygdeavgift, med tekst «Korrigerer pga. etterbetalt pensjon/trygdeytelser for tidligere år».

Unntaksvis kan mindreskatten overstige sum av skattene for siste inntektsår. Eventuelt overskytende beløp skal utbetales skattyteren.

E-7-3 Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år

E-7-3.1 Generelt

Etterbetalt lønn/lønnstillegg er skattepliktig i utbetalingsåret. Det finnes ikke tilsvarende bestemmelser for etterbetalt lønn som de ovenfor nevnte reglene om etterbetaling av pensjoner og trygdeytelser. Eventuell korrigerer av skatleggingen i slike tilfeller må derfor gjøres med hjemmel i skatteforvaltningslovens regler om skattelempling, jf. sktflv. § 9-9. Se nærmere omtale i Skatteforvaltningshåndboken § 9-9, under «Vilkår for lempning» og «Typetilfeller skatt».

E-7-3.2 Utland

Dersom skattyteren ikke har vært skattlagt som innenlandsboende for ett eller flere år i opptjeningsperioden, må det tas stilling til skatteplikt for lønnen for hvert av årene. Ville lønnen for noe tidsrom i opptjeningsperioden ikke vært skattepliktig til Norge, må denne delen av lønnen fratrekkes ved skatleggingen av det etterbetalte beløp.

E-7-3.3 *Spesielt om renter på etterbetalingen*

Renter på etterbetaling av lønn skattlegges i det år det oppstår et ubetinget krav på etterbetaling, jf. sktl. § 14-2 første ledd.

Når det av særlige grunner knyttet til fastsettingen av skatten virker særlig urimelig å fastholde hele kravet, jf. sktfvl. § 9-9, kan skattyter søke om nedsettelse av skatten til det beløp skatten ville ha vært om rentene var blitt fordelt på de respektive inntektsår. Dette er nærmere omtalt i Skatteforvaltningshåndboken.

E-7-4 *Bonus i forsvaret*

Om etterbetaling av bonus i Forsvaret, se emnet «[Forsvarspersonell](#)».

E-7-5 *Etterbetalt lønn, pensjon mv. etter dødsfall*

Om etterbetalt lønn, pensjon mv. etter dødsfall, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 2.5.

F-1 Faglitteratur

- *Sktl. § 6-1 og § 6-30*
- *Takseringsreglene § 1-3-23*

F-1-1 *Vilkår for fradrag****F-1-1.1 Generelt***

Kostnader til aktuell faglitteratur er som hovedregel fradragsberettiget når anskaffelsen er foretatt for at skattyteren skal kunne følge med i utviklingen innen sitt yrke. Kostnader til litteratur for vanlig grunnutdanning, videreutdanning og/eller spesialiseringsoyemed er vanligvis ikke fradragsberettiget. Retten til fradrag omfatter derfor ikke litteraturanskaffelser med sikte på spesialisering i nåværende yrke eller et yrke som ligger utenfor det område den nåværende stilling eller yrkesutøvelse dekker. Om fradragsrett for slike kostnader i visse tilfeller og om arbeidsgiverfinansiert utdanning, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

F-1-1.2 Antikvarisk verdi

Det gis i alminnelighet ikke fradrag for kjøp av litteratur med antatt antikvarisk verdi, selv om litteraturen direkte knytter seg til skattyterens fagområde. Slik litteratur regnes normalt ikke å reduseres i verdi, sml. HRD i Utv. 1980/618 (Rt. 1980/1428).

F-1-1.3 Kjøp av samling

Kjøpes det inn en samling av faglitteratur, f.eks. ved etablering av egen praksis, skal samlingen sees som ett driftsmiddel ved anvendelsen av reglene om aktivering og avskrivning, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 3.3.

F-1-1.4 Innkjøp i studietiden

Det kan normalt ikke gis fradrag verken direkte eller gjennom avskrivninger for faglitteratur mv. som er anskaffet i studieøyemed når dette senere tas i bruk i inntektsgivende aktivitet. Om fradragsrett for utdanningskostnader, herunder kostnader til faglitteratur, når skattyter får lønn for å studere, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

F-1-1.5 Skjønnlitteratur mv.

Det er fradragsrett for kostnader til skjønnlitteratur hvis anskaffelsen hovedsakelig er gjort av hensyn til yrket.

F-1-1.6 Forfattere

Om kjøp av faglitteratur for forfattere, se emnet «[Kunstnere](#)».

F-1-1.7 Journalister

Om kjøp av faglitteratur for journalister, se emnet «[Journalister mv.](#)».

F-1-2 Særlig om lønnstakere

F-1-2.1 Forholdet til minstefradraget

Det gjelder som utgangspunkt de samme regler om fradragsrett for faglitteratur for lønnstakere som for virksomhetsutøvere. Kostnader til faglitteratur, tidsskrifter mv. for lønnstakere går imidlertid inn i minstefradraget hvis dette benyttes.

F-1-2.2 Standardsats/fradrag for faktiske kostnader

Krever skattyter fradrag for faktiske kostnader i stedet for minstefradrag, og skattyter har behov for anskaffelse av litteratur i sitt yrke og vilkårene for fradrag ellers kan forutsettes å foreligge, kan det gis fradrag med inntil kr 2 050 (2022) uten at nærmere spesifikasjon kreves, jf. takseringsreglene § 1-3-23.

Kreves det fradrag for høyere beløp, må kostnadene spesifiseres og dokumenteres.

F-1-2.3 Naturalytelse/utgiftsgodtgjørelse

Faglitteratur som arbeidsgiver stiller til disposisjon for arbeidstaker, er ikke skattepliktig når kostnadene ville vært fradragsberettigede om skattyter hadde dekket dem selv, se foran. Godtgjørelse til dekning av faglitteratur behandles etter nettometoden når vilkårene ellers er oppfylt, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)», pkt. 2.2.

F-2 Finansielle instrumenter – begreper

- Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 2-2 og § 2-4
- Forskrift 29. juni 2007 nr. 876 til verdipapirhandelloven (verdipapirforskriften)

F-2-1 Generelt

Finansielle instrumenter kan plasseres i hovedgruppene

- aksjer og aksjerelaterte produkter
- låneinstrumenter (innskudd, sertifikater og obligasjoner)
- derivater, herunder opsjoner, terminkontrakter, swaps, CFD, ETN, mv.
- fondsandeler (andeler i verdipapirfond), herunder ETF (Exchange Traded Funds)

Den skattemessige behandlingen av et finansielt instrument avhenger av hvordan instrumentet klassifiseres. Klassifiseringen vil blant annet være avgjørende for om instrumentet skal beskattes separat som et eget formuesobjekt, eller om det skal beskattes integrert med et underliggende objekt som instrumentet er knyttet til.

Dette emnet gir en kort omtale/definisjon av begreper som er benyttet i de øvrige emnene om finansielle instrumenter. Den skattemessige behandlingen av instrumentene er beskrevet i emnet om det enkelte instrumentet.

Om aksjer, se emnene om aksjer. Om låneinstrumenter, se emnet «[Verdipapirer](#)», og om fond, se emnet «[Verdipapirfond](#)».

F-2-2 Derivater

F-2-2.1 Generelt

Derivater er en felles benevnelse på finansielle instrumenter hvor verdien er avledet av andre underliggende objekter. Derivater gir innehaveren rettigheter og/eller plikter, og verdien av rettigheten/størrelsen på forpliktelsen er betinget av utviklingen i verdien av det underliggende objektet. I finansmarkedet brukes betegnelsen «finansielle derivater» om kontrakter som bare gir rett til finansielt oppgjør. Dette i motsetning til andre derivatkontrakter som gir rett til overlevering av underliggende objekt. Underliggende objekt i en derivatkontrakt kan være finansielle instrumenter (aksje, obligasjon, valuta, rente) eller råvarer (elektrisk kraft, olje, gass, kaffe, bønner, gull, mv.). Derivater kan også ha andre formuesgjenstander som fast eiendom, skip o.a. som underliggende objekt.

Skatteloven § 9-10 annet ledd bruker betegnelsen «finansiell opsjon» om opsjonskontrakt med finansielle instrumenter som aksjer mv. som underliggende objekt. Dette gjelder uavhengig av om det skal foretas et finansielt oppgjør eller levering av det underliggende objektet. Se [pkt. 2.2.2](#). Dette i motsetning til begrepsbruken i finansmarkedet, nevnt ovenfor, hvor finansielle derivater, herunder finansielle opsjoner, bare omfatter derivater hvor det er forutsatt et finansielt oppgjør. Omtalen av opsjoner i emnene «[Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner](#)» og «[Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner](#)» bygger på den avgrensningen som framgår i sktl. § 9-10 annet ledd.

Verdipapirhandelloven § 2-4 sjuende ledd definerer derivater som finansielle instrumenter nevnt i § 2-4 første ledd nr. 3 og § 2-2 første ledd nr. 4 til 10.

Et derivat er objekt under fritaksmetoden hvis derivatet har aksjer eller andre eierandeler i selskaper som faller inn under fritaksmetoden som underliggende objekt, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav c og tredje ledd bokstavene a, b og c. Se nærmere emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 3.12](#).

Alle derivater regnes som andre verdipapirer enn aksjer ved fastsetting av aksjeandelen i verdipapirfond. Aksjeandelen har betydning for om og i hvilken utstrekning utdeling fra fondet skal behandles som aksjeutbytte eller renteinntekt. Ved realisasjon av fondsandel har aksjeandelen betydning for hvor stor andel av ev. gevinst og tap som skal behandles som aksjegevinst/-tap. Nærmere om dette, se emnet «[Verdipapirfond](#)», [pkt. 3](#).

F-2-2.2 Opsjon

F-2-2.2.1 Generelt

En kjøpsopsjon (call-opsjon) gir innehaveren en rett, men ikke plikt til å kjøpe et formuesobjekt (det underliggende objektet) fra utstederen i løpet av en bestemt tidsperiode (amerikansk opsjon) eller på et angitt tidspunkt (europeisk opsjon), til en forhåndsbestemt pris (innløsningsprisen).

En salgsoptjon (put-opsjon) gir innehaveren en rett, men ikke plikt til å selge et formuesobjekt (det underliggende objektet) til utstederen i løpet av en bestemt tidsperiode (amerikansk opsjon) eller på et angitt tidspunkt (europeisk opsjon), til en forhåndsbestemt pris (innløsningsprisen).

For aksjeopsjoner som handles over Oslo Børs gjelder reglene for amerikanske opsjoner. For indeksopsjoner som handles over Oslo Børs gjelder reglene for europeiske opsjoner.

I mange tilfeller er det avtalt eller forutsatt at det i stedet for levering av underliggende objekt, skal foretas et finansielt oppgjør (differanseavregning) se [pkt. 3.11](#). For opsjoner der det underliggende objektet er en verdiindikator (f.eks. en indeks), og ikke et formuesobjekt, vil oppjøret alltid skje ved differanseavregning.

F-2-2.2.2 Finansiell opsjon

Finansielle opsjoner etter sktl. § 9-10 annet ledd er opsjoner som har følgende underliggende objekter:

- aksjer i norske eller utenlandske aksjeselskaper, enten aksjen er børsnotert eller ikke. Reglene omfatter ikke opsjoner knyttet til andeler i andre selskapstyper.)
- norske eller utenlandske mengdegjeldsbrev, dvs. ihendehaverobligasjoner eller andre gjeldsbrev som det registreres mange av i sammenheng og med lik tekst
- valuta
- kursnotert finansielt instrument, se nedenfor, eller
- variabel referansestørrelse, se nedenfor.

Det er uten betydning om opsjonen er børsnotert eller ikke.

Skattelovens definisjon i § 9-10 annet ledd kan avvike fra det som i finansmarkedet omtales som finansielle derivater, se [pkt. 2.1](#). Omtalen nedenfor og i de andre emnene om opsjoner, bygger på begrepsbruken i skatteloven.

Nærmere om finansielle opsjoner, se emnet «[Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner](#)».

F-2-2.2.3 Ikke-finansiell opsjon

Med ikke-finansiell opsjon, jf. sktl. § 9-10 annet ledd, menes opsjon som har andre underliggende objekter enn de som er nevnt i [pkt. 2.2.2](#), for eksempel opsjon vedrørende fast eiendom, varer og andeler i selskaper med deltakerfastsetting.

Nærmere om ikke-finansielle opsjoner, se emnet «[Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner](#)».

F-2-2.3 Terminkontrakt

F-2-2.3.1 Generelt

En terminkontrakt er en kontrakt om å kjøpe eller selge det underliggende objekt på et bestemt tidspunkt til en fastsatt pris, hvor begge parter er bundet av avtalen. Det underliggende objekt kan f.eks. være verdipapir, valuta, en indeks eller en mengde råvarer. Terminer i kraftmarkedet leveres over en tidsperiode. Vanligvis betaler ingen av partene premie e.l. til den annen part ved kontraktsinngåelsen. Dette i motsetning til for eksempel opsjoner hvor bare utstederen er forpliktet. Oppgjør og levering iht. en terminkontrakt vil alltid skje på et senere tidspunkt enn kontraktsinngåelsen. Terminkontrakter blir enten avsluttet gjennom levering av det underliggende formuesobjektet, ved at det foretas en differanseavregning eller ved stengningshandel, se nedenfor.

En terminkontrakt trenger ikke være børsnotert eller beregnet på omsetning i regulerte markeder.

Forwardkontrakter og futurekontrakter er terminkontrakter. Når Oslo Børs omtaler terminmarkedet, inkluderer dette både forward- og futureskontrakter. CFD (Contract for difference) skiller seg fra terminkontrakter ved at det ikke er fastsatt noe bestemt tidspunkt for avslutning, se nærmere [pkt. 2.5](#) og emnet «[Finansielle instrumenter – CFD \(Contract for difference\)](#)».

F-2-2.3.2 Forwardkontrakter

En forwardkontrakt (forward) er en gjensidig forpliktende avtale mellom to parter, hvor den ene forplikter seg til å kjøpe et objekt (f.eks. aksjer eller valuta) for et forhåndsbestemt beløp (fast kurs) på et forhåndsavtalt tidspunkt. Den andre parten forplikter seg tilsvarende til den motsatte posisjonen, dvs. å selge til avtalt pris og tidspunkt. Det skjer ingen betaling mellom partene før kontrakten forfaller. Det kan imidlertid påløpe handels- og clearingavgifter samt kurtasje. Vanligvis må man deponere et beløp («margin») til sikkerhet for fremtidige forpliktelser etter forwardkontrakten.

En forwardkontrakt kan gjøres opp fysisk eller finansielt (differanseavregning). En forward er et produkt som handles både på børs og utenfor børs. Fremfor å la en forwardkontrakt løpe ut kontraktstiden, er det mulig å avslutte den ved å inngå en motgående kontrakt («stengningshandel»). Gevinst eller tap gjøres i sin helhet opp ved stengningshandelen.

Nærmere om slike kontrakter, se emnet «[Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards](#)».

F-2-2.3.3 Futurekontrakter

En futurekontrakt er i likhet med en forwardkontrakt en avtale om fremtidig kjøp/salg av et underliggende objekt hvor pris, mengde og leveringstidspunkt er forhåndsdefinert. Futurekontrakter har standardiserte betingelser når det gjelder karakter og omfang av det underliggende objekt, kontraktstørrelse, løpetid og terminpris. En futurekontrakt er et standardisert instrument som kun handles på børs. Aksjefutures og indeksfutures (aksjeindeksen OBX) handles på Oslo Børs.

Futurekontrakter skiller seg fra forwardkontrakter ved at gevinst- og tap avregnes daglig (daglige markedsoppgjør) med godskrivning/belastning av hver enkelt investors konto.

En futurekontrakt kan i likhet med en forwardkontrakt avsluttes ved en stengningshandel før utløpet av kontraktstiden. Fordi en futurekontrakt avregnes daglig, vil sluttoppgjøret ved en stengningshandel bare omfatte verdiendringen siden foregående handelsdag. Den daglige avregningen for futurekontrakter får ingen virkning for tidfestingen, da gevinsten/tapet først vil være realisert på det tidspunktet kontrakten avsluttes.

Nærmere om slike kontrakter, se emnet «[Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards](#)».

F-2-2.4 Swapavtale

En swap er en bytteavtale. De vanligste swapavtalene er renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap.

En renteswap er en avtale mellom to parter om å bytte rentebetingelser, normalt fast mot flytende (men også flytende mot flytende) til fastsatte betingelser i et nærmere avgrenset tidsrom.

En valutaswap er en gjensidig bindende avtale mellom to parter om bytte av valuta for en fast periode. Normalt inngås en spotkontrakt (med 2 dagers levering) mot en forward/terminkontrakt med tilbakelevering på et senere tidspunkt. En aktør selger f.eks. norske kroner mot utenlandsk valuta til dagens valutakurs og inngår samtidig en kontrakt om å kjøpe kronebeløpet tilbake til en fastsatt kurs på et bestemt tidspunkt i fremtiden.

En rente- og valutaswap er en byttehandel der man både bytter rente- og valutabetingelser. To parter inngår en avtale om for en bestemt periode å bytte hovedstoler i ulike valutaer og tilhørende rentebetingelser. Normalt byttes valuta (til en avtalt vekslingskurs på inngåelsestidspunktet) kun ved forfall av kontrakten, men en rente- og valutaswapavtale kan inneholde flere forskjellige varianter av hovedstolbytte og bytte av rentebetingelser (også fast mot fast rente). Nærmere om rente- og valutaswapavtaler, se emnet «[Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap](#)».

F-2-2.5 CFD (Contract for Difference)

Contract for Difference (CFD), også benevnt som differansekontrakt, er et derivat med aksjer, råvarer, indekser mv. som underliggende objekt. En CFD er en avtale om en framtidig utveksling av et differansebeløp beregnet på grunnlag av en avtalt pris ved inngåelsen av kontrakten og markedsværdien av det underliggende objektet ved avslutning av kontrakten.

Nærmere om CFD, se emnet «[Finansielle instrumenter – CFD \(Contract for difference\)](#)».

F-2-2.6 Binære opsjoner/FBB (Financial binary betting)

Ved handel med såkalte binære opsjoner, også benevnt som Financial binary betting (FBB), satses kjøperen et beløp på at kursen/verdien på det underliggende objektet enten skal stige eller falle, normalt innenfor en svært kort tidshorison. Handelen har kun to mulige utfall. Det er uten betydning hvor mye verdien på det underliggende objektet stiger eller synker. Får kjøperen rett, vil han/hun få tilbake innsatsen med et avtalt prosentvis tillegg. Utvikler kursen/verdien seg i motsatt retning, tapes normalt hele innsatsen. Handel med binære opsjoner/Financial binary betting har klart preg av veddemål. Underliggende objekt kan være aksjer, valuta, indekser, råvarepriser etc.

Gevinst er i utgangspunktet skattepliktig som tilfeldig gevinst etter sktl. § 5-50 første ledd, og fradragretten er etter dette begrenset til kostnader knyttet til den konkrete skattepliktige gevinsten. Tap er ikke fradragsberettiget.

Driver skattyter en vedvarende aktivitet i form av slik handel, og aktiviteten over tid viser seg å være egnet til å gå med overskudd, kan imidlertid vilkårene om utøvelse av virksomhet være oppfylt. I slike tilfeller vil gevinst være skattepliktig som virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-1, jf. § 5-30, og tap vil være fradragsberettiget etter sktl. § 6-2.

F-2-2.7 FSB (Financial spread betting)

FSB (Financial spread betting) er i likhet med CFD et instrument som gjør det mulig å spekulere i kursutviklingen på det underliggende objektet som f.eks. kan være en aksje, indeks eller råvare. I motsetning til for CFD hvor handelsplassen tar sin provisjon/kurtasje i form av et gebyr på transaksjonen, tar tilbyder av FSB sin provisjon ved å gi en dårligere kurs/pris enn hva kursen/prisen på det underliggende objektet tilsier. I likhet med CFD, anses en FSB-kontrakt som et eget formuesobjekt, og den skattemessige behandlingen blir tilsvarende som for en CFD, se emnet «[Finansielle instrumenter – CFD \(Contract for difference\)](#)».

F-2-2.8 ETP – Exchange Traded Products (Børshandlede produkter)

ETP er en fellesbetegnelse på børsomsatte produkter utstedt av en bank, et verdipapirforetak eller en fondsforvalter. De handles i børsenes åpningstid med noterte kjøps- og salgskurser. Nærmere om ETP, herunder ETF (Exchange Traded Funds) og ETN (Exchange Traded Notes)

og skattleggingen av disse, se emnet «[Finansielle instrumenter – ETP \(Exchange Traded Products\)](#)».

F-2-3 Diverse begreper knyttet til handel med finansielle instrumenter (alfabetisk ordnet)

F-2-3.1 Ad hoc-opsjoner

Ad hoc-opsjoner er opsjoner som er spesialtilpasset for partene, dvs. ikke beregnet på alminnelig omsetning. Ad hoc-opsjoner benevnes også som OTC-opsjoner («Over The Counter»), eller «Taylor Made» (TM) derivater.

F-2-3.2 Aksjeindeks

En aksjeindeks er en volum- eller kapitalveid sammensetning av en gitt gruppe aksjer, for eksempel OBX-indeksen ved Oslo Børs.

F-2-3.3 Amerikansk opsjon

Om amerikansk opsjon, se [pkt. 2.2.1](#).

F-2-3.4 Bortfall

Bortfall av en opsjon/future-/forwardkontrakt er tidspunktet for opphør av rettigheter og plikter som følge av at rettighetene etter avtalen/kontrakten ikke utnyttes eller pliktene opphører. Bortfall av en opsjon som er «in-the-money» skjer normalt ved at den utnyttes til erverv av det underliggende objektet på bortfallsdagen. Bortfallsdagen for børsnoterte opsjoner er tredje fredag i hver måned.

F-2-3.5 Børsnotert finansielt instrument

Et børsnotert finansielt instrument er f.eks. en aksje, en opsjon, terminkontrakt eller swapavtale hvor det foreligger noterte markedsverdier og som handles på børs.

F-2-3.6 Call(-opsjon)

Call (-opsjon) er en kjøpsopsjon, se [pkt. 2.2.1](#).

F-2-3.7 CFD (Contract for Difference)

Om CFD, se [pkt. 2.5](#) og emnet «[Finansielle instrumenter – CFD \(Contract for difference\)](#)».

F-2-3.8 Clearing

Clearing innebærer at begge parter i et oppgjør forholder seg til en sentral motpart som tar rollen som kjøper overfor selger og rollen som selger overfor kjøper. Den sentrale motparten garanterer for oppgjøret mellom partene i en handel, samt leveranse av verdipapirer som er handlet. Om sentrale motparter, se verdipapirhandelloven kapittel 17. Begrepet «clearing» brukes også som betegnelse på selve avregningen/oppgjøret mellom partene i en handel. Om clearingsentral/oppgjørssentral, se [pkt. 3.33](#).

F-2-3.9 Depotkonto

Begrepet «depotkonto» brukes i litt ulike betydninger. «Depotkonto» brukes om en konto hvor investor har innestående midler, og som megler belaster/godskriver ved investors kjøp/salg av verdipapirer. Begrepet brukes også om en bankkonto hvor investor setter inn kontanter som sikkerhet for handel med opsjoner, forwards og futures. Om såkalt «marginkonto» som brukes som sikkerhet ved handel med CFD-er, se [pkt. 3.28](#).

F-2-3.10 Derivater

Om derivater, se [pkt. 2](#).

F-2-3.11 Differanseavregning

Differanseavregning foretas når en ved innløsning ikke leverer eller overfører det underliggende objektet, men i stedet beregner differansen mellom innløsningsprisen og omsetningsver-

dien for objektet (eventuelt verdien av den variable referansestørrelsen, se nedenfor) og gjør opp differansen, vanligvis i kontanter.

F-2-3.12 Differansekontrakt

Differansekontrakt er en annen betegnelse på en såkalt CFD (Contract for Difference), se pkt. 2.5 og emnet «Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)».

F-2-3.13 ETP (Exchange Traded Products)

Om ETP, herunder ETF (Exchange Traded Funds) og ETN (Exchange Traded Notes), se emnet «Finansielle instrumenter – ETP (Exchange Traded Products)».

F-2-3.14 Euronext Expand

Euronext Expand (tidligere Oslo Axess) er en regulert markedsplass som drives av Oslo Børs. Kriteriene for å noteres på Euronext Expand er noe mer lempelige enn for notering på Oslo Børs når det gjelder krav til størrelsen på selskapet og antall års historikk. Euronext Expand er likevel i det alt vesentlige underlagt de samme lov- og direktivkrav som Oslo Børs, herunder overvåkning av kjøp og salg av aksjer mv. samt sanksjonering av eventuelle overtredelser.

Aksjer notert på Euronext Expand verdsettes som børsnoterte aksjer ved formuesskattfastsettingen, se emnet «Aksjer – formue», pkt. 3.3.

F-2-3.15 Euronext Growth

Euronext Growth (tidligere Merkur Market) er én av tre markedsplasser for notering og handel med aksjer og egenkapitalbevis. Kravene for å bli notert på Euronext Growth er mindre omfattende enn på Oslo Børs. Markedsplassen er også åpen for selskaper som ikke er allmennaksjeselskaper, og for store selskaper som ikke oppfyller kravene til, eller ikke ønsker full notering på regulert marked.

Skattemessig formue for aksjonærene i selskaper som handles på Euronext Growth fastsettes etter reglene for ikke-børsnoterte aksjer. Nærmere om formuesfastsettingen, se emnet «Aksjer – formue».

F-2-3.16 Euronext Securities

Euronext Securities Oslo (tidligere VPS) leverer infrastruktur og tjenester for oppgjør og registrering av de fleste finansielle instrumenter som aksjer, obligasjoner, egenkapitalbevis, sertifikater og fondsandeler. Euronext Securities leverer sine tjenester til investorer og utstedere gjennom et nettverk av kontoførere (meglere, banker og forvaltningsselskaper). Det er kontoførerne som forvalter kunderelasjonene og som har den daglige kontakten med Euronext Securities.

F-2-3.17 Europeisk opsjon

Om europeisk opsjon, se pkt. 2.2.1.

F-2-3.18 Forwardkontrakter

Om forwardkontrakter, se pkt. 2.3.2.

F-2-3.19 Futurekontrakter

Om futurekontrakter, se pkt. 2.3.3.

F-2-3.20 Gearingeffekt

Gearingeffekt kan for eksempel oppnås ved å finansiere en investering direkte med lånte midler.

Eksempel på investering med lånte midler

En investor har en egenkapital på kr 100 000 og låner i tillegg kr 900 000. Han kjøper så aksjer for summen, dvs. kr 1 000 000. Bare 1/10 av investeringen er foretatt med egenkapital. I et slikt tilfelle eksponeres investor for et tapspotensiale på 1 000 000, og gearingeffekten på egenkapitalen vil være 10. Faller aksjekursen med 10 %, har han tapt hele egenkapitalen. Fal-

ler aksjekursen med 30 %, har investor tapt hele egenkapitalen pluss kr 200 000 av lånte midler.

Gearingeffekt oppnås vanligvis gjennom handel med derivater som for eksempel opsjoner eller terminkontrakter, herunder differansekontrakter (CFD). Dette gir mulighet for større gevinst på innsatt kapital enn om plasseringen hadde blitt gjort direkte i det underliggende objektet. På den annen side kan gearingeffekten medføre større tap dersom prisutviklingen på det underliggende objektet utvikler seg annerledes enn forventet.

Eksempel på gearing ved handel med opsjoner

A kjøper en kjøpsopsjon på aksje og betaler 10 for opsjonen. Opsjonen gir A rett til å kjøpe aksjen for 200 innen seks måneder. Etter fem måneder har aksjekursen steget til 240. A gjør bruk av opsjonen og sitter igjen med en gevinst på 30. (Verdiøkningen på aksjen på 40 minus opsjonspremien på 10). Hadde A eid aksjen i samme tidsrom ville han ha tjent 20 % på sin investering (40 utgjør 20 % av 200). Ved bruk av opsjonen har han tjent 300 % på sin investering (30 i fortjeneste ved investering på 10).

F-2-3.21 In-the-money

Uttrykket «In-the-money» brukes om et derivat med positiv verdi. For en kjøpsopsjon vil det si at innløsningskursen er lavere enn kursen på det underliggende objektet. For en salgsoptions vil det si at innløsningskursen er høyere enn kursen på det underliggende objektet. Om «Out-of-the-money», se [pkt. 3.38](#).

F-2-3.22 Indeksopsjon/Indekstermin

Indeksopsjon/indekstermin er en opsjon/terminkontrakt hvor den underliggende verdien ikke er et verdipapir, men en indeksverdi (variabel referansestørrelse). En slik avtale gjøres ikke opp med levering av finansielle instrumenter, men med en avregning av avtalens verdi i penger (differanseavregning). Om opsjoner og terminkontrakter, se [pkt. 2.2](#) og [pkt. 2.3](#).

F-2-3.23 Innehaver

Innehaver er den som til enhver tid har retten etter en opsjonsavtale.

F-2-3.24 Innløsning

Innløsning er utnyttelse av retten til å kjøpe eller selge de underliggende objektene.

F-2-3.25 Innløsningspris

Innløsningspris er prisen en innehaver av kjøpsopsjon skal betale for det underliggende verdipapiret eller prisen en innehaver av en salgsoptions skal selge det underliggende verdipapiret for dersom opsjonen innløses, eventuelt den verdien som den variable referansestørrelsen skal sammenlignes med ved differanseavregning («strike»).

F-2-3.26 Kursnotert finansielt instrument

Et kursnotert finansielt instrument er f.eks. en aksje, en opsjon, terminkontrakt eller swapavtale hvor det foreligger noterte markedsverdier, f.eks. børsnotering.

F-2-3.27 Libor

London Inter Bank Offered Rate – Libor – er en referanserente som er basert på utlånsrenter som fastsettes for de enkelte valutaer på Interbank-markedet i London.

F-2-3.28 Marginkonto

Ved handel med for eksempel CFD kreves det at investor oppretter en marginkonto som sikkerhet. Nærmere om marginkonto, se emnet «[Finansielle instrumenter – CFD \(Contract for difference\)](#)».

F-2-3.29 Markedsoppgjør

Markedsoppgjør er daglig oppgjør mellom kjøper og selger av terminer (futures) på bakgrunn av endringer i sluttkurs fra dagen før. Markedsoppgjøret gjennomføres ved saldering av investors bankkonti (depotkonti).

F-2-3.30 Nibor

Norwegian Interbank Offered Rate – NIBOR – er den renten norske banker er villige til å låne hverandre penger for i en spesifisert periode.

F-2-3.31 OBX (OBX Total Return Index)

OBX (OBX Total Return Index) er en indeks som består av de 25 mest likvide aksjene på Oslo Børs Hovedindeks rangert etter omsetning i siste seks månedersperiode. Indeksen kan handles i derivatmarkedet.

F-2-3.32 OBX-opsjoner

OBX-opsjoner er kontantavregnede europeiske opsjoner med OBX-indeksen som underliggende verdi.

F-2-3.33 Oppgjørssentral (clearingsentral)

Oppgjørssentralens viktigste oppgave er å opptre som garantist for at begge partene i en handel oppfyller sine forpliktelser, og den bærer derfor den økonomiske risikoen hvis den ene av partene ikke gjør opp for seg. Oppgjørssentralen trer inn som motpart i kontraktene, som kjøper overfor selger og som selger overfor kjøper. Partene i en handel er derfor uavhengige av hverandre etter at kontrakten er inngått.

F-2-3.34 Opsjon

Om opsjoner, se [pkt. 2.2](#).

F-2-3.35 Opsjonspremie

Opsjonspremie er

- for den opprinnelige innehaver og for utsteder av opsjonen, det vederlaget som betales til utstederen ved utstedelse av opsjonen. Premien er det vederlaget opsjonsutstederen tar for å påta seg risikoen for verdiendringer på underliggende objekt i opsjonsperioden.
- for senere innehaver av opsjonen, prisen som er betalt i annenhåndsmarkedet.

F-2-3.36 Oslo Børs

Oslo Børs er regulert som børs og har konsesjon av Finansdepartementet. Oslo Børs tilbyr notering av, og handel i aksjer og andre egenkapitalinstrumenter, derivater og renteprodukter. Oslo Børs er en del av Euronextkonsernet.

F-2-3.37 OTC-opsjoner («Over The Counter»)

OTC-opsjoner benevnes også som Ad hoc-opsjoner, se [pkt. 3.1](#).

F-2-3.38 Out-of-the-money

Uttrykket «Out-of-the-money» brukes om et derivat uten realverdi. For en kjøpsopsjon vil det si at innløsningskursen er høyere enn kursen på det underliggende objektet. For en salgsopsjon vil det si at innløsningskursen er lavere enn kursen på det underliggende objektet. Om «In-the-money», se [pkt. 3.21](#).

F-2-3.39 Put(-opsjon)

Put(-opsjon) er en salgsopsjon, se [pkt. 2.2.1](#).

F-2-3.40 Realisasjon

Skattemessig vil et derivat anses realisert når det ikke lenger er noen finansiell risiko knyttet til posisjonen. Dette kan f.eks. skje ved utøvelse av retten knyttet til derivatet, salg i annen-

håndsmarkedet, stengningshandel eller ved at retten knyttet til derivatet opphører på bortfallsdagen som følge av at den ikke blir utøvet.

F-2-3.41 Separat eller integrert beskatning

Opsjons- og terminkontrakter skal normalt beskattes separat, dvs. som egne skatteobjekter uavhengig av sitt underliggende objekt.

Unntaksvis skal slike kontrakter beskattes integrert med sitt underliggende objekt. Det vil si at kontrakten ikke beskattes som sådan, men at urealisert gevinst/tap på kontrakten videreføres til det underliggende objektet og at dette objektet blir bestemmende for både skatteplikt/fradragsrett og tidfesting.

Skillet kan få betydning for skatteplikt/fradragsrett, for tidfesting og for formuesbeskatning.

Finansielle opsjoner som definert i sktl. § 9-10 beskattes separat som egne formuesobjekter. Det samme gjelder futures. Andre opsjoner og terminkontrakter beskattes separat når de er ment til/opprettet for omsetning eller tilsvarende utnyttelse uavhengig av det underliggende objektet. Dette gjelder for eksempel når

- det underliggende objektet ikke er en individuelt bestemt gjenstand, men et objekt som er artsbestemt og som kan omsettes i effektive markeder, for eksempel statsobligasjoner,
- det underliggende objektet er av en slik art at det ikke kan leveres, eller
- det er avtalt eller forutsatt at underliggende objekt ikke skal leveres.

Eksempel på kontrakter som beskattes separat som egne formuesobjekter er opsjoner og terminer hvor det underliggende objektet er en definert kvalitet råolje eller elektrisk kraft. Derivater som omfattes av verdipapirhandelloven § 2-4 sjuende ledd, se [pkt. 2.1](#), skal normalt beskattes separat. Også derivater som ikke omfattes av verdipapirhandelloven § 2-4 sjuende ledd kan beskattes separat, såfremt de regnes som selvstendige formuesobjekter.

Eksempel på kontrakter som beskattes integrert er opsjoner og terminer hvor underliggende objekt er fast eiendom eller individuelt bestemte løsøreobjekter og kontrakten ikke er ment til/opprettet for omsetning uavhengig av det underliggende objektet.

F-2-3.42 Shortsalg

Shortsalg innebærer salg av lånte aksjer. Innlåneren forplikter seg til å levere tilbake tilsvarende aksjer til utlåneren innenfor et visst tidsrom. Om beskatning ved utlån av aksjer og dekket shortsalg, se emnet «[Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer \(dekket shortsalg\)](#)».

F-2-3.43 Sikring

Formålet med sikring er å redusere/eliminere risiko ved å nøytralisere eller motvirke inntektsvingninger av pris-, rente- og valutaendringer. Dette kan f.eks. gjøres ved at det inngås sikringstransaksjoner som har motsvarende verdi som det objektet som er utsatt for risiko, og at verdiendring på sikringsinstrumentet oppveies av verdiendring på sikringsobjektet.

Eksempel

A inngår kontrakt om kjøp av en fritidseiendom i Frankrike. Kjøpesummen på 600 000 euro skal gjøres opp ved overtakelse av eiendommen 6 måneder senere. A ønsker å sikre seg mot at kursen på euro stiger i forhold til NOK fram til oppgjørstidspunktet, og inngår derfor en terminkontrakt med sin bank om å få levert 600 000 euro til dagens kurs om 6 måneder. A har derved sikret seg mot å betale mer i NOK om et halvt år enn det dagens kurs tilsier. På den annen side vil A med en slik terminkontrakt gå glipp av muligheten til å kunne betale mindre målt i NOK hvis kursen på euro skulle falle i forhold til NOK fram til oppgjørstidspunktet.

F-2-3.44 Skattemessig sikring

Skattemessig sikring er et ulovfestet sikringsinstitutt som innebærer at gevinsten og tapet på det finansielle instrumentet, som er brukt som sikringsinstrument i en sikringstransaksjon, tidfestes integrert med sikringsobjektet etter de prinsippene som gjelder for sikringsobjektet.

For at skattemessig sikring skal foreligge må det være fullstendig sammenfall mellom det underliggende objektet og sikringsinstrumentet, dvs. at de sammenfaller i verdiutvikling, mengde, beløp og tid.

F-2-3.45 Standardiserte derivater

Standardiserte derivater er finansielle instrumenter som er beregnet på alminnelig omsetning. Standardiserte derivater omsettes gjerne på børs og er gjenstand for clearing gjennom oppgjørssentral (clearingsentral). Etter at en handel har kommet i stand går oppgjørssentralen inn som motpart i alle kontrakter, og garanterer oppfyllelse av disse.

F-2-3.46 Stengningshandel

En stengningshandel foretas ved at investoren kjøper tilbake en identisk kontrakt hvis han har solgt, eller selger en identisk kontrakt hvis han har kjøpt. Dette kan f.eks. være en opsjonskontrakt, future eller CFD. Ved stengningshandel vil den opprinnelige posisjonen oppveies. Stengningshandel kalles også «lukking» eller «utligning».

F-2-3.47 Swapavtale

Om swapavtaler, se [pkt. 2.4](#) og emnet «[Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap](#)»

F-2-3.48 Tegningsretter

Ved forhøyelse av aksjekapitalen ved aksjetegning mot innskudd i penger er det aksjeeierne som har fortrinnsrett til de nye aksjene i samme forhold som de fra før eier aksjer i selskapet, jf. asl./asal. § 10-4. I tillegg er det i aksjelovene hjemlet følgende tre grunnlag for tegningsretter som ikke er tradisjonelle fortrinnsretter etter asl./asal. § 10-4:

- Rett for långiver til å kreve utstedt nye aksjer iht. asl./asal. § 11-1 (lån med rett til å kreve aksjer). Er debitor et aksjeselskap, kan denne tegningsretten ikke omsettes uavhengig av fordringen, jf. asl. § 11-1 annet ledd. I allmennaksjeselskaper kan generalforsamlingen bestemme at tegningsretten kan omsettes uavhengig av fordringen, jf. asl. § 11-2 annet ledd nr. 13
- Rett iht. asl./asal. § 11-10 for aksjonær til på et senere tidspunkt å kreve utstedt flere aksjer ved en kapitalforhøyelse etter asl./asal. § 10-1 uten ytterligere beslutning av generalforsamlingen (tegningsrettsaksjer)
- Rett iht. asl./asal. § 11-12 til på et senere tidspunkt å kreve utstedt aksjer uten ytterligere beslutning av generalforsamlingen (frittstående tegningsretter). Frittstående tegningsretter omtales også som warrants, se [pkt. 3.55](#).

F-2-3.49 Termindag

Termindag er tidspunktet for oppgjør av en terminkontrakt.

F-2-3.50 Terminkontrakt

Om terminkontrakter, se [pkt. 2.3](#).

F-2-3.51 Terminpris

Terminprisen er prisen som er avtalt for levering av det underliggende objektet i kontrakten.

F-2-3.52 Underliggende objekt

Det underliggende objektet er enten det objektet som kan kjøpes eller selges i opsjonen/terminkontrakten eller den variable referansetørrelsen som opsjonen/terminkontrakten avregnes etter.

F-2-3.53 Utsteder av opsjon

Utsteder av en opsjon er den som er forpliktet etter opsjonsavtalen, jf. sktl. § 9-10. Utstederen mottar en opsjonspremie som vederlag for å påta seg risikoen for verdiendring på det underliggende objektet i opsjonsperioden.

F-2-3.54 Variabel referansetørrelse

Variable referansetørrelser er verdiindikatorer som indekser og noterte, variable rentesatser. Eksempler på variable referansetørrelser er LIBOR, NIBOR, OBX-indeksen på Oslo Børs og systemprisen på NordPool.

F-2-3.55 Warrants

F-2-3.55.1 Børsnoterte warrants

Børsnoterte warrants behandles skattemessig på samme måte som finansielle opsjoner, men har ofte lengre løpetid enn vanlige opsjoner. Ved bruk av børsnoterte warrants skjer oppgjøret i form av en kontant sluttavregning på bortfallsdagen. Slike warrants utstedes av banker og andre finansinstitusjoner med ulike børsnoterte aksjer eller indekser som underliggende objekt. Det utstedes både kjøps- og salgswarrants. En warrant gir innehaveren rett til å innløse denne til en forhåndsbestemt pris for det underliggende objektet på en bestemt forfallsdag/bortfallsdag. En kjøpswarrant vil ha positiv verdi hvis det underliggende objektet har en høyere verdi enn innløsningsprisen på bortfallsdagen. Innehaveren av en kjøpswarrant på aksje som har steget i verdi vil på bortfallsdagen sitte igjen med en positiv differanse mellom dagens kurs og den forhåndsbestemte kjøpskursen. En salgswarrant vil ha positiv verdi hvis verdien av det underliggende objektet på bortfallsdagen er lavere enn innløsningsprisen.

F-2-3.55.2 Warrants i form av frittstående tegningsretter

Begrepet «warrants» brukes også om en type frittstående tegningsretter med lang varighet, ofte over mange år. Dette kan f.eks. være tegningsretter som gis til spesielle nøkkelpersoner i et selskap, ofte i forbindelse med bonusavtaler, og er uavhengig av antall aksjer mottaker har fra før. Slike warrants er ikke omsettelige verdipapirer, se [pkt. 3.48](#). Et selskap som har utstedt en slik warrant, må utstede nye aksjer dersom innehaveren av warranten krever det. Se FIN 16. november 1995 i Utv. 1995/1268 og 28. januar 1998 i Utv. 1998/449.

F-3 Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)

– Sktl. § 5-1 annet ledd, § 5-30 første og annet ledd, § 6-2 første ledd og § 9-4

F-3-1 Generelt om CFD

CFD (Contract for difference), også benevnt som differansekontrakt, er et derivat der underliggende objekt kan være aksjer, råvarer, indekser mv. En CFD er en avtale om en framtidig utveksling av et differansebeløp beregnet på grunnlag av en avtalt pris ved inngåelsen av kontrakten og markedsverdien av det underliggende objektet ved avslutning av kontrakten. Det underliggende objektet skal ikke leveres, men tjener bare som en referansetørrelse. I motsetning til terminkontrakter, avtales det ikke ved inngåelsen av en CFD noe tidspunkt for avslutning av kontrakten.

En CFD avsluttes normalt ved at det foretas en stengningshandel, noe som innebærer at kontrakten anses realisert. CFD-er kjennetegnes ved at de oftest er svært kortvarige. De fleste kontraktene avsluttes samme dag som de inngås.

CFD er et instrument hvor noen handelsplasser kan tilby svært høy gearing. Høy gearing innebærer både høy risiko for tap og mulighet for høy avkastning av investert kapital. Nærmere om gearingeffekten, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», [pkt. 3.20](#).

For å handle med CFD må investor opprette en marginkonto hos handelsplassen hvor han skal ha innestående et beløp tilsvarende en på forhånd bestemt prosentandel av verdien på det underliggende objektet ved inngåelsen av kontrakten. Gevinster og tap føres fortløpende mot marginkontoen. Ved inngåelse av den enkelte CFD betales normalt ingen ting bortsett fra eventuell kurtasje som trekkes fra marginkontoen. Er for eksempel kravet til innestående på marginkontoen 10 % av verdien på det underliggende objektet på tidspunktet for inngåelse av en CFD, kan investor inngå kontrakter til en verdi av inntil 10 ganger innestående (gearingeffekten). Oppstår urealisert tap på inngåtte kontrakter, belastes disse marginkontoen. Faller innestående på marginkontoen under det minstenivået markedsplassen krever av sikkerhet, må investor tilføre kontoen mer penger eller redusere marginkravet ved å stenge en eller flere kon-

trakter. Handelsplassen kan tilsvarende avslutte kontrakten dersom marginkravet ikke overholdes.

F-3-2 Prinsipp for skattlegging

En CFD behandles som et selvstendig formuesobjekt. En CFD anses realisert når kontrakten avsluttes (stengningshandel).

F-3-3 Formue

En CFD er et eget formuesobjekt. Hvis kontrakten ikke er stengt før årsskiftet, utgjør formuesverdien den latente gevinsten ved en tenkt stengning av kontrakten ved årsskiftet. Tilsvarende vil et latent tap være gjeld.

F-3-4 Inntekt/fradrag

F-3-4.1 Gevinst/tap

F-3-4.1.1 Generelt

Gevinst på en CFD er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1 annet ledd, eventuelt etter sktl. § 5-30 første ledd hvis gevinsten er innvunnet i virksomhet. Eventuelt tap er fradragsberettiget enten kontrakten er eid i eller utenfor virksomhet, jf. sktl. § 6-2 første ledd.

F-3-4.1.2 Underliggende objekt som omfattes av fritaksmetoden

En CFD er objekt under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav c, dersom det underliggende objektet er

- aksje mv. som faller inn under fritaksmetoden eller
- en indeks som dekker aksjer og andre eiendeler som faller inn under fritaksmetoden.

Om tilfeller hvor de underliggende objektene både er aksjer mv. som faller innenfor fritaksmetoden og andre elementer som faller utenfor fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 3.12](#).

F-3-4.1.3 Renter

For en som har kjøpt en CFD (inntatt en såkalt long posisjon) og holder denne over natten, påløper det normalt et rentepåslag som skal betales til selgeren. Renten beregnes på grunnlag av verdien på det underliggende objektet ved inngåelse av kontrakten. En som har solgt en CFD (inntatt en såkalt short posisjon) som holdes over natten, har krav på en rentegodtgjørelse. De akkumulerte rentene skal inngå i et gevinst-/tapsoppgjør ved realisasjonen av kontrakten, se [pkt. 4.2.3](#).

F-3-4.1.4 Utbyttekompensasjon

En som har kjøpt en CFD (inntatt en såkalt long posisjon) med for eksempel aksjer som underliggende objekt og holder denne over den dagen utbytte på de underliggende aksjene utbetales, skal ha en kompensasjon fra selgeren for utbyttet. Utbyttekompensasjonen skal inngå i et gevinst-/tapsoppgjør ved realisasjonen av kontrakten, se [pkt. 4.2.3](#). Yteren av utbyttekompensasjonen vil være motparten som har solgt en CFD (inngått en såkalt short posisjon).

F-3-4.2 Gevinst/tapsberegning ved realisasjon

F-3-4.2.1 Generelt

Gevinst og tap på en CFD fremkommer som differansen mellom utgangsverdien og inngangsverdien. Eventuell utbyttekompensasjon og rentegodtgjørelse/rentepåslag skal inngå i et gevinst-/tapsoppgjør og ikke behandles som utbytte eller renter etter alminnelige regler.

F-3-4.2.2 Inngangsverdi

Ved inngåelsen av en CFD har kjøperen vanligvis bare betalt eventuell kurtasje for meglertjenesten samtidig som det er avsatt midler som sikkerhet på marginkontoen. Det er normalt ikke betalt noe beløp til selgeren som skal aktiveres som inngangsverdi. Dette skyldes at kontrakten ved inngåelsestidspunktet ikke har noen verdi dersom det er avtalt markedsmessige vilkår. Eventuell betalt kurtasje skal inngå i gevinst-/tapsberegningen.

F-3-4.2.3 Utgangsverdi

For den som har kjøpt en CFD er utgangsverdien det differanseavregningsbeløpet som avspeiler verdutviklingen på det underliggende objektet fra kontrakten inngås og fram til kontrakten avsluttes. Dette beløpet kan være både positivt og negativt.

Har kjøperen mottatt kompensasjon for utbytte på for eksempel aksjer som underliggende objekt, skal dette påplusses differanseavregningsbeløpet. Akkumulert påløpt rentepåslag skal trekkes fra differanseavregningsbeløpet.

For den som har solgt en CFD vil utgangsverdien bestå av differanseavregningsbeløpet med tillegg av eventuelt mottatt rentetillegg og fradrag for eventuell betalt utbyttekompensasjon.

Eksempel på kjøp av CFD (inntar long posisjon)

A kjøper CFD med 100 aksjer i selskap C som underliggende objekt. A blir belastet kr 800 i kurtasje. På kjøpstidspunktet er kursverdien kr 500 per aksje slik at samlet verdi av underliggende objekt er 50 000 (100 x 500). Noen timer senere er aksjekursen sunket til kr 480. A frykter at dette vil fortsette å gå feil vei, og for å unngå større tap avslutter han kontrakten (stengningshandel).

A sitt tap framkommer da slik:

Belastet kursdifferanse: (100 x 500) – (100 x 480)	= kr	2 000
+ belastet kurtasje	= kr	800
<hr/>		
Tap	= kr	2 800

A har her kjøpt en kontrakt som han har betalt kr 800 for, og har ved en kursnedgang på underliggende objekt på 4 % tapt 3,5 ganger innsatsen (2800 : 800 = 3,5).

F-3-4.3 Tidfesting av gevinst/tap

Om tidfesting av gevinst/tap, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

F-4 Finansielle instrumenter – ETP (Exchange Traded Products)

F-4-1 Innledning

ETP (Exchange Traded Products) er en felles betegnelse på børsomsatte produkter utstedt av en bank, et verdipapirforetak eller en fondsforvalter. De handles i børsenes åpningstid med noterte kjøps- og salgskurser.

ETP-er omfatter ETF (Exchange Traded Funds) og ETN (Exchange Traded Notes).

F-4-2 ETF – Exchange Traded Funds

F-4-2.1 Generelt om produktet

Et ETF er et verdipapirfond, jf. lov 25. november 2011 nr. 44 om verdipapirfond (verdipapirfondloven) § 1-2 første ledd nr. 1. ETF er en forkortelse for «Exchange Traded Funds» (Børshandlede fond). De aller fleste ETF-ene er såkalte «index tracker funds», det vil si passivt forvaltede fond som nyttjer seg til en gitt referanseindeks. En ETF kan være knyttet opp mot ulike aktivaklasser som f.eks. aksjer, valuta, eiendom, råvarer mv. Med ETF-er kan det således settes sammen en portefølje med forskjellige instrumenter. Investeringen kan gjøres med eller uten gearing, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper», pkt. 3.20.

F-4-2.2 Skattleggingen av fondet

Et ETF er et verdipapirfond og skattlegges etter reglene i sktl. § 10-20 første og annet ledd, se emnet «Verdipapirfond», pkt. 4 med henvisninger.

F-4-2.3 Skattleggingen av andelseierne

F-4-2.3.1 Formue

Om fastsetting av formue hos andelseier, se emnet «Verdipapirfond», pkt. 2.

F-4-2.3.2 Utdeling fra ETF

En utdeling fra et ETF skattlegges etter reglene om utdeling fra verdipapirfond i sktl. § 10-20 tredje til sjette ledd, se emnet «Verdipapirfond», pkt. 3. Klassifiseringen av en utdeling fra verdipapirfond som aksjeutbytte eller renteinntekt vil avhenge av hvordan fondets portefølje er fordelt mellom aksjer og andre verdipapirer, jf. sktl. § 10-20 tredje ledd. Utdeling som ikke anses å skrive seg fra aksjeandelen i verdipapirfondet, faller utenfor fritaksmetoden og gir ikke grunnlag for skjerming, jf. sktl. § 10-20 sjette ledd. Derivater regnes som andre verdipapirer enn aksjer ved fastsetting av aksjeandelen i fondet. Dette gjelder også derivater som har aksjer som underliggende verdipapirer.

F-4-2.3.3 Gevinst og tap ved realisasjon av andel

Gevinst og tap ved realisasjon av andel i verdipapirfond skattlegges etter reglene om gevinst og tap ved realisasjon av aksjer, se sktl. § 10-20 syvende ledd. For skattyter som omfattes av fritaksmetoden, vil det ikke være skatteplikt for gevinst eller fradragsrett for tap for den delen som tilsvarende aksjeandelen i fondet. For personlige andelseiere får aksjonærmodellen anvendelse for den delen av realisasjonsgevinsten som anses å ha tilknytning til aksjer i fondet. Nærmere om skattemessig behandling av gevinst og tap ved realisasjon av andel i verdipapirfond, herunder ETF, se emnet «Verdipapirfond», pkt. 3.3.

F-4-3 ETN – Exchange Traded Notes

F-4-3.1 Generelt om produktet

ETN er en forkortelse for «Exchange Traded Notes» som er et børsnotert gjeldsinstrument (derivat). Risikoen ved en investering i ETN-er vil primært være knyttet til utviklingen i det underliggende markedet som den aktuelle ETN er knyttet til. I tillegg vil investor ha en kredittrisiko mot utsteder, da ETN-er ikke er fond, men gjeldsinstrumenter med sikkerhet i balansen til utsteder.

F-4-3.2 Formue

Et ETN er et eget formuesobjekt. Formuen settes til omsetningsverdien.

F-4-3.3 Skattemessig behandling av gevinst/tap

For skattyter som ikke omfattes av fritaksmetoden, er gevinst/tap ved realisasjon av ETN-er skattepliktig/fradragsberettiget. Betalt kurtasje tillegges kostprisen og vil redusere en eventuell gevinst/øke et eventuelt tap.

Er skattyter subjekt under fritaksmetoden, vil fritaksmetoden komme til anvendelse dersom underliggende eiendeler i all hovedsak er aksjer mv. eller en indeks som dekker aksjer og andre eiendeler som kvalifiserer under fritaksmetoden. Det kreves at en kvalifisert overvekt av markedsverdien til indeksens underliggende aksjer mv. refererer seg til selskap mv. som er hjemmehørende i EØS. Dette er tilfelle når minst 90 % av indeksens totale markedsverdi knytter seg til slike selskap mv. Nærmere om dette, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.12.2.

F-5 Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner

- Sktl. § 2-38 og § 9-10
- Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 2-2
- FSFIN § 9-10

F-5-1 Generelt

F-5-1.1 *Hva som behandles nedenfor*

I dette emnet behandles finansielle opsjoner, slik disse er definert i skatteloven § 9-10. Følgelig omfattes innehaverens rett, men ikke plikt, til å kjøpe eller selge aksje, mengdegjeldsbrev, valuta, kursnotert finansielt instrument eller variabel referankestørrelse.

Skattelovens definisjon av begrepet «finansielle opsjoner» samsvarer ikke helt med den betydningen begrepet er gitt i finansmarkedet. Denne ulikheten omtales nærmere i emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 2.1 og pkt. 2.2.2. Om hva en opsjon er og hva de øvrige begrepene brukt nedenfor betyr, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)».

Reglene gjelder for opsjoner både i og utenfor virksomhet. Det er uten betydning om opsjonen er børsnotert eller ikke.

Ikke-finansielle opsjoner, dvs. opsjoner som ikke omfattes av oppregningen i sktl. § 9-10, behandles ikke i dette emnet. Om slike opsjoner, se emnet «[Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner](#)».

Om de særlige reglene som gjelder for opsjoner i arbeidsforhold når det underliggende objektet er aksjer eller egenkapitalbevis, se emnet «[Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold](#)».

Om reglene for finansielle instrumenter som er terminkontrakter/futures og forwards, se emnet «[Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards](#)».

Fortrinnsrett til tegning av aksjer, jf. asl/asal. § 10-4, følger ikke reglene om finansielle opsjoner, se FIN 28. januar 1998 i Utv. 1998/449. Om skattlegging av fortrinnsretter til tegning av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», pkt. 2.1.1.

Frittstående tegningsretter, jf. ASL/ASAL § 11-12, omfattes heller ikke av reglene om finansielle opsjoner, se FIN 16. november 1995 i Utv. 1995 s. 1268 og FIN 28. januar 1998 i Utv. 1998/449.

F-5-1.2 *Utland*

Selv om den ene av partene i en opsjonsavtale ikke er skattepliktig til Norge, gjelder reglene nedenfor for den parten som er skattepliktig hit. Reglene gjelder fullt ut for parter som er skattepliktig til Norge, selv om de underliggende objektene er f.eks. aksjer i et selskap hjemmehørende i utlandet.

F-5-2 Prinsipp for skattlegging

F-5-2.1 *Generelt*

En finansiell opsjon anses skattemessig som et selvstendig formuesobjekt. Dette innebærer at den finansielle opsjonen skal skattlegges som sådan, mens en eventuell skattlegging av det underliggende objektet må vurderes for seg (separat beskatning). Gevinst ved realisasjon er skattepliktig og tap er fradragsberettiget, jf. sktl. § 5-1 annet ledd og § 6-2 første ledd. Skatteplikt (innvinning) utløses ved salg, innløsning eller bortfall av opsjonen, herunder gjennomført stengningshandel. Om fritak for aksjeselskap mv. ved realisasjon av finansielle instrumenter som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)». Gevinst/tap tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2, og tidfestingen kan avvike fra innvinningstidspunktet.

F-5-2.2 *Bortfall av opsjon*

Frafaller innehaveren sin rett etter opsjonsavtalen med endelig virkning overfor utstederen for utløpet av opsjonsperioden/innløsningsdato, anses opsjonen bortfalt. Ved konkurs hos utstederen vil opsjonen falle bort hvis boet ikke trer inn i forpliktelsen, jf. [dekningsloven § 7-3](#). En

opsjon vil også falle bort hvis utsteder dør uten at noen overtar forpliktelsen. Selv om en opsjon faller bort ved utsteders konkurs eller dødsfall, kan verdien av opsjonen på konkurs-/ dødsfallstidspunktet helt eller delvis være sikret ved pant eller annen sikkerhet. Om betydningen av oppgjørssentralers (clearingsentralers) rolle i slike tilfeller, se emnet «**Finansielle instrumenter – begreper**», pkt. 3.33.

En opsjon kan også falle bort hvis det underliggende objektet blir verdiløst eller når det er avtalt at bestemte begivenheter skal ha slik virkning, selv om opsjonens løpetid ikke er ute. Eksempelvis følger det av regelverket ved Oslo Børs at derivater knyttet til en aksje skal avnoteres/slettes når selskapet som har utstedt aksjen går konkurs. Den skattemessige konsekvensen i et slikt tilfelle er at en kjøpsopsjon vil være verdiløs, mens en salgsopsjon vil være verdt innløsningskursen.

F-5-3 Formue

Positiv verdi av finansielle opsjoner per 1. januar i fastsettingsåret er skattepliktig formue for innehaveren. Formuesverdien av kjøpsopsjoner på børsnotert underliggende objekt, fastsettes for innehaveren til en eventuell positiv differanse mellom markedsverdi på underliggende objekt og opsjonskurs. For salgsopsjoner er formuesverdien en eventuell positiv differanse mellom opsjonskursen og markedsverdien på det underliggende objektet. Ikke-børsnoterte opsjoner fastsettes til antatt salgsverdi.

For utstederen representerer et tilsvarende beløp en forpliktelse. Forpliktelsen anses som fradragsberettiget gjeld.

Eksempel:

A (innehaver) har inngått en opsjonsavtale med B (utsteder) om rett til kjøp av 1000 aksjer i selskap X på opsjonskurs 100. Ved årets slutt har aksjene en markedsverdi (sluttkurs) på kr 118. Skattepliktig formue blir da:

Markedsverdi for aksjene	kr	118 000
÷ Innløsningspris for aksjene etter opsjonsavtalen (opsjonskurs)	kr	100 000
= Formuesverdi for opsjonen	kr	18 000

Beløpet på kr 18 000 er skattepliktig formue for innehaveren. Utstederen vil ha en tilsvarende gjeldsforpliktelse.

F-5-4 Gevinst/tap for innehaveren

F-5-4.1 Generelt

F-5-4.1.1 Opsjonspremie

Innehaveren får ikke fradrag for opsjonspremien på tidspunktet for inngåelse av opsjonsavtalen. Premien vil inngå i den eventuelle senere gevinst-/tapsberegningen når opsjonen realiseres ved innløsning, salg eller bortfall, herunder gjennomført stengningshandel.

F-5-4.1.2 Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap

Gevinst ved innløsning eller salg av finansielle opsjoner er i utgangspunktet skattepliktig inntekt for innehaveren, jf. sktl. § 5-1 annet ledd og § 9-10. Tilsvarende er tap ved innløsning, salg eller bortfall av opsjonen fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd. Dette gjelder selv om opsjonen ikke er eid som ledd i en virksomhet og selv om innehaveren ikke ville vært skattepliktig/fått tapsfradrag ved realisasjon av det underliggende objektet. Om unntak, se nedenfor.

F-5-4.1.3 Fritaksmetoden

For innehavere som er selskaper som omfattes av sktl. § 2-38 første ledd (fritaksmetoden), er det i utgangspunktet ikke skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på finansielt instrument, herunder opsjoner hvor underliggende objekt er eierandel i aksjeselskaper mv. som faller inn

under fritaksmetoden. Om fritaksmetoden for finansielle instrumenter, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.12.

F-5-4.1.4 Utflytting fra Norge

Om en persons skatteplikt for latent opsjonsgevinst ved utflytting fra Norge, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

F-5-4.2 Arv og gave

Reglene om kontinuitet ved arv og gave i sktl. § 9-7 gjelder også for opsjoner. Dette innebærer at arvelaters/givers inngangsverdi på opsjonen videreføres hos arving eller gavemottaker. Nærmere om kontinuitet ved arv og gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Om givers adgang til å unnlate inntektsoppgjør ved gavesalg til arveberettiget av eendeler i virksomhet, herunder opsjoner, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 5.2.

F-5-4.3 Beregning av gevinst/tap

F-5-4.3.1 Inngangsverdi for innehaveren

Opsjonens inngangsverdi er for

- den opprinnelige innehaveren: opsjonspremien
- en senere kjøper: kjøpesummen for opsjonen
- opsjon mottatt som arv eller som gave: opsjonspremien hos arvelater/giver, eller kjøpesummen dersom arvelater/giver har ervervet opsjonen i annenhåndsmarkedet

Transaksjonskostnader kan føres til fradrag i alminnelig inntekt når opsjonen realiseres, jf. sktl. § 9-10 femte ledd. Dette vil f.eks. omfatte meglerprovisjon, megleravgift og handelsavgift.

F-5-4.3.2 Innløsning av kjøpsopsjon, innehaver

Ved beregning av gevinst/tap hos innehaver ved innløsning av en kjøpsopsjon, må det

- først tas utgangspunkt i det underliggende objektets markedsverdi på innløsningstidspunktet (ved differanseavregning, verdien av referansestørrelsen på innløsningstidspunktet), og
- fra dette beløpet trekkes den innløsningsprisen innehaveren har betalt for det underliggende objektet i henhold til opsjonsavtalen (ved differanseavregning den fastsatte verdien som referansestørrelsen skal sammenlignes med ifølge opsjonsavtalen).

Se sktl. § 9-10 tredje ledd bokstav a nr. 2.

Gevinsten/tapet settes til forskjellen mellom differansen ovenfor og inngangsverdien for opsjonen, se pkt. 4.3.1.

Bestemmelsene i sktl. § 10-31 første ledd fjerde punktum og annet ledd annet punktum om oppjustering av henholdsvis gevinst og tap med 1,72 gjelder ikke for finansielle opsjoner. Dette gjelder selv om opsjonen har aksjer som underliggende objekt.

Eksempel på innløsning av kjøpsopsjon

A (innehaver) har inngått en opsjonsavtale med B (utsteder) om rett til kjøp av 1000 aksjer i selskap X for kr 100 000. Ved inngåelsen av opsjonsavtalen betaler A kr 10 000 i opsjonspremie (innehavers inngangsverdi) til B. Innen opsjonens bortfallsdato stiger markedsverdien på aksjene i selskap X til kr 118 000. Forutsatt at A benytter sin rett etter opsjonen vil han her få en skattepliktig gevinst på kr 8 000. Gevinsten beregnes slik:

Markedsverdi for aksjene:	kr	118 000
÷ Innløsningspris for aksjene:	kr	100 000
= Utgangsverdi for opsjonen:	kr	18 000
÷ Inngangsverdi for opsjonen (opsjonspremie):	kr	10 000
= Gevinst:	kr	8 000

I tillegg gis fradrag i alminnelig inntekt for eventuelle transaksjonskostnader.

For innehaver av opsjonen som er kjøper av aksjene, settes inngangsverdien for aksjene til markedsverdien på innløsningstidspunktet, dvs. kr 118 000.

F-5-4.3.3 Innløsning av salgsoptjon, innehaver

Ved beregning av gevinst/tap hos innehaver ved innløsning av en salgsoptjon må det

- tas utgangspunkt i innløsningsprisen, det vil si det beløpet innehaveren får for det underliggende objektet, (ved differanseavregning, den verdien som den variable referansestørrelsen skal sammenlignes med), og
- fra dette beløpet trekkes det underliggende objektets markedsverdi på innløsningstidspunktet (eventuelt verdien av referansestørrelsen på innløsningstidspunktet).

Se sktl. § 9-10 tredje ledd bokstav a nr. 3.

Gevinsten settes til forskjellen mellom differansen ovenfor og inngangsverdien for opsjonen, se pkt. 4.3.1.

Bestemmelsene i sktl. § 10-31 første ledd fjerde punktum og annet ledd annet punktum om oppjustering av henholdsvis gevinst og tap med 1,72 gjelder ikke for finansielle opsjoner. Dette gjelder selv om opsjonen har aksjer som underliggende objekt.

F-5-4.3.4 Innløsning av salgsoptjon, gevinst/tap hos innehaveren vedrørende det underliggende objektet

I tillegg til beregning av gevinst/tap på salgsoptjon, må det fastsettes eventuell skattepliktig gevinst/fradragberettiget tap for det underliggende objektet som innehaveren selger ved innløsning av en salgsoptjon.

Gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet settes til differansen mellom markedsverdien som er brukt ved skattekasting av opsjonen, og skattyters inngangsverdi for det solgte objektet. For aksjer som er underliggende objekt, gjelder vanlige regler om beregning av gevinst eller tap. For personlig aksjonær innebærer dette at gevinst (etter fradrag for ev. ubenyttet skjerming) eller tap blir multiplisert med 1,72 ved skatteberegningen, jf. sktl. § 10-31 første ledd fjerde punktum. Nærmere om dette, se emnet «Aksjer – realisasjon».

Eksempel på innløsning av salgsoptjon

A (innehaveren) inngår en opsjonsavtale med B (utsteder) om at A i et bestemt tidsrom har rett til å selge 1000 av sine aksjer i selskap X for kr 70 000 (innløsningsprisen). A's kostpris for disse aksjene er kr 40 000. For å påta seg risikoen for eventuelle kurssvingninger mottar B en opsjonspremie fra A på kr 9 000 (inngangsverdi). Før salgsoptjonens bortfallsdato har markedsverdien på aksjene i selskapet (X) falt til kr 50 000. Hvis A innen bortfallsdatoen benytter seg av sin innløsningsrett overfor B vil han få en gevinst på kr 11 000. Gevinsten beregnes slik:

Innløsningspris for aksjene:	kr	70 000
÷ Markedspris for aksjene:	kr	50 000
= Utgangsverdi for opsjonen:	kr	20 000
÷ Inngangsverdi for opsjonen:	kr	9 000
= Gevinst:	kr	11 000

I tillegg gis fradrag i alminnelig inntekt for eventuelle transaksjonskostnader.

Gevinsten ved realisasjon av aksjene (det underliggende objekt) beregnes slik:

Kr 50 000 (markedsverdien) – kr 40 000 (kostpris for aksjene) = kr 10 000

A får i dette eksempelet en alminnelig inntekt på kr 21 000 (opsjonsgevinst kr 11 000 pluss aksjegevinst kr 10 000).

Aksjegevinsten skal multipliseres med 1,72 ved skatteberegningen, jf. sktl. § 10-31 første ledd fjerde punktum.

F-5-4.3.5 *Salg av opsjonen*

Gevinst/tap ved salg av opsjonen settes til differansen mellom salgssummen og opsjonens inngangsverdi, se ovenfor.

F-5-4.3.6 *Stengningshandel*

Ved stengningshandel utgjør innehaverens gevinst/tap differansen mellom opsjonens inngangsverdi og det beløpet han mottar ved utstedelse av opsjonen med motsatt posisjon (utgangsverdi), se ovenfor.

F-5-4.3.7 *Bortfall av opsjonen*

Bortfallsdato er den dagen opsjonen forfaller. Har opsjonen da en positiv verdi for innehaveren, vil den normalt innløses til opsjonkurs.

Faller opsjonen bort fordi den ikke har noen verdi for innehaveren på forfallsdatoen, settes tapet for innehaveren til opsjonens inngangsverdi (betalt premie), se ovenfor. Tilsvarende vil da gevinsten for utstederen være lik utgangsverdien (mottatt premie).

Faller opsjonen bort ved at innehaveren frafaller sin rett mot vederlag (fra utsteder), settes gevinsten/tapet for innehaveren til differansen mellom det beløpet utstederen betaler for å fri seg fra sine plikter etter opsjonen, og det beløpet innehaveren har betalt for opsjonen (inngangsverdi/betalt premie).

Børsnoterte standardiserte (aksje-)opsjoner vil bli innløst automatisk (av oppgjørssentralen) dersom de har en positiv verdi for innehaveren på bortfallstidspunktet. Innehaveren kan likevel reservere seg mot innløsning. Normalt gjøres dette dersom (den positive) opsjonsverdien med fradrag for omkostninger likevel vil komme ut med negativ verdi for innehaveren.

F-5-5 **Gevinst/tap for utsteder**

F-5-5.1 **Generelt**

F-5-5.1.1 *Opsjonspremie*

Opsjonspremien for en finansiell opsjon skattlegges ikke når utstederen mottar den ved inngåelsen av opsjonsavtalen. Premien inngår i den senere gevinst-/tapsberegningen når opsjonen realiseres ved salg, innløsning eller bortfall av opsjonen, herunder stengningshandel.

F-5-5.1.2 *Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap*

For utstederen er gevinst eller tap ved innløsning eller bortfall av opsjonen, i utgangspunktet skattepliktig/fradragsberettiget selv om opsjonen ikke er utstedt som ledd i virksomhet, jf. sktl. § 9-10 og § 9-4 første ledd. Dette gjelder selv om skattyteren ikke ville vært skattepliktig for gevinst eller fått fradrag for tap vedrørende salg av det underliggende objektet. Om unntak for de som omfattes av fritaksmetoden, se nedenfor.

F-5-5.1.3 *Fritaksmetoden*

Hvis utstederen av finansiell opsjon er et selskap som omfattes av sktl. § 2-38 første ledd (fritaksmetoden), er det omfattende begrensninger i skatteplikten for gevinst/fradragsretten for tap på finansielle instrumenter, se nærmere emnet «**Fritaksmetoden**», pkt. 3.12.

F-5-5.1.4 *Når foreligger bortfall av opsjonen*

Frafaller innehaveren sin rett etter opsjonsavtalen med endelig virkning overfor utstederen før utløpet av opsjonsperioden/innløsningsdato, anses opsjonen bortfalt. Derimot anses opsjonen ikke bortfalt om den faktisk blir verdiløs for innehaveren, f.eks. fordi utstederen går konkurs eller fordi det underliggende objektet er aksjer i et selskap som går konkurs.

F-5-5.2 **Dødsfall**

Dør utstederen før opsjonen innløses eller bortfaller, skal skatteposisjonen etter opsjonen videreføres hos dødsbo, enarving, gjenlevende ektefelle i uskifte eller hos arving som overtar forpliktelsen ved skifte av dødsbo. Nærmere om kontinuitet ved arv og gave, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**».

F-5-5.3 Beregning av gevinst/tap for utsteder**F-5-5.3.1 Utsteders utgangsverdi**

Opsjonens utgangsverdi for utstederen er opsjonspremien redusert med eventuelle transaksjonskostnader betalt av ham.

F-5-5.3.2 Innløsning av kjøpsopsjon, utsteder

Innløser innehaveren opsjonen ved å kjøpe det underliggende objektet, beregnes opsjonsgevinst/-tap for utstederen ved at en fra utstederens utgangsverdi (opsjonspremien), trekker inngangsverdien, dvs. differansen mellom det underliggende objektets markedspris på innløsningsstidspunktet og innløsningsprisen ifølge opsjonsavtalen (eventuelt det beløpet utstederen betaler innehaveren ved avregning i forhold til en referansestørrelse). Se sktl. § 9-10 fjerde ledd bokstav a og bokstav b nr. 1.

Bestemmelsen i sktl. § 10-31 første ledd fjerde punktum om oppjustering av gevinst og tap med 1,72 gjelder ikke for finansielle opsjoner. Dette gjelder selv om opsjonen har aksjer som underliggende objekt.

F-5-5.3.3 Innløsning av kjøpsopsjon, gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet

I tillegg til beregning av gevinst/tap på kjøpsopsjonen må det tas standpunkt til skatteplikt/tapsfradrag hos utstederen for det underliggende objektet som utstederen selger ved innløsning av kjøpsopsjonen.

Gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet settes til differansen mellom markedsverdien som er brukt ved skattlegging av opsjonen, og skattyters inngangsverdi for det solgte objektet. For aksjer som er underliggende objekt, gjelder vanlige regler om beregning av gevinst eller tap. For personlig aksjonær innebærer dette at gevinst (etter fradrag for ev. ubenyttet skjerming) og tap blir multiplisert med 1,72 for anvendelse av skattesatsen på alminnelig inntekt, jf. sktl. § 10-31 første ledd fjerde punktum. Nærmere om dette, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

Eksempel på innløsning av kjøpsopsjon

A (innehaver) har inngått en opsjonsavtale med B (utsteder) om rett til kjøp av 1000 aksjer i selskap X for kr 80 000. B's kostpris for disse aksjene er kr 50 000. Ved inngåelsen av opsjonsavtalen betaler A kr 10 000 i opsjonspremie (utsteders utgangsverdi) til B. Innen opsjonens bortfallsdato stiger markedsverdien på aksjene i selskap X til kr 97 000. Forutsatt at A benytter sin rett etter opsjonen, vil B få et fradragsberettiget tap ved innløsningen av opsjonen på kr 7 000. Tapet beregnes slik:

Utgangsverdi for opsjonen:	kr	10 000
÷ Inngangsverdien (97 000 – 80 000):	Kr	17 000
= Tap:	Kr	7 000

For B beregnes gevinst/tap ved salget av det underliggende objektet slik:

Kr 97 000 (markedsverdien) – kr 50 000 (inngangsverdien) = kr 47 000.

Aksjegevinsten blir multiplisert med 1,72 ved skatteberegningen, jf. sktl. § 10-31 første ledd fjerde punktum.

F-5-5.3.4 Innløsning av salgsopsjon, utsteder

Hvis innehaveren av en salgsopsjon innløser denne ved å selge det underliggende objektet, beregnes opsjonsgevinst/-tap for utstederen ved å ta utgangspunkt i opsjonens utgangsverdi (opsjonspremien), og trekke fra differansen mellom innløsningsprisen og objektets markedsverdi på innløsningsstidspunktet (eventuelt det beløpet utstederen betaler til innehaveren ved avregning i forhold til en referansestørrelse). Se sktl. § 9-10 fjerde ledd bokstav a og bokstav b nr. 2.

Om utsteders inngangsverdi for objektet ervervet ved innløsning av opsjonen, se nedenfor.

Eksempel på innløsning av salgsoptjon

A (innehaveren) inngår en salgsoptjon med B (utsteder) om at A i et bestemt tidsrom har rett til å selge 1000 av sine aksjer i selskap X til B for kr 110 000 (innløsningsprisen). For å påta seg risikoen for eventuelle kurssvingninger mottar B en opsjonspremie (B's utgangsverdi) fra A på kr 10 000. Før salgsoptjonens bortfallsdato er markedsverdien på aksjene i selskapet X sunket til kr 92 000. Hvis A innen bortfallsdatoen benytter seg av sin innløsningsrett overfor B, vil B få et fradragberettiget tap på kr 8 000. Tapet for B beregnes slik:

Utgangsverdi for opsjonen:	kr	10 000
÷ Inngangsverdi for opsjonen (110 000 – 92 000):	kr	18 000
= Tap:	kr	8 000

For utstederen B som er kjøper av aksjene, settes inngangsverdien på aksjene til markedsverdien, dvs. kr 92 000.

F-5-5.3.5 Stengningshandel

Ved stengningshandel utgjør utstederens gevinst/tap differansen mellom det beløpet han har mottatt for å utstede opsjonen (utgangsverdien) og det beløpet han betaler for å kjøpe opsjonen med motsatt posisjon (inngangsverdien).

F-5-5.3.6 Bortfall av opsjonen

For opsjon som på bortfallsdagen (forfall) har null i verdi eller en negativ verdi for innehaveren, utgjør utstederens gevinst opsjonens utgangsverdi (opsjonspremien).

Faller opsjonen bort ved at innehaveren frafaller sin rett mot vederlag, settes utstederens gevinst/tap til differansen mellom det beløpet han har mottatt for å utstede opsjonen (opsjonspremien) og det beløpet han betaler for å fri seg fra sine plikter etter opsjonen.

F-5-6 Tidfesting av gevinst/tap

F-5-6.1 Opsjonen

F-5-6.1.1 Innehaver

Gevinst på finansiell opsjon skattlegges og tap fradras i det året eiendomsretten til opsjonen opphører, enten realisasjon skjer ved salg, innløsning eller bortfall. Dette gjelder selv om innehaveren ikke har mottatt pengene/det underliggende objektet. Det er ikke anledning til å foreta avsetning med skattemessig virkning til dekning av forventet tap på opsjonen.

F-5-6.1.2 Utsteder

Gevinst på finansiell opsjon skattlegges og tap fradras i det året forpliktelsen i henhold til opsjonen opphører, enten realisasjonen skjer ved innløsning eller bortfall. Dette gjelder selv om utstederen ikke har mottatt opsjonspremien. Det er ikke anledning til å foreta avsetning med skattemessig virkning til dekning av forventet tap på opsjonen.

F-5-6.2 Det underliggende objektet

Om tidfesting av gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

F-5-6.3 Kostnadsfradrag

Transaksjonskostnader kan fradras i alminnelig inntekt det året opsjonen selges, innløses eller faller bort, jf. sktl. § 9-10 femte ledd, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

F-5-7 Diverse spørsmål

F-5-7.1 Markedsverdi

F-5-7.1.1 Kursnotert underliggende objekt

For finansiell opsjon med børsnotert eller på annen måte kursnotert underliggende objekt settes markedsverdien av opsjonens underliggende objekt til sist noterte omsetningskurs på innlø-

sningsdagen, eventuelt siste tidligere noterte omsetningskurs dersom det ikke er notert omsetningskurs denne dagen, jf. FSFIN § 9-10-2.

Er gjenstående kjøperkurs for det underliggende objektet høyere enn sist noterte omsetningskurs, eller er gjenstående selgerkurs for det underliggende objektet lavere enn sist noterte omsetningskurs, skal hhv. gjenstående kjøper- eller selgerkurs benyttes. Dette gjelder uavhengig av om sist noterte omsetningskurs skriver seg fra innløsningsdagen eller tidligere.

Antatt salgsverdi kan legges til grunn i tilfeller hvor det er sannsynlig at notert kurs ikke gir et pålitelig uttrykk for markedsverdien av det underliggende objektet, f.eks. pga. liten omsetning.

Reglene for fastsetting av markedsverdi gjelder uavhengig av om opsjonen og/eller det underliggende objekt er norsk eller utenlandsk.

F-5-7.1.2 Ikke-kursnotert underliggende objekt

Markedsverdien av underliggende objekt som ikke er børsnotert eller på annen måte kursnotert, settes til antatt salgsverdi på innløsningsdagen, jf. FSFIN § 9-10-3. Kan salgsverdien ikke konstateres, må den settes skjønnsmessig. Dette gjelder uavhengig av om opsjon og/eller underliggende objekt er norsk eller utenlandsk.

F-5-7.2 Inngangsverdi på det underliggende objektet

F-5-7.2.1 Inngangsverdi på det underliggende objektet når opsjonsgevinst/-tap etter sin art skal skatlegges/fradras separat

Erververens inngangsverdi for det underliggende objektet vil være den markedsverdien av det underliggende objektet som er lagt til grunn ved fastsetting av gevinst/tap på opsjonen. Kjøpesummen for det underliggende objektet vil ikke ha betydning i denne sammenhengen, da denne allerede har inngått, og fått skattemessig virkning, ved beregningen av gevinst-/tap på opsjonen. Inngangsverdien for det underliggende objektet må fastsettes på samme måte selv om erververen er omfattet av fritaksmetoden, og derfor ikke har skatteplikt/fradragrett for eventuell gevinst/tap på opsjonen.

F-5-7.2.2 Inngangsverdi på det underliggende objekt ved bruk av opsjon i utlandet

Inngangsverdien for det underliggende objektet settes til markedsverdien også ved bruk av opsjon i utlandet. Dette gjelder uavhengig av om opsjonsgevinsten er skattlagt eller ikke, se. FIN 18. oktober 2000 i Utv. 2001/193.

F-5-7.3 Tidspunkt for erverv/realisasjon av det underliggende objektet

Brukes opsjonen til kjøp/salg av det underliggende objektet, anses det underliggende objektet ervervet/realisert på innløsningsstidspunktet, og ikke på det tidspunktet da partene inngikk opsjonsavtalen.

F-6 Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner

– Sktl. § 4-2 første ledd bokstav a, § 4-3 første ledd bokstav a, § 5-1 annet ledd, § 5-30 annet ledd, § 6-2 første ledd og § 9-4

F-6-1 Generelt

I dette emnet behandles ikke-finansielle opsjoner, dvs. opsjoner som faller utenfor definisjonen av «finansielle opsjoner» i skatteloven § 9-10. Skattelovens definisjon av «finansielle opsjoner» samsvarer imidlertid ikke helt med den betydningen begrepet er gitt i finansmarkedet. Denne ulikheten omtales nærmere i emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 2.1 og pkt. 2.2.2.

Finansielle opsjoner, dvs. opsjoner som omfattes av oppregningen i sktl. § 9-10, behandles i emnet «[Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner](#)». Omtalen av ikke-finansielle opsjoner i dette emnet, bygger på den avgrensningen som utledes av sktl. § 9-10.

Om hva en opsjon er, og hva de øvrige begrepene brukt nedenfor betyr, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)».

Begrepet «ikke-finansielle opsjoner» omfatter både opsjoner som er egne formuesobjekter og opsjoner som ikke er egne formuesobjekter. Hvorvidt en ikke-finansiell opsjon er eget formuesobjekt eller ikke, kan få betydning for skatteplikt/fradragsrett, tidfesting og formuesbeskatning.

I dette emnet behandles ikke tegningsrett til aksjer. Om slike tegningsretter, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

F-6-2 Opsjoner som er egne formuesobjekter

Ikke-finansielle opsjoner anses som egne formuesobjekter når opsjonene er ment til/opprettet for omsetning eller tilsvarende utnyttning uavhengig av det underliggende objektet, f.eks. når

- det underliggende objektet ikke er en individuelt bestemt gjenstand, men et objekt som er artsbestemt og som kan omsettes i effektive markeder
- det underliggende objektet er av en slik art at det ikke kan leveres, eller
- det er avtalt eller forutsatt at det underliggende objektet ikke skal leveres.

Eksempel på opsjoner som er egne formuesobjekter, er opsjoner hvor det underliggende objektet er en definert kvalitet råolje eller elektrisk kraft.

Opsjoner som er egne formuesobjekter skal normalt beskattes separat, dvs. som egne skatteobjekter uavhengig av sitt underliggende objekt, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 3.41. Gevinst ved realisasjon er skattepliktig etter sktl. § 5-1, og tap er fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 første ledd.

F-6-3 Opsjoner som ikke er egne formuesobjekter

Eksempler på ikke-finansielle opsjoner som ikke er egne formuesobjekter, er opsjoner hvor det underliggende objektet er fast eiendom eller individuelt bestemte løsøre/gjenstander og opsjonen ikke er ment til/opprettet for omsetning uavhengig av det underliggende objektet.

Opsjoner som ikke er egne formuesobjekter skal skattlegges integrert med sitt underliggende objekt, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 3.41. Det vil si at opsjonen ikke skattlegges som sådan, men at urealisert gevinst/tap på opsjonen videreføres til det underliggende objektet og at dette objektet blir bestemmende for både skatteplikt/fradragsrett og tidfesting.

F-6-4 Formue

Opsjoner som er egne formuesobjekter, regnes som skattepliktig formue.

Opsjoner som ikke er egne formuesobjekter, regnes ikke som skattepliktig formue.

F-6-5 Inntekt/fradrag for innehaver

F-6-5.1 Opsjonens inngangsverdi

Opsjonens inngangsverdi er for

- den opprinnelige innehaveren: opsjonspremien
- senere kjøper av opsjonen: kjøpesummen
- opsjon mottatt som arv eller som gave: opsjonspremien hos arvelater/giver, eller kjøpesummen dersom arvelater/giver har ervervet opsjonen i annenhåndsmarkedet.

F-6-5.2 Erverv av opsjon

Inngangsverdi for en opsjon kan ikke fradragsføres ved ervervet av opsjonen, men må aktiviseres. Om behandling av inngangsverdien hos innehaveren når opsjonen innløses, selges eller faller bort, se nedenfor.

F-6-5.3 Salg av opsjon

Gevinst ved salg av opsjonsretten er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 annet ledd og § 5-30 første ledd. Tap ved salg er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd. Gevinst/tap for inne-

haveren settes til differansen mellom salgssummen (utgangsverdien) og opsjonens inngangsverdi, se ovenfor.

F-6-5.4 Innløsning av opsjon

F-6-5.4.1 Kjøp/salg av det underliggende objektet

Den fordelen som innehaveren får ved å innløse en ikke-finansiell opsjon ved kjøp/salg av det underliggende objektet skal ikke skattlegges særskilt, men inngår i en eventuell gevinst/tapsberegning ved realisasjon av det underliggende objektet (integret beskatning).

Når en kjøpsopsjon brukes til kjøp av det underliggende objektet, skal inngangsverdien for opsjonen inngå i innehaverens kostpris for det underliggende objektet som erverves.

Brukes en salgsopsjon til å selge det underliggende objektet, skal det salgsvederlaget som innehaveren mottar for objektet reduseres med inngangsverdien for opsjonen.

F-6-5.4.2 Differanseavregning ved innløsning av ikke-finansiell opsjon som regnes som eget formuesobjekt

Hvis en ikke-finansiell opsjon (som regnes som eget formuesobjekt) innløses ved differanseavregning, er gevinst skattepliktig inntekt. Tilsvarende tap er fradragsberettiget. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet.

Gevinst/tap settes til differansen mellom det beløpet som utstederen betaler til innehaveren i forbindelse med differanseavregningen (utgangsverdien) og opsjonens inngangsverdi, se ovenfor.

F-6-5.5 Bortfall

F-6-5.5.1 Ikke-finansiell opsjon som regnes som eget formuesobjekt

Innehaver som ikke innen bortfallsdagen bruker sin rett etter en ikke-finansiell opsjon (som regnes som eget formuesobjekt), har fradragsrett for tapet av opsjonens inngangsverdi. Innenfor virksomhet følger dette av sktl. § 6-2 første ledd. Utenfor virksomhet følger dette av sktl. § 6-2 første ledd, jf. sktl. § 9-4.

Frafaller innehaveren sin rett etter opsjonsavtalen med endelig virkning overfor utstederen før utløpet av opsjonsperioden/innløsningsdato, anses opsjonen bortfalt. Ved konkurs hos utstederen vil opsjonen falle bort hvis boet ikke trer inn i forpliktelsen, jf. dekningsloven § 7-3. En opsjon vil også falle bort hvis utsteder dør uten at noen overtar forpliktelsen. Selv om en opsjon faller bort ved utsteders konkurs eller dødsfall, kan verdien av opsjonen på konkurs-/dødsfallstidspunktet helt eller delvis være sikret ved at det foreligger pant eller annen sikkerhet. Om betydningen av oppgjørssentralers (clearingsentralers) rolle i slike tilfeller, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 3.33.

En opsjon kan før løpetiden er ute også falle bort hvis underliggende objekt blir verdiløst eller når det er avtalt at bestemte begivenheter skal ha slik virkning. Blir det underliggende objektet verdiløst, vil en kjøpsopsjon bli verdiløs med den følge at den må anses bortfalt. En salgsopsjon vil derimot være verdiløst med innløsningskursen.

F-6-5.5.2 Ikke-finansiell opsjon som ikke regnes som eget formuesobjekt

Innehaver som ikke innen bortfallsdagen bruker sin rett etter en ikke-finansiell opsjon (som ikke regnes som eget formuesobjekt), har fradragsrett for tapet av opsjonens inngangsverdi når opsjonen er eid som ledd i innehaverens virksomhet, jf. sktl. § 6-2 annet ledd.

Utenfor virksomhet kan tap være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd, for eksempel hvis opsjonen er inngått for å skaffe seg tilgang til et formuesobjekt som kunne gitt skattepliktig avkastning og/eller gevinst, eller for å sikre seg en skattepliktig gevinst hvis det gjelder en salgsopsjon.

F-6-5.6 Frikjøp av opsjonen

Vederlag som innehaver mottar fra utsteder for at denne skal bli fri for opsjonsforpliktelsen, behandles på samme måte som salgsvederlag for opsjonen, se ovenfor.

F-6-6 Inntekt/fradrag for utsteder

F-6-6.1 Skatteplikt for opsjonspremien

Opsjonspremien er skattepliktig inntekt for utstederen uavhengig av arten av det underliggende objektet.

Tidspunktet for skattlegging av opsjonspremien følger de vanlige reglene, se emnene om tidfesting.

F-6-6.2 Bortfall

Det skjer ingen ytterligere skattlegging hos utstederen ved bortfall av opsjonen.

F-6-6.3 Innløsning av opsjon

Brukes opsjonen av innehaveren, skal utstederens eventuelle

- gevinst/tap ved salget av det underliggende objektet (ved kjøpsopsjon), eller
 - inngangsverdi ved kjøpet av det underliggende objektet (ved salgsoption)
- fastsettes uten at en tar hensyn til den opsjonspremien som utstederen har mottatt. Om beskatning av opsjonspremien, se [pkt. 6.1](#).

F-6-7 Utland

Om skatteplikt etter sktl. § 10-70 for latent opsjonsgevinst ved utflytting, se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

F-6-8 Tidfesting av gevinst/tap

Om tidfesting av gevinst/tap, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

F-7 Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold

- Sktl. § 5-10, § 5-14 og § 9-10
- Endringslov 22. desember 2021 nr. 152 del V
- FSFIN § 5-14

F-7-1 Generelt

Opsjoner mv. i arbeidsforhold kan omfatte bl.a.

- rett, men ikke plikt til å erverve eller selge et formuesobjekt, herunder aksjer eller konvertible obligasjoner
- tegningsrett til aksjer
- tilsagn om vederlagsfri overføring.

Om definisjon av opsjon og om hva begrepene nedenfor betyr, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)».

Sktl. § 5-14 inneholder særregler for opsjoner i arbeidsforhold som gir rett til erverv eller salg av aksje eller egenkapitalbevis. Dette gjelder også dersom retten er knyttet til fordring eller verdipapir. Om hvilke opsjoner som omfattes av disse reglene, se [pkt. 3.2.1](#).

Om særskilt skatteberegning for opsjoner mv. i arbeidsforhold etter reglene i FSFIN § 5-14-11 (fordelingsalternativet), se [pkt. 4](#).

Om de særskilte reglene for opsjoner og aksjer i selskap i oppstarts- og vekstfasen etter sktl. § 5-14 annet ledd, se [pkt. 7](#).

Om overgangsregler for opsjoner ervervet etter de tidligere reglene for opsjoner og aksjer i små oppstartsselskap etter sktl. § 5-14 fjerde ledd slik den lød til og med inntektsåret 2021, se [pkt. 6.2](#).

F-7-2 Formue**F-7-2.1 Generelt**

Det er ikke særregler for formuesbeskatning av opsjoner, tegningsrett eller kontrakter i arbeidsforhold.

Om de vanlige reglene for formuesbeskatning av opsjoner, se emnene «[Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner](#)» og «[Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner](#)». Verdien settes til omsetningsverdien.

Om formuesbeskatning av tegningsretter mv. og kjøpekontrakter (kjøper og selger), se emnet «[Formue](#)», pkt. 10.26.

F-7-2.2 Særlig om betingede opsjoner

Er det knyttet ytterligere betingelser til opsjonene enn de som følger av selve opsjonsbegrepet, kan det foreligge en betinget opsjon. Betingede opsjoner anses ikke som formue for innehaveren så lenge bruken av opsjonen er avhengig av ytterligere betingelser, se sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og FIN 26. juli 1994 i Utv. 1994/931. Slike ytterligere betingelser kan f.eks. være at innehaveren av opsjonen fortsatt er ansatt på en bestemt dato. Først når denne datoen er passert vil opsjonen være skattepliktig formue.

F-7-3 Inntektsbeskatning av opsjoner i arbeidsforhold som omfattes av sktl. § 5-14 første ledd**F-7-3.1 Generelt**

Sktl. § 5-14 første ledd om aksjer og opsjoner mv. i arbeidsforhold gir egne regler om

- tidspunktet for verdsetting og skattlegging av fordelen
- hva slags inntekt fordelen skal anses som, og
- hva slags inntekt tap kan fradras i

Opsjoner mv. som omfattes av sktl. § 5-14 første ledd, skattlegges ikke i ervervsåret. Dette gjelder uavhengig av om opsjonen mv. er børsnotert eller ikke.

F-7-3.2 Objekter som omfattes av reglene**F-7-3.2.1 Generelt**

Reglene i sktl. § 5-14 første ledd gjelder bare i arbeidsforhold og omfatter som hovedregel all slags rett til å erverve eller selge de nedenfor nevnte objektene.

Den typen rett til erverv eller salg som omfattes er bl.a.

- rett til å erverve eller selge visse underliggende objekter, se nedenfor, uavhengig av om innehaveren har en plikt, se FIN 22. desember 1997 i Utv. 1998/114, pkt. 5
- tegningsrett, og
- tilsagn om vederlagsfri overføring

Reglene gjelder slik rett i arbeidsforhold til erverv eller salg av følgende objekter:

- aksjer
- egenkapitalbevis i norske sparebanker, norske gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsinstitusjoner, og
- en rett som igjen gir rett til å erverve aksjer eller egenkapitalbevis, enten direkte eller gjennom flere omganger. Dette gjelder f.eks. hvor retten er en opsjon, men hvor det underliggende objektet er en annen opsjon eller en tegningsrett. Se FIN 30. september 1997 i Utv. 1997/1297.

Rett til erverv eller salg av ovennevnte objekter omfattes av reglene i sktl. § 5-14 også når retten er knyttet til at rettighetshaveren yter lån eller forskudd til utstederen. Det samme gjelder når retten er knyttet til et verdipapir, f.eks. en konvertibel obligasjon, jf. sktl. § 5-14 første ledd bokstav a tredje punktum.

Reglene i sktl. § 5-14 første ledd gjelder imidlertid ikke dersom retten til erverv eller salg gjelder andre objekter enn aksjer, egenkapitalbevis eller rett til å kjøpe eller selge slike. Reglene gjelder for eksempel ikke tildeling av andeler til ansatte i et verdipapirfond, se FIN 6. februar 2007 i Utv. 2007/460. Derfor vil reglene ikke gjelde for opsjoner på f.eks. rett til å motta kontant utbetaling tilsvarende eventuell verdistigning på aksjer uten å ha rett til å erverve aksjen. Det samme gjelder opsjon på f.eks. kjøp av bolig.

Reglene gjelder heller ikke for bonusavtaler om utbetaling av kontanter, selv om bonusen er basert på kursen på aksjer.

Reglene gjelder uavhengig av om aksjen mv. er utstedt allerede ved opsjonstildelingen eller om den utstedes ved senere emisjon. Når opsjonen er i arbeidsforhold gjelder reglene selv om den retten som erverves er en opsjon som er børsnotert, og selv om den opsjonspremien den berettigede betaler til utstederen er markedsverdien for opsjonen. Reglene gjelder også om det underliggende objektet er aksjer eller egenkapitalbevis i andre selskaper enn det selskapet den berettigede er ansatt i.

F-7-3.2.2 Dødsfall

Ved dødsfall gjelder reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**». Selger eller innløser gjenlevende ektefelle/arving/dødsbo/nærstående den avdødes rett til å selge eller erverve aksjene mv., skattlegges gevinsten/fradras tapet etter de vanlige reglene, dvs. bare som alminnelig inntekt. Gevinsten/tapet inngår ikke i grunnlaget for personinntekt.

F-7-3.3 Hva menes med arbeidsforhold

F-7-3.3.1 Generelt

En rett til å erverve eller selge regnes å være i arbeidsforhold også om det ikke foreligger noe egentlig ansettelsesforhold. Reglene gjelder likevel ikke hvis arbeidsoppdraget inngår i rettighetshaverens virksomhet. Om skillet mellom arbeidsoppdrag i og utenfor virksomhet, se emnet «**Virksomhet – allment**». Verv som medlem av styre, representantskap mv. anses å være i arbeidsforhold, uavhengig av om vervet er utøvd som ledd i egen virksomhet.

Reglene i sktl. § 5-14 gjelder for erverv av slike opsjoner mv. selv om arbeidsforholdet har opphørt, forutsatt at retten mv. må anses ervervet på grunnlag av det tidligere arbeidsforholdet. Reglene vil derfor også gjelde for pensjonister som har ervervet opsjon på grunn av det tidligere arbeidsforholdet. Ansers retten ervervet i arbeidsforhold, vil den anses å være i arbeidsforhold også når den realiseres, brukes eller faller bort etter at arbeidsforholdet er opphørt.

Rettigheten vil være i arbeidsforhold og omfattes av disse reglene, også når et annet selskap i samme konsern er den som er forpliktet.

Hvorvidt disse reglene gjelder for slik avtale mellom utsteder og den ansattes ektefelle, samboer, barn mv., må vurderes konkret. Det avgjørende vil være om det er arbeidsforholdet som er årsaken til avtalen. Momenter som kan trekke i retning av å se arbeidsforholdet som årsak til avtalen er f.eks. at retten ikke er omsettelig på innehaverens hånd og/eller at det ikke er betalt noe eller bare et beskjedent vederlag.

F-7-3.3.2 Kombinasjon av ansatt og aksjonær mv.

Dersom en som er ansatt også er aksjonær i selskapet og får f.eks. tegningsrett på grunnlag av aksjer den ansatte allerede eier, må det tas stilling til om det var arbeidsforholdet eller aksjonærposisjonen som var avgjørende for tildelingen. Var det aksjonærposisjonen som var avgjørende for tildelingen, må det legges til grunn at reglene i sktl. § 5-14 om aksjer og opsjoner i arbeidsforhold ikke kan brukes.

F-7-3.4 Behandling i det året retten realiseres, brukes (innløses) eller faller bort

F-7-3.4.1 Generelt

Fordel ved erverv i arbeidsforhold av rett til å erverve eller selge aksjer eller egenkapitalbevis, skal verken verdsettes eller skattlegges i det året opsjonen erverves. Dette gjelder også for børsnoterte opsjoner.

Verdsetting og skattlegging av rett i arbeidsforhold til å erverve eller selge aksje eller egenkapitalbevis skal foretas ved

- bruk av retten til kjøp eller salg av det underliggende objektet, herunder innløsning av opsjon
- betaling fra forpliktete for å bli fri forpliktelsen
- realisasjon av retten, eller
- bortfall av retten ved ikke-bruk

F-7-3.4.2 *Endring av underliggende objekt som følge av fisjon/fusjon eller endring i konsernstruktur*

Endring av underliggende objekt som følge av fusjon/fisjon eller endring i konsernstrukturen medfører i utgangspunktet ikke at opsjonen anses innløst. Se FIN 10. februar 2000 i Utv. 2000/555, FIN 9. mars 2000 i Utv. 2000/556 og BFU 15/2012. (Sistnevnte uttalelse gjaldt etablering av konsernstruktur ved aksjebytte hvor samtlige aksjer i et selskap hjemmehørende i EU ble kjøpt opp av et selskap hjemmehørende utenfor EU.)

F-7-3.4.3 *Skattyteren bruker opsjonen til kjøp/salg*

Den ansattes fordel/tap skal fastsettes og skattlegges/fradras når den ansatte bruker opsjonen til kjøp eller salg av det underliggende objektet, herunder innløsning av opsjon.

Om hva fordelens skal skattlegges som og hva eventuelt tap kan fradras i, se nedenfor.

Ved beregningen av fordelens ved bruk av slik opsjon i arbeidsforhold settes inngangsverdien til opsjonspremien. Hvis det ikke ble betalt premie, er inngangsverdien i utgangspunktet null. Er det foretatt skattlegging på ervervstidspunktet etter de tidligere reglene (1996–2001), inngår det skattlagte inntektsbeløpet i inngangsverdien. Utgangsverdien settes til omsetningsverdien på det underliggende objektet på innløsningstidspunktet. Se FIN 30. april 2001 i Utv. 2001/1636 om opsjonsfordelen for aksjer. Eventuelle transaksjonskostnader den ansatte har knyttet til opsjonen kan fradragføres ved beregning av fordel/tap.

F-7-3.4.4 *Den forpliktete betaler til den berettigede for å bli fri forpliknelsen*

I noen tilfeller betaler den forpliktete vederlag til den ansatte/berettigede for å bli fri forpliknelsen. Fordel/tap som oppstår ved slikt oppgjør er skattepliktig /fradragberettiget hos den ansatte.

Ved betaling fra arbeidsgiver for å bli fri forpliknelsen, beregnes fordel, gevinst eller tap på samme måte som ved salg av opsjonen til andre, se nedenfor.

F-7-3.4.5 *Skattyteren selger opsjonen*

Den ansattes fordel/tap skal fastsettes og skattlegges/fradras når den ansatte selger sin opsjon til andre. Om unntak ved salg til nærstående, se [pkt. 3.4.11](#). Fordelen/tapet settes til salgssummen fradrag inngangsverdien. Den ansattes inngangsverdi for opsjonen settes til det vedkommende har betalt for opsjonen (opsjonspremien), tillegg det beløpet den ansatte eventuelt er skattlagt for på ervervstidspunktet (aktuelt for opsjon ervervet i inntektsårene 1996–2001).

Om hva fordelens skal skattlegges som og hva eventuelt tap kan fradras i, se nedenfor.

F-7-3.4.6 *Skattyteren overfører opsjonen vederlagsfritt til andre*

Overfører skattyteren opsjonen vederlagsfritt til andre, utløses det ingen beskatning på grunnlag av reglene i sktl. § 5-14 første ledd. Om eventuell senere skattlegging hos den ansatte når overføringen skjer til nærstående, se [pkt. 3.4.11](#).

F-7-3.4.7 *Retten faller bort*

Ved bortfall av opsjon, skal skattyteren ha fradrag for eventuelt tap.

Ved bortfall av kjøps- eller salgsoptjon i arbeidsforhold, skal tapet settes til inngangsverdien. Ved fastsetting av inngangsverdien tas utgangspunkt i eventuelt vederlag ved erverv av opsjonen (opsjonspremie). Inngangsverdien tillegges eventuell fordel som er skattlagt i ervervsåret etter tidligere regler.

Om fradragrett for tapet, og hvilken inntekt tapet kan fradras i, se [pkt. 3.4.9](#).

F-7-3.4.8 *Skattemessig behandling av gevinst ved bruk, videresalg mv.*

Gevinst ved bruk (innløsning), arbeidsgivers betaling for å bli fri forpliknelsen eller videresalg av slik rett, skattlegges som lønnsinntekt, dvs. både som alminnelig inntekt og som personinntekt. Også gevinst som skyldes verdistigning på aksjene i tidsrommet fra opsjonen ble ervervet og til innløsningen mv., skal i slike tilfeller beskattes som lønnsinntekt. Dette gjelder selv om arbeidsforholdet har opphørt, såfremt retten ble ervervet mens arbeidsforholdet bestod.

F-7-3.4.9 Skattemessig behandling av tap ved bortfall av opsjon

Tap ved realisasjon av slik opsjon kan bare fradras i alminnelig inntekt, og kommer aldri til fradrag i personinntekt. Tapsfradrag inngår ikke i minstefradraget.

F-7-3.4.10 Skatteplikt ved flytting til utlandet

Reglene om skatteplikt for latent gevinst ved utflytting, jf. sktl. § 10-70, gjelder også for opsjoner i arbeidsforhold, se Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 6.5.3 og emnet «**Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting**».

F-7-3.4.11 Unntak for overdragelse til nærstående

Fordelsbeskatning eller tapsfradrag utløses ikke ved salg/overføring av opsjon i arbeidsforhold fra rettighetshaveren til nærstående, jf. sktl. § 5-14 første ledd bokstav a nr. 2 annet og tredje punktum. Som nærstående anses i alle tilfeller ektefelle eller personer som den ansatte eller hans ektefelle er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje samt i første og andre sidelinje, f.eks. til bror, søster, onkler og tanter eller deres barn, eller noen som er gift med dem. Et selskap eller annen juridisk person kan også regnes som nærstående.

I slike tilfeller skal en eventuell fordel/gevinst skattlegges hos den ansatte først når den nærstående selger opsjonen til personer utenfor kretsen ovenfor eller bruker den til kjøp/salg av det underliggende objektet, jf. sktl. § 5-14 første ledd bokstav a nr. 2 fjerde punktum. Utgangsverdien vil være det vederlaget den nærstående mottar. Skattlegging foretas hos den ansatte på samme måte som om det var den ansatte som hadde solgt/brukt/innløst opsjonen på det tidspunktet den nærstående gjør det. Tilsvarende gjelder for tap. Dette gjelder også om opsjonen privatrettslig må anses reelt overdratt til nærstående som står for realisasjonen/bruken.

Se likevel [pkt. 3.2.2](#), om når nærstående selger/bruker opsjonen etter den ansattes død.

F-7-4 Særskilt skatteberegning

F-7-4.1 Generelt

Skatt på den inntektsfordelen som er fastsatt og tidfestet i det året en opsjon mv. innløses eller selges, skal som hovedregel beregnes på vanlig måte sammen med skattyterens øvrige inntekter samme år.

For opsjoner mv. som omfattes av reglene i sktl. § 5-14 første ledd om opsjoner i arbeidsforhold, kan skattyter kreve at skatten settes til det beløpet skatten ville ha utgjort dersom skatteberegning foretas som om fordelene var blitt tidfestet med like store beløp i hvert av inntektsårene fra og med ervervsåret til og med innløsnings- eller salgsåret, jf. FSFIN § 5-14-11 første ledd. Om hvilke tilfeller dette gjelder, se [pkt. 3.2](#). Denne alternative beregningsmåten for skatten innebærer ikke en omgjøring av tidfesting av inntekten. Det skal derfor ikke foretas noen endring i tidligere års inntektsfastsetting (ligning). Beregningsmåten er beskrevet nærmere nedenfor og er kalt fordelingsalternativet. Fordelingsalternativet omfatter ikke skattleggingen etter de særskilte reglene i sktl. § 5-14 annet ledd om opsjoner i arbeidsforhold i selskap i oppstart og vekstfasen eller etter overgangsreglene for opsjoner og aksjer i små oppstartsselskap etter tidligere sktl. § 5-14 fjerde ledd. Om disse reglene, se [pkt. 6](#).

Det er bare fordelene ved rett til å erverve eller selge aksjer eller egenkapitalbevis som skal fordeles. Gevinst ved eventuelt salg av aksjer eller egenkapitalbevis på grunnlag av en slik salgsopsjon, kan ikke fordeles.

Fordelingsalternativet innebærer ny beregning av skatt på alminnelig inntekt og personinntekt (trinnskatt og trygdeavgift). Fordelingen gis ingen virkning for pensjonspoeng.

Fordelingsalternativet skal bare brukes dersom skatten ved denne beregningen blir lavere enn ved ordinær skatteberegning for innløsnings- eller salgsåret.

Fordelingsalternativet medfører ikke at det skal foretas nytt skatteoppgjør for tidligere år. Det er skatten som relaterer seg til det året opsjonen er innløst eller solgt som kan bli nedsatt ved fordelingsalternativet. Det skal beregnes en skatt som tilsvarer den skatten som ville ha blitt ilagt om fordelene hadde blitt tidfestet i de ovennevnte årene.

Dette har følgende konsekvenser:

- Skatten etter fordelingsalternativet tilfaller i sin helhet skattyterens skattekommune for det året retten innløses eller selges.
 - Ved skatteberegningen må det beregnes en ny inntekt for hvert av de årene fordelingen skal fordeles på, herunder eventuelt ny beregning av minstefradrag, klassefastsetting mv.
- Fordelingsalternativet kan ikke brukes dersom det foreligger tap på retten til å erverve eller selge aksjer mv. Alternativet er derfor ikke aktuelt dersom retten til å erverve eller selge aksjer mv. faller bort.

F-7-4.2 Hvem kan kreve fordeling

Alle som er skattepliktige i innløsnings- eller salgsåret for fordel som omfattes av fordelingsalternativet, se ovenfor, kan kreve skatten beregnet etter fordelingsalternativet.

Fordelingsalternativet kan også brukes av personer som er skattepliktig for latent gevinst ved utflytting etter sktl. § 10-70, se Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 6.5.3 og emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

F-7-4.3 Fordelingen av fordelingen som grunnlag for den særskilte skatteberegningen

F-7-4.3.1 Tidsrom

Fastsatt fordel i det året opsjonen innløses eller selges, fordeles ved den særskilte skatteberegningen med like store beløp på hvert av inntektsårene fra og med ervervsåret for opsjonen, og til og med det året fordelingen tidfestes.

Eksempel

Erverves en opsjon den 15. desember år 1 og den innløses 5. januar i år 4, skal fordelingen ved skatteberegningen fordeles med like store beløp på årene 1, 2, 3 og 4.

Fordeling og skattlegging skal foretas selv om erverv av opsjonen ligger mer enn ti år tilbake i forhold til det året retten innløses eller selges.

Har skattyteren flere opsjonsavtaler på erverv av aksjer i samme selskap, må han sannsynliggjøre hvilken avtale som er innløst/solgt. De eldste avtalene anses i utgangspunktet brukt først. En senere avtale kan imidlertid anses brukt først, hvis skattyter kan vise til ytre konstaterbare omstendigheter som tyder på dette, for eksempel at innløsningsprisen var lavere på den siste avtalen og det er denne lavere prisen som er benyttet ved innløsningen.

Har skattyteren etter inngåelsen av avtalen fått rett til å erverve flere aksjer enn i den opprinnelige avtalen, anses ny avtale for inngått. Retten til å erverve det økte antallet aksjer, anses ervervet på tidspunktet for inngåelse av den nye avtalen.

For avtale hvor vesentlige vilkår for innløsningen endres, må det gjøres en konkret vurdering i hver enkelt sak der man vurderer om de nye betingelsene skal anses som del av den opprinnelige avtalen eller om endringen må anses som en ny avtale der endringsåret må anses som ervervsåret.

Fordelen skal også fordeles på år hvor skattyteren ikke har vært skattepliktig som bosatt i Norge, se [pkt. 4.3.3](#). Som beskrevet i [pkt. 4.1](#) innebærer den alternative beregningsmåten ikke en omgjøring av tidfestingen av inntekten.

F-7-4.3.2 Inntekten i fordelingsperioden, generelt

Størrelsen av den skattepliktige fordelingen som skal fordeles, følger reglene i innløsnings- eller salgsåret.

Har skattyteren underskudd fra tidligere år til fremføring, eller underskudd i ett av årene i fordelingsperioden, må underskuddet avregnes på nytt som om fordelingen hadde vært tidfestet i de enkelte årene.

F-7-4.3.3 Inntekten i fordelingsperioden, utland

Var skattyteren ikke skattepliktig for noen inntekt til Norge for ett eller flere år i det tidsrommet som faller innenfor fordelingsperioden, settes inntekten før fordelingsinntekt for slike år til kr null.

Ved inntektsfastsettingen i slike tilfeller gis fullt minstefradrag dersom skattyteren i det aktuelle året var bosatt i Norge etter norsk internrett. Har skattyter vært skattepliktig som

bosatt deler av året, avkortes minstefradraget forholdsmessig, jf. sktl. § 6-32 fjerde ledd. Skatt-tyter som ikke har vært skattepliktig som bosatt i Norge og heller ikke vært skattepliktig for arbeidsinntekt under midlertidig opphold i Norge i vedkommende år, har ikke krav på minste-
fradrag for dette året.

F-7-4.3.4 Skatteberegning i fordelingsperioden, generelt

Fordelen som etter fordelingen og eventuelle korrigeringer faller på de enkelte årene i forde-
lingsperioden, legges ved bruk av fordelingsalternativet på toppen av vedkommende års
alminnelige inntekt og personinntekt. For innløsnings- eller salgsåret tar man ikke med den
samlede fordelten, men bare den forholdsmessige delen av fordelten som faller på dette året.
Skatten for de aktuelle årene beregnes etter vedkommende års skattesatser og vedkommende
års personfradrag og fribeløp for trinnslett. Denne beregnede skatten sammenlignes med den
merskatten som ville blitt beregnet på inntekten det året retten realiseres uten noen fordeling.

Medfører fordelingsalternativet totalt sett lavere skattebelastning enn det som er tilfelle ved
inntektsføring av hele fordelten i innløsnings- eller salgsåret, kan skattyter kreve å få nedsatt
skatten til det beløpet som fordelingsalternativet gir. Krav om beregning av skatten etter forde-
lingsalternativet må fremsettes av skattyteren innen fristen for levering av skattemeldingen, se
pkt. 4.4.

Er det først fastsatt en inntektsfordel (som blir skatteberegnet etter den for skattyteren gun-
stigste måte), og han deretter får fastsatt en ny inntektsfordel i et senere inntektsår (slik at det
igjen må foretas en sammenligning av hva som er gunstigst), skal fordelingsalternativet anven-
des på følgende måte: Den siste fordelten fordeles på de enkelte årene i fordelingsperioden og
legges på toppen av alminnelig inntekt og personinntekt ved forrige sammenligning.

Eksempel

I år 1 erverves en opsjon på 100 aksjer (opsjon 1) og i år 2 erverves en ny opsjon på 50 aksjer
(opsjon 2). Opsjon 1 innløses i år 4, og utløser en skattepliktig fordel på kr 100 000. I år 5
innløses opsjon 2, og utløser en skattepliktig fordel på kr 80 000. Øvrig inntekt utgjør hvert år
kr 300 000. (Eksempellet illustrerer beregningsgrunnlagene for skatt av alminnelig inntekt.
Fremgangsmåten er tilsvarende for personinntekt.)

Innløsning av opsjon 1:

*Ved skatteberegningen for år 4 sammenlignes skatt av fordelten på kr 100 000 i år 4 (regnet
av den øverste del av inntekten) med samlet skatt av kr 25 000 på hvert av de fire årene (reg-
net av den øverste del av inntekten).*

Innløsning av opsjon 2:

*Ved skatteberegningen for år 5 sammenlignes skatt av fordelten på kr 80 000 i år 5, med
samlet skatt etter fordelingsalternativet:*

År 2 til 4:

Skatt av inntekt inkl. opsjon 1 og 2, dvs. av kr 345 000 for hvert av årene.

Skatt av inntekt ekskl. opsjon 2, men inkl. opsjon 1, dvs. av kr 325 000.

Differansen utgjør skatt av opsjonsfordelen for årene 2 til 4.

År 5:

Skatt av inntekt inkl. opsjon 2, dvs. av kr 320 000.

Skatt av øvrig inntekt, dvs. av kr 300 000.

Differansen utgjør skatt av opsjonsfordelen for år 5.

*Ved vurdering av hvilket alternativ som er gunstigst for skattyter ved den siste innløsnin-
gen, sammenlignes skatten av kr 80 000 i år 5 med samlet skatt etter fordelingsalternativet for
årene 2 til 5.*

F-7-4.3.5 Skatteberegning i fordelingsperioden, ektefeller

Hadde skattyteren ektefelle, skal det for inntektsåret 2017 og tidligere inntektsår velges den
gunstigste løsningen for felles eller særskilt fastsetting. Får skattyterens ektefelle høyere skatt,
skal denne merskatten ved fordelingsalternativet tilordnes den som innehar retten.

F-7-4.3.6 Skatteberegning i fordelingsperioden, utland

Hvis skattyter i ett eller flere av de tidligere årene ikke var skattepliktig til Norge for lønn fra vedkommende arbeidsgiver, regnes likevel skatt på alminnelig inntekt og trinnskatt av den for delen som faller på inntekten for vedkommende år.

For skattytere som var skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk internrett, gis personfradrag etter de vanlige reglene. For skattyter som var skattepliktig som bosatt i Norge bare en del av året, avkortes personfradrag og fribeløp i trinnskatt forholdsmessig etter tolvdel. For skattytere som ikke var skattepliktig som bosatt i Norge vedkommende år, og heller ikke var skattepliktig for arbeidsinntekt under midlertidig opphold i Norge, skal skatten beregnes uten personfradrag (klasse 0).

For år hvor skattyteren var skattemessig bosatt i Norge en del av året etter norsk internrett, fordeles inntekten på det tidsrommet skattyteren var bosatt i Norge og det tidsrommet han ikke var bosatt i Norge, i samme forhold som personfradraget (tolvdel). Nærmere om beregningen av tolvdel, se emnet «[Personfradrag](#)».

F-7-4.4 Formelle krav

Skattyteren må fremsette krav om skatteberegning etter fordelingsalternativet i skattemeldingen.

F-7-5 Forhold vedrørende det underliggende objektet til opsjoner mv. i arbeidsforhold**F-7-5.1 Kjøpsopsjon, rettighetshavers inngangsverdi for det underliggende objektet**

Bruker rettighetshaver en opsjon omfattet av reglene i sktl. § 5-14 til å kjøpe det underliggende objektet, er hans inngangsverdi for vedkommende underliggende objekt den markedsverdien som er lagt til grunn for skattleggingen av opsjonen på innløsningsstidspunktet.

F-7-5.2 Salgsopsjon, gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet

Bruker rettighetshaver en salgsopsjon som omfattes av reglene i sktl. § 5-14, må en i tillegg til skattlegging av gevinst/fradrag for tap på selve opsjonen som sådan hos rettighetshaveren, skatlegge gevinst/gi fradrag for tap ved realisasjonen av det underliggende objektet som rettighetshaveren selger ved innløsning av salgsopsjonen.

Gevinst/tap settes til differansen mellom markedsverdien som er brukt ved skattleggingen av opsjonen, og skattyters inngangsverdi for det solgte objektet. Gevinst på det underliggende objektet anses ikke som vunnet i arbeidsforhold. Er det underliggende objektet aksjer, vil gevinst eller tap ved realisasjon av disse bli multiplisert med 1,72 ved skatteberegningen, jf. sktl. § 10-31.

F-7-6 Oppheving av særreglene om utsatt skattlegging for opsjoner i små oppstartsselskaper med virkning fra og med inntektsåret 2022**F-7-6.1 Generelt**

Fra og med inntektsåret 2022 er reglene om opsjoner i små, oppstartsselskaper avløst av nye regler om ansatteopsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen, se [pkt. 7.1](#). Det er gitt overgangsregler som innebærer at opsjoner som er tildelt etter de tidligere reglene, på nærmere vilkår skal skattlegges etter reglene i den nye ordningen, se [pkt. 6.2](#). Om reglene som gjaldt til og med inntektsåret 2021, se Skatte-ABC 2021/2022, emnet «[Finansielle instrumenter, opsjoner mv. i arbeidsforhold](#)».

F-7-6.2 Overgangsregler for opsjoner i små oppstartsselskaper tildelt etter sktl. § 5-14 tidligere fjerde ledd

Opsjoner som er tildelt etter særreglene om utsatt skattlegging for opsjoner i oppstartsselskaper etter sktl. § 5-14 tidligere fjerde ledd og FSFIN, slik reglene lød i tidsrommet 1. januar 2018 til 31. desember 2021, kunne tidligst innløses i 2021. For ansatte som fikk utsatt hele eller deler av opsjonsfordelen i 2021 etter de dagjeldende regler, har skatteplikten som arbeidsinntekt på den utsatte fordelen falt bort. Skattleggingen skjer i stedet etter de nye reglene om ansatteopsjoner i oppstarts- og vekstfasen, se [endringslov 22. desember 2021 nr. 152 \(endringsloven\) del V](#).

En ev. fordel ved innløsning i 2021 som oversteg kr 1 mill., skulle skattlegges som lønn i 2021 i samsvar med de tidligere reglene, se endringsloven del V tredje punktum. I slike tilfeller reverseres ikke lønnsbeskatningen eller betalingen av arbeidsgiveravgift. Grunnlaget for lønnsbeskatningen tillegges inngangsverdien for de ervervede aksjene, se [pkt. 7.6](#).

For opsjoner ervervet etter reglene om opsjoner i små oppstartselskaper fram til og med inntektsåret 2021, men som ikke er innløst innen utgangen av 2021, skal skattleggingen skje etter reglene i sktl. § 5-14 nytt annet ledd med tilhørende forskrift, slik bestemmelsene lyder etter 31. desember 2021, se endringsloven del V og [pkt. 7](#).

F-7-7 Ansatteopsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen

F-7-7.1 Generelt

Sktl. § 5-14 annet ledd har med virkning fra inntektsåret 2022 regler om skattlegging av ansatteopsjoner i oppstarts- og vekstfasen. Etter disse reglene utløses ikke skatteplikt verken ved tildelingen eller innløsningen av opsjonen. Skattleggingen skjer i tråd med aksjonærmodellen i sktl. § 10-30 flg., først når aksjene realiseres. Det er ingen lønnsbeskatning, slik det var etter ordningen med opsjoner i små oppstartselskaper som gjaldt til og med inntektsåret 2021. Ved overgangen til ny ordning er det gitt overgangsregler om at aksjer som ble ervervet på grunnlag av opsjoner som ble tildelt etter de tidligere reglene, på nærmere vilkår skal skattlegges etter reglene i den nye ordningen, se [pkt. 6.2](#).

De nærmere vilkårene for å falle inn under ordningen for ansatteopsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen, er fastsatt i FFSFIN § 5-14-12.

F-7-7.2 Vilkår knyttet til arbeidsgiverselskapet

F-7-7.2.1 Generelt

Det er i FFSFIN § 5-14-12 første ledd gitt nærmere regler om vilkår knyttet til arbeidsgiverselskapet for å kunne omfattes av ordningen. Er selskapet knyttet til et konsern, jf. aksjeloven § 1-3, skal vilkårene knyttet til arbeidsgiverselskapet som nevnt i FFSFIN § 5-14-12 første ledd bokstav a til g, se [pkt. 7.2.3](#) til [pkt. 7.2.13](#), vurderes på konsernnivå (samlet for alle konsernselskapene), jf. FFSFIN § 5-14-12 første ledd annet avsnitt første punktum.

F-7-7.2.2 Selskapsformer

Ordningen gjelder for opsjoner som gir rett til erverv av aksjer i aksjeselskap hjemmehørende i Norge. I tillegg gjelder ordningen for tilsvarende selskap hjemmehørende i et annet EØS-land som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Ordningen gjelder også for tilsvarende selskap hjemmehørende i et land utenfor EØS når selskapet er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, og Norge har inngått skatteavtale med det andre landet som inneholder en artikkel om informasjonsutveksling. Se FFSFIN § 5-14-12 første ledd.

Ordningen gjelder ikke for selskap som i andre sammenhenger er likestilt med aksjeselskap.

Ordningen gjelder bare for ikke-børsnoterte selskap.

F-7-7.2.3 Maksimal størrelse på driftsinntekter og balansesum

Selskapets samlede driftsinntekter og balansesum kan ikke overstige kr 80 mill. for at selskapet skal kunne omfattes av ordningen, jf. FFSFIN § 5-14-12 første ledd bokstav a. Disse vilkårene må være innfridd i det nærmest foregående inntektsåret før tildelingen av opsjonen.

Inngår selskapet i et konsern etter aksjeloven § 1-3, kan konsernets samlede driftsinntekter og balansesum ikke overstige kr 80 mill.

F-7-7.2.4 Maksimalt antall årsverk

For å komme inn under ordningen, må selskapets gjennomsnittlige antall årsverk i det nærmest foregående inntektsåret før tildelingen av opsjonen utgjøre 50 eller færre, jf. FFSFIN § 5-14-12 første ledd bokstav a.

Både heltidsansatte, deltidsansatte og midlertidige ansatte som er innmeldt i Arbeidstakerregisteret regnes med. Som utgangspunkt kan gjennomsnittlig antall årsverk beregnes på grunnlag av antall ansatte ved begynnelsen og slutten av året. Hvis antall årsverk varierer mye

i løpet av et år, kan det være aktuelt å beregne gjennomsnittlig antall årsverk på annen måte. Det kan da være aktuelt å se hen til beregningen av antall årsverk etter regnskapsloven § 7-30.

Inngår selskapet i et konsern etter aksjeloven § 1-3, er det gjennomsnittlig antall årsverk samlet for alle konsernselskapene som er avgjørende.

F-7-7.2.5 Selskapets alder – generelt

Selskapet kan ikke være eldre enn ti år på tidspunktet for tildelingen av opsjonen, medregnet stiftelses- og registreringsåret, jf. FSFIN § 5-14-12 første ledd bokstav b. Stiftelsesåret er altså år 1, uavhengig av når i året selskapet ble stiftet. Det kan utstedes opsjoner frem til utløpet av år 10.

Inngår selskapet i et konsern etter aksjeloven § 1-3, kan det eldste selskapet i konsernet ikke være eldre enn ti år, jf. FSFIN 5-14-12 annet avsnitt.

F-7-7.2.6 Selskapets alder – skattefri omdanning

Har selskapet blitt stiftet ved skattefri omdanning fra en selskapsform til en annen, regnes selskapets alder fra stiftelsen av det opprinnelige selskapet, jf. FSFIN § 5-14-12 første ledd bokstav b. Dette gjelder f.eks. hvor selskapet har blitt omdannet fra et selskap med deltakerfastsettning til et aksjeselskap. Ved eventuell omdanning fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap, medregnes også tidsrommet hvor foretaket ble drevet som enkeltpersonforetak.

F-7-7.2.7 Selskapets alder – fisjon/fusjon

Er selskapet stiftet ved fisjon, regnes tiårsfristen fra stiftelsestidspunktet for det selskapet som det fisjonerte selskapet er utfisjonert fra.

For selskap stiftet ved fusjon regnes fristen fra stiftelsestidspunktet for det eldste selskapet som inngikk i fusjonen. Tilsvarende gjelder hvor et av de fusjonerte selskapene er videreført etter fusjonen.

Se FSFIN § 5-14-12 første ledd bokstav b.

F-7-7.2.8 Offentlige organers eierskap

Ordningen gjelder ikke for selskaper hvor offentlige organer, alene eller sammen med andre offentlige organer, kontrollerer 25 % eller mer av kapital- eller stemmerettsandelene på tildelingstidspunktet.

Er selskapet en del av et konsern, jf. aksjeloven § 1-3, er det et vilkår at offentlige organer ikke har slik kapital- eller stemmerettsandel i noen av konsernselskapene. Ordningen gjelder altså ikke hvis et av selskapene i konsernet (som ikke er arbeidsgiverselskapet) har 25 % offentlig eierskap, selv om konsernet sett under ett har mindre enn 25 % offentlig eierskap. Se sktl. § 5-14-12 første ledd bokstav c.

Med offentlig organ menes organer som driver offentlig virksomhet i statlig eller kommunal regi. Eierskap gjennom statlige og kommunale selskap omfattes også.

F-7-7.2.9 Selskapets aktivitet, unntak for kull og stålvirksomhet

Reglene om skattlegging av opsjoner i oppstarts- og vekstfasen gjelder ikke selskap som driver kull- eller stålvirksomhet, jf. FSFIN § 5-14-12 bokstav d.

Er selskapet en del av et konsern, jf. aksjeloven § 1-3, kan ingen selskap i konsernet drive med kull- eller stålvirksomhet.

F-7-7.2.10 Selskapets aktivitet – mer enn 30 % av lønnskostnadene knyttes til bestemte aktiviteter

Reglene om skattlegging av opsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen gjelder ikke selskap hvor mer enn 30 % av lønnskostnadene er knyttet til en eller flere av følgende aktiviteter, jf. FSFIN § 5-14-12 første ledd bokstav f:

- aktiviteter omfattet av næringshovedområde K «Finansierings- og forsikringsvirksomhet» i Statistisk sentralbyrås standard for næringsgruppering,
- omsetning av eiendom eller råvarer
- langtidsutleie av lokaler eller boliger
- juridisk rådgivning, revisjon eller regnskap,

Teknologiutvikling av betalingstjenester eller alternative finansieringsløsninger vil isolert sett være omfattet av ordningen.

Inngår selskapet i et konsern, gjelder grensen på 30 % både for selskapet og samlet på konsernnivå.

F-7-7.2.11 Selskapets aktivitet – begrensing knyttet til passiv kapitalforvaltning

For å kunne omfattes av ordningen, må selskapet hovedsakelig drive annen aktivitet enn passiv kapitalforvaltning, jf. FSFIN § 5-14-12 første ledd bokstav f. Inngår selskapet i et konsern, gjelder dette vilkåret også for konsernet sett under ett, jf. FSFIN § 5-14-12 første ledd annet avsnitt.

Som utgangspunkt må den aktiviteten som knytter seg til passiv kapitalforvaltning ikke overstige 10 % av den samlede aktiviteten i selskapet. Se Prop. 130 LS (2016–2017) pkt. 2.3.3. Passiv kapitalforvaltning vil f.eks. være avkastning av bankinnskudd, verdipapirer, utlån av verdipapirer eller statiske funksjoner som f.eks. lisensinntekter fra immaterielle eiendeler. Kjøp og salg av verdipapirer med direkte tilknytning til aktiviteten i oppstartsselskapet anses normalt ikke som passiv kapitalforvaltning i denne sammenheng.

Vurderingen av om vilkåret er oppfylt, er den samme som vurderingen av om det tilsvarende kravet er oppfylt etter reglene om skatteincentivordning for investeringer i oppstartsselskap etter sktl. § 6-53, se emnet «**Aksjer – aksjeinnskudd i oppstartsselskap**», pkt. 2.3.

F-7-7.2.12 Selskap med krav om tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte

Selskapet kan ikke ha gjeld i form av krav på tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte, jf. FSFIN § 5-14-12 første ledd bokstav g. Inngår selskapet i et konsern etter aksjeloven § 1-3 kan ingen selskaper i konsernet ha slik gjeld.

For selskap som har fått pålegg fra støttegiver om å tilbakebetale offentlig støtte fordi den er i strid med EØS-avtalens regelverk, vil Finansdepartementet kunne pålegge Skatteetaten å kreve støtten tilbakebetalt, jf. forskrift om offentlig støtte § 5.

F-7-7.2.13 Selskapet kan ikke være i økonomiske vanskeligheter

Selskapet kan ikke være i økonomiske vanskeligheter på tildelingstidspunktet, jf. FSFIN § 5-14-12 første ledd bokstav g. Inngår selskapet i et konsern etter aksjeloven § 1-3, kan ingen selskaper i konsernet være i økonomiske vanskeligheter.

Vilkåret om økonomiske vanskeligheter skal forstås slik det er definert i EØS-retten, jf. gruppeunntaket art. 2 (18). Dette gjelder selskap som enten er gjenstand for insolvensbehandling eller oppfyller kriteriene for å være gjenstand for gjeldsforhandling etter nasjonale regler. Selskapet kan ikke ha bedt om gjeldsforhandling, og vilkårene for konkursåpning etter konkursloven kan ikke være oppfylt.

Hva som er økonomiske vanskeligheter må tolkes slik dette fremkommer i retningslinjene for støtte til redning og omstrukturering av ikke-finansielle foretak i økonomiske vanskeligheter (retningslinjene). Se ESAs vedtak nr. 225/17/COL avsnitt 20 og retningslinjene avsnitt 20. Etter retningslinjene anses et selskap for å være i økonomiske vanskeligheter dersom minst én av følgende omstendigheter foreligger (forkortet gjengivelse):

- Når over halvparten av selskapets tegnede selskapskapital er forsvunnet som følge av akkumulert tap. Dette er tilfelle når det ved å trekke de akkumulerte tapene fra reservene (og alle andre poster, som utgjør en del av virksomhetens egenkapital), fremkommer et negativt akkumulert beløp, som overstiger halvparten av den tegnede kapitalen.
- Når virksomheten er under konkursbehandling eller oppfyller kriteriene for konkursbehandling på begjæring av dens kreditorer.
- Når virksomheten ikke er en SMB (se nedenfor), og i de seneste to år har hatt:
 - en gjeldsandel, dvs. et forhold mellom bokført gjeld og egenkapital, på over 7,5 og
 - en EBITDA-rentedekningsgrad på under 1,0.

Med «EBITDA» menes inntjening før renter, skatt, avskrivninger og nedskrivninger.

Hva som er et SMB er nærmere definert i Kommissjonsrekommandasjon 2003/361/EF om definisjonen av mikroforetak og små og mellomstore bedrifter, jf. retningslinjene avsnitt 13 og note 1. Av kommissjonsrekommandasjonen fremkommer det i korte trekk at et selskap er et SMB når det har mindre enn 250 ansatte, har en årlig omsetning som ikke overstiger 50 mil-

lions Euro eller årlig balanse på under 43 millioner Euro. For ytterligere veiledning vises det til kommisjonsrekommendasjonen.

F-7-7.3 *Vilkår knyttet til den ansatte*

F-7-7.3.1 *Generelt*

Det er et vilkår at innehaveren har tiltrådt stilling i selskapet på tildelingstidspunktet, og fortsatt er ansatt i selskapet ved innløsningen av opsjonen, jf. FSFIN § 5-14-12 annet ledd bokstav a. Er det inngått avtale om tildeling av opsjon før tiltredelsen og tildelingen er betinget av at skattyter tiltrer stillingen, anses opsjonen som tildelt på tiltredelsestidspunktet. Det er ikke noe vilkår at innehaveren er skattepliktig til Norge på noen av disse tidspunktene. Utflytting fra Norge etter at opsjonen er tildelt, kan imidlertid utløse skatteplikt etter sktl. § 10-70, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

F-7-7.3.2 *Minstekrav til arbeidstid/stillingsandel*

Den ansatte må arbeide minst 25 timer for selskapet per uke fra tildelingen til innløsningen av opsjonen for å kunne omfattes av ordningen, jf. FSFIN § 5-14-12 annet ledd bokstav a. Arbeidstiden beregnes gjennomsnittlig per år i hele opsjonsperioden.

Fravær grunnet sykdom eller foreldrepermisjon medregnes som arbeidstid. Det samme gjelder fravær grunnet permittering.

F-7-7.3.3 *Maksimum eierandel for den ansatte*

Reglene gjelder bare for ansatt som verken alene eller sammen med nærstående eier eller kontrollører mer enn 5 % av aksjene eller stemmene i oppstartselskapet eller konsernet under ett, jf. FSFIN § 5-14-12 annet ledd bokstav b. Dette kravet må være oppfylt både i tildelingsåret og i de to foregående årene.

F-7-7.4 *Vilkår knyttet til opsjonen*

F-7-7.4.1 *Generelt*

Reglene gjelder for opsjoner tildelt 1. januar 2022 eller senere og som gir den ansatte rett til å erverve aksjer i arbeidsgiverselskapet, jf. FSFIN § 5-14-12 tredje ledd bokstav a og b. Om overgangsregler for opsjoner tildelt etter den tidligere ordningen om skattlegging av opsjoner i små, nyetablerte selskap, se [pkt. 6.2](#).

Opsjoner som skal omfattes av ordningen, må ikke kunne omsettes eller overdras ved arv, gave eller på annen måte, jf. FSFIN § 5-14-12 tredje ledd bokstav c. Bare den ansatte selv kan ha rett til å innløse opsjonen, slik at denne blir eier av aksjene i selskapet.

Innløsningskursen kan ikke være lavere enn markedsverdien på aksjene ved tildelingen, jf. FSFIN § 5-14-11 tredje ledd bokstav d. Om beregning av markedsverdi, se [pkt. 7.5](#).

Opsjonsavtalen kan inneholde regler om at det skal ytes kompensasjon ved visse former for bortfall av opsjonen, f.eks. hvis arbeidstakeren slutter i selskapet eller flytter ut av landet. Slik kompensasjon behandles som vederlag ved innløsning etter de ordinære reglene om opsjoner i arbeidsforhold, se [pkt. 3.4](#).

Erverv av opsjoner på aksjer til underkurs, behandles etter de vanlige reglene, se [pkt. 3](#).

F-7-7.4.2 *Tidsintervall for innløsning*

Tidligste innløsningstidspunkt og siste frist for innløsning er henholdsvis tre og ti år etter tidspunktet for tildelingen. Opsjon som ikke er benyttet innen tiårsfristen, vil ikke lenger omfattes av reglene i sktl. § 5-14 annet ledd om ansatteopsjoner i oppstarts- og vekstfasen. Benyttes en slik opsjon etter tiårsfristen, vil de generelle reglene om opsjoner i arbeidsforhold måtte anvendes, se [pkt. 3](#).

Det er tidspunktet for faktisk innløsning av opsjonene som er avgjørende og ikke hva den enkelte opsjonsavtale måtte bestemme om opptjeningsstid (vesting).

F-7-7.4.3 *Øvre grense for den ansatte*

Den samlede markedsverdien av de underliggende aksjer som knytter seg til opsjon under ordningen, kan på tildelingstidspunktet ikke overstige kr 3 mill. for den enkelte ansatte, jf. FSFIN § 5-14-12 fjerde ledd. Beløpsgrensen inkluderer også tidligere tildelte opsjoner, herunder

opsjoner ervervet etter den tidligere ordningen om utsatt skattlegging for opsjoner i små oppstartsselskap som ikke er innløst per 31. desember 2021, jf. endringsloven del V. For opsjoner tildelt før 12. oktober 2021, settes markedsverdien av underliggende aksjer lik innløsningskursen, jf. sktl. § 5-14 annet ledd bokstav a tredje punktum, slik bestemmelsen lød tidligere. Det er summen av verdien av aksjene tilknyttet opsjonene på de respektive tildelingstidspunktene som er avgjørende. Verdiutviklingen for tidligere ervervede aksjer som knytter seg til tidligere ervervede opsjoner knyttet til ordningen, har dermed ikke betydning.

Ansatte som har fått tildelt opsjoner på aksjer med markedsverdi på kr 3 mill., kan ikke få tildelt nye opsjoner innenfor ordningen, selv om tidligere ervervede opsjoner er innløst, frafalt eller er bortfalt av andre grunner.

F-7-7.4.4 Øvre grense på selskapsnivå.

Det enkelte selskap kan under ordningen ikke tildele opsjoner med tilknyttede aksjer som samlet sett overstiger kr 60 mill. basert på markedsverdien av de underliggende aksjene på de respektive tildelingstidspunktene, jf. FSFIN § 5-14-12 fjerde ledd. Dersom selskapet inngår i et konsern, gjelder grensen samlet på konsernnivå. Når grensen på kr 60 mill. er nådd, kan selskapet ikke tildele nye opsjoner under ordningen, selv om den ansatte har løst inn opsjonen, frasagt seg opsjonen eller opsjonen av andre grunner er falt bort.

F-7-7.5 Verdsettelse

Ved anvendelsen av grensebeløpene for den ansatte og selskapet, må det beregnes en markedsverdi på tildelingstidspunktet. Har det i tiden rundt ervervet av opsjonen vært reelle salg av tilsvarende opsjoner, kan den realiserte prisen som oftest anses som et mål på omsetningsverdien. Foreligger det historiske omsetninger av de aktuelle aksjene, skal det vurderes om transaksjonen(e) er gjennomført på armlengdes vilkår, hvor lang tid det har gått siden transaksjonen(e) fant sted, samt om det omsatte volumet er tilstrekkelig stort nok til å kunne gi en riktig markedsverdi på aksjene. Dersom det foreligger relevante historiske transaksjoner, justeres verdien for ev. forskjeller i tid mellom transaksjonen og verdsettelse. Dersom aksjenes reelle salgsverdi ikke med rimelig sikkerhet kan fastsettes på annen måte, kan den beregnes ut fra notering på meglerliste eller settes lik aksjenes andel av selskapets fulle skattemessige formuesverdi. Se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 4.5.5.

F-7-7.6 Skattlegging

Verken tildelingen eller innløsningen av opsjonen utløser beskatning, jf. sktl. § 5-14 annet ledd første punktum. Skattleggingen skjer i samsvar med aksjonærmodellen når aksjene realiseres, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)». Inngangsverdien på aksjene settes til summen av det den ansatte har betalt for opsjonen og aksjen, tillagt ev. ervervskostnader som skattyter har hatt i forbindelse med anskaffelsen av aksjene eller opsjonen, jf. sktl. § 5-14 annet ledd annet punktum. Det gis fradrag for skjerming på vanlig måte.

Ved utflytting fra Norge gjelder reglene i sktl. § 10-70, se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)», uavhengig av om ansettelsesforholdet avsluttes eller ikke og uavhengig av om opsjonen er innløst eller ikke.

F-7-7.7 Rapportering

Arbeidsgiver skal gi opplysninger til skatteetaten om tildelte og innløste opsjoner etter ordningen, jf. sktfvl. § 7-10 første ledd bokstav h. Nærmere regler om opplysningspliktens omfang er fastsatt i skatteforvaltningsforskriften § 7-10-34 til § 7-10-37.

Manglende eller forsinket rapportering innebærer ikke at man faller ut av ordningen, men kan medføre tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven § 14-1 eller overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven § 14-7.

F-8 Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap

- Sktl. § 5-1 annet ledd, § 5-30 annet ledd, § 6-2 første ledd og § 9-4
- Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 2-2 første ledd nr. 4

F-8-1 Innledning

En swap er en bytteavtale. De vanligste swapavtalene er:

- renteswap,
- valutaswap, og
- rente- og valutaswap

En swapavtale går ut på at partene bytter rentebetingelser og/eller valutabeløp etter nærmere avtalte vilkår innenfor et avgrenset tidsrom. Som oftest er en bank/finansinstitusjon direkte motpart ved inngåelse av swapavtaler.

F-8-2 Renteswap

En renteswap er en avtale mellom to parter om å bytte rentebetingelser, dvs. utveksling av betalingsstrømmer beregnet på grunnlag av forskjellige rentesatser. Normalt byttes fast rente mot flytende rente i samme valuta med referanse til en felles nominell hovedstol til fastsatte betingelser i et nærmere avgrenset tidsrom. Vanligvis vil referansestørelsene være en fast rente, mens motpartens ytelse beregnes på grunnlag av en flytende rente.

Den som har tatt opp et lån med flytende rente vil dermed kunne sikre seg mot renteendringer ved å inngå en renteswapavtale, uten at det er nødvendig å refinansiere lånet. Den som har inngått et lån med fast rente kan på den annen side ved hjelp av en renteswapavtale bli stilt økonomisk som om han hadde inngått en låneavtale med flytende rente. På tilsvarende måte kan en långiver ved å inngå en renteswapavtale bli stilt økonomisk som om rentebetingelsene på fordringen ble endret fra fast til flytende rente eller omvendt. Den andre parten i låneforholdet vil ikke bli berørt av at den ene parten inngår en renteswapavtale.

En renteswapavtale kan også inngås uten at det foreligger noe underliggende låneforhold. Hensikten med renteswapavtalen vil da være å utnytte endringene i rentemarkedet for å oppnå gevinst.

Eksempel

Kunde A har et lån i Banken B på 10 mill. til flytende rente (p.t. 4 %) med løpetid 10 år. A ønsker å sikre seg mot renteøkninger for resten av låneperioden og inngår en renteswapavtale med Bank C på 10 år hvor han skal betale fast rente 4,5 % i 10 år og motta flytende rente (p.t. 4 %). Som følge av renteswapavtalen vil A være sikret mot en renteøkning på sitt lån. Øker den flytende renten på lånet hos bank B, vil den flytende renten som A mottar fra C i henhold til renteswapavtalen også øke.

I stedet for at partene foretar gjensidig utveksling av ytelser, kan partene foreta en nettoavregning.

Skattemessig inngangsverdi på renteswapavtalen vil normalt være 0 ved inngåelsen av avtalen. Gevinst/tap på en renteswap oppstår ved at rentene endrer seg.

F-8-3 Valutaswap

En valutaswap er en gjensidig bindende avtale mellom to parter om bytte av valuta for en fast periode. Normalt inngås en spotkontrakt mot en forward/terminkontrakt med tilbakelevering på et senere tidspunkt. En aktør selger f.eks. norske kroner mot utenlandsk valuta til dagens valutakurs og inngår samtidig en kontrakt om å kjøpe kronebeløpet tilbake til en fastsatt kurs på et bestemt tidspunkt i fremtiden (f.eks. ett år fram i tid).

Eksempel på en valutaswap

A inngår avtale med B om salg av 1 mill. USD spot 1. mars til kurs 8,00. Han inngår samtidig en avtale om tilbakekjøp av tilsvarende beløp 1. september samme år til kurs 8,20. Kursforskjellen skyldes rentedifferansen mellom de ulike valutaene i kontraktperioden. A har dermed sikret seg mot endringer i valutakursen i perioden mellom 1. mars og 1. september.

Om gevinst-/tapsberegning, se [pkt. 6.2](#).

F-8-4 Rente- og valutaswap

En rente- og valutaswap er en byttehandel der partene bytter både rente- og valutabetingelser. To parter inngår en avtale om for en bestemt periode å bytte hovedstoler i ulike valutaer og tilhørende rentebetingelser. Normalt byttes valuta (til en avtalt vekslingskurs på inngåelsestidspunktet) kun ved forfall av kontrakten, men en rente- og valutaswapavtale kan inneholde flere forskjellige varianter av hovedstolbytte og bytte av rentebetingelser (også fast mot fast rente).

Eksempel på rente- og valutaswap med løpende rentebetaling

A tar opp et lån på USD 20 mill., tilsvarende NOK 160 mill. (Kurs USD 8,00) hos B den 2. januar til en flytende rente som utgjør 4 % ved inngåelsen av låneavtalen. Rentene skal beregnes etterskuddsvis og betales den 1. i hvert kvartal, mens hovedstolen skal tilbakebetales den 31. desember samme år. A inngår på tidspunktet for låneopptaket en rente- og valutaswapavtale med C. Denne avtalen går ut på at A skal betale kvartalsvise beløp til C, som tilsvarende forrentning av NOK 160 mill., beregnet ut fra en flytende rente som utgjør 5 % ved inngåelsen av avtalen. A skal så motta kvartalsvise ytelser fra C, basert på forrentning av USD 20 mill., beregnet på tilsvarende måte som de rentebeløp som A skal betale til B. Den 31. desember skal A motta USD 20 mill. fra C med tillegg av renter for siste kvartal (oktober, november og desember), og A skal på samme tidspunkt betale NOK 160 mill. tillegg renter for siste kvartal til C. I dette tilfellet vil differansen mellom rentenivåene på NOK og USD gjenspeile seg i de kvartalsvise rentebeløpene, slik at det ikke vil være aktuelt å gjøre noe tillegg eller fradrag i kursen ved den avsluttende tilbakeføring av hovedbeløp. Om gevinst-/tapsberegning, se [pkt. 6.2](#).

F-8-5 Formue

Swapavtaler som er egne formuesobjekter anses som skattepliktig formue. Formuesverdien utgjør nettoverdien av de gjenstående kontantstrømmene. For den parten hvor nettoverdien av gjenstående kontantstrømmer er positiv, må verdien fastsettes til det som swapavtalen kan realiseres/avsluttes for ved årsskiftet. For den parten hvor nettoverdien av gjenstående kontantstrømmer er negativ, må forpliktelsen verdsettes til det vedkommende ved årsskiftet måtte betalt for å avslutte/realisere avtalen.

F-8-6 Realisasjon

F-8-6.1 Generelt

En renteswap, valutaswap eller rente- og valutaswap er en selvstendig kontrakt, som utelukkende innebærer stiftelse av nye rettigheter og forpliktelser mellom partene. Avtalen vil som hovedregel være et eget formuesobjekt og skal beskattes separat, se Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) pkt. 16.3.5.2. Dette innebærer at det skal foretas en særskilt gevinst- eller tapsberegning på swapavtalen som sådan.

Inngåelsen av swapavtalen er ikke noen realisasjonsbegivenhet i seg selv, men en angivelse av partenes fremtidige forpliktelser.

Utvekslingen av betalingsstrømmene fra en renteswap, valutaswap eller rente- og valutaswap innebærer en hel eller delvis innfrielse av swapavtalen, og medfører at swapavtalene anses helt eller delvis realisert, se HRD i Utv. 2009/129 (Rt. 2009/32) (DnB NOR ASA) (avsnitt 52). Inntekter og kostnader skal således behandles etter reglene om gevinst/tap ved realisasjon. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet, jf. sktl. § 5-1 første ledd/§ 5-30 (i virksomhet) og § 5-1 annet ledd (utenfor virksomhet) og § 6-2 jf. kap. 9 (i og utenfor virksomhet).

Den skattemessige realisasjonen (innvinningen/oppofrelsen) skjer for renteswapavtalen ved oppfyllelsen av avtalen, nærmere bestemt når de enkelte renteterminer (partiell realisasjon) utveksles.

Realisasjon av valutaswapavtalen skjer ved levering av underliggende objekt (valuta), eventuelt ved differanseavregning.

Realisasjon av renteelementet i en rente- og valutaswapavtale skjer når de enkelte renteterminer (partiell realisasjon) utveksles. I tillegg skal valutadelen anses realisert ved avtalens utløp når skattyter oppfyller sin del av kontrakten.

Dersom partene avtaler å avslutte en swapavtale før alle byttene av rente- eller valutabetalinger er gjennomført, faller swapavtalen bort og anses skattemessig realisert for begge parter. Innvinningen/oppofrelsen skjer i disse tilfellene når de vesentligste vilkårene om avslutning av avtalen er klarlagt, se emnet «**Realisasjonsbegrepet**».

Swapavtalen anses realisert for en part som overdrar sine rettigheter og plikter etter swapavtalen ved et salg til en tredjemann. Overdragerens gevinst/tap innvinnes/oppofres normalt på tidspunktet for inngåelse av avtalen om overdragelse. Overføringen innebærer ikke realisasjon for motparten i swapavtalen, som vil fortsette avtaleforholdet med tredjemann.

Delvis realisasjon kan også foreligge ved andre typer avtaler hvor det med endelig virkning skjer utveksling/bytte av ytelser. Se f.eks. LRD 15. oktober 2015 i Utv. 2015/2141 (Borgarting) (Telenor ASA).

F-8-6.2 *Gevinst/tapsberegning*

F-8-6.2.1 *Gevinst/tap for det enkelte betalingsbytte*

Gevinst eller tap på det enkelte bytte av betalinger fastsettes til differansen mellom det beløpet som mottas og det beløpet som betales i henhold til swapavtalen. En positiv differanse i betalingsstrømmene anses som gevinst, og negativ differanse anses som tap.

F-8-6.2.2 *Betalt vederlag ved inngåelsen av avtalen*

Er det betalt et vederlag fra en av partene ved inngåelsen av swapavtalen, skal vederlaget fordeles på de gjenstående betalingsbyttene og medtas i gevinst- eller tapsberegningen med like store deler.

F-8-6.2.3 *Gevinst/tap ved avslutning før forfall*

Ved avslutning av kontrakten før forfall vil partene realisere en skattemessig gevinst/tap tilsvarende vederlaget som mottas eller betales. Eventuell gevinst som oppstår hos den ene parten motsvares av et tilsvarende tap hos den andre parten.

F-8-6.2.4 *Gevinst/tap ved overdragelse av swapavtale til tredjemann*

Swapavtalen realiseres dersom en part overdrar sine rettigheter og plikter etter swapavtalen til tredjemann. Skattemessig gevinst/tap fastsettes til differansen mellom vederlaget som mottas eller betales ved overdragelsen og det som er mottatt eller betalt ved inngåelsen av swapavtalen.

F-8-6.2.5 *Eksempler på gevinst- og tapsberegning*

Eksempel på renteswap

Det legges til grunn samme forutsetninger som vist i eksemplet i **pkt. 2**. Dersom den flytende renten i markedet holder seg uendret på 4 %, vil det for A være en negativ differanse i betalingsstrømmen mellom flytende og fast rente på kr 50 000 på renteswapen ($10\,000\,000 \times (4\% - 4,5\%)$). C må tilsvarende inntektsføre en gevinst på kr 50 000 på renteswapen.

Eksempel på valutaswap

Det legges til grunn samme forutsetninger som vist i eksempelet i **pkt. 3**. Er spotkursen på tilbakekjøpstidspunktet 7,80, innebærer dette et fradragsberettiget tap for A på NOK 400 000 ($1\text{ mill.} \times (7,80 - 8,20)$) på forfallstidspunktet. B realiserer en tilsvarende gevinst.

Eksempel på rente- og valutaswap

Det legges til grunn samme forutsetninger som vist i eksempelet i pkt. 4. Ved utveksling av betalingsstrømmer den 1. april (den 1. i annet kvartal) betaler A flytende swaprente i NOK (5 % i 89 dager) til C beregnet ut fra referansebeløp NOK 160 mill., dvs. NOK 1 977 777,78. A mottar samtidig fra C swaprente i USD (4 % i 89 dager) beregnet ut fra referansebeløp USD 20 mill., dvs. USD 197 777,78 omregnet til NOK 1 601 268,24 etter spotkurs 8,0963. Dette innebærer at A per 1. april har realisert et tap på NOK 376 509,54 (NOK 1 601 268,24 – NOK 1 977 777,78). Utvekslingen av betalingsstrømmer ved utgangen av hvert kvartal innebærer at swapen delrealiseres, og gevinst eller tap skal tidfestes til dette tidspunktet.

Den flytende renten på NOK har før inngangen til andre kvartal sunket, slik at renten A skal betale til C for andre kvartal er på 3 %. Renten på USD er uendret. Ved utveksling av betalingsstrømmer den 1. juli (den 1. i tredje kvartal) betaler A flytende swaprente i NOK (3 % i 91 dager) til C beregnet ut fra referansebeløp NOK 160 mill., dvs. NOK 1 213 333,33. A mottar samtidig fra C swaprente i USD (4 % i 91 dager) beregnet ut fra referansebeløp USD 20 mill., dvs. USD 202 222,22 omregnet til NOK 1 647 099,99 etter spotkurs 8,145. Dette innebærer at A per 1. juli har realisert en gevinst på NOK 433 766,67 (NOK 1 647 100 – NOK 1 213 333,33).

Dersom spotkurs på USD ved forfall 31. desember utgjør 7,86 vil A i tillegg til realisert gevinst eller tap ved hver rentebetalingstermin, realisere et tap på valutadelen av rente- og valutaswapen på NOK 2 800 000 (20 000 000 x (7,86 – 8,00)).

Rente- og valutaswapen behandles skattemessig atskilt fra det underliggende lånet.

F-8-7 Tidfesting av gevinst/tap

F-8-7.1 Generelt

Tidfesting av gevinst/tap reguleres av realisasjonsprinsippet i sktl. § 14-2 første og annet ledd. Om realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

F-8-7.2 Samme forfallstidspunkt

Utgangspunktet er at der swapavtalen fastlegger at partene skal prestere sine ytelser på samme tidspunkt, vil begge parter i swapavtalen oppnå en ubetinget rett til den annens yttelse på oppgjørsdagen. Gevinst/tap skal tidfestes til oppgjørsdagen for begge parter.

Der det er avtalt at begge parter skal prestere sine ytelser på samme tidspunkt, vil det ofte være avtalt et nettooppgjør.

Også gevinst/tap på betalinger ved nettooppgjør skal i utgangspunktet tidfestes til oppgjørsdagen for begge parter. Er ytelsene kongruente, dvs. likeartede, og det skal foretas et nettooppgjør, dvs. at den ene ytelsen bortfaller på grunn av at motytelsen overstiger det som skal ytes, skal tidfesting imidlertid skje allerede på tidspunktet for fastsettingen av de endelige vilkårene som skal gjelde fram til oppgjøret, se HRD i Utv. 2009/129 (Rt. 2009/32) (DnB NOR ASA). (Saken gjaldt en renteswap hvor banken betalte fast «rente» hver sjette måned, mens motparten betalte flytende «rente» hver tredje måned. Oppgjørstidspunkt for flytende og fast «rente» var sammenfallende hver sjette måned, og partene kunne da foreta nettooppgjør. Motpartens forpliktelse ble fastsatt forskuddsvis for hver tremåneders-termin. Det forelå en ubetinget rett til ytelsen eller en ubetinget forpliktelse til å dekke kostnaden på det tidspunktet da det var fastlagt hvilket beløp som skulle ytes/mottas ved neste forfall. For bankens termin på seks måneder innebar dette at gevinst/tap på hele terminen skulle tidfestes etter tre måneder, da det på dette tidspunktet ble fastlagt hvilket beløp som skulle ytes/mottas ved neste forfall (nettooppgjør).)

F-8-7.3 Ulike forfallstidspunkt

Dersom avtalen bestemmer at partenes betalinger ikke skal sammenfalle i tid, vil tidfestingen bli ulik for de to partene i avtalen.

Ved ulike forfallstidspunkter må tidfestingen foretas når den enkelte har prestert sin ytelse. Selv om det er klart hvilke beløp som skal betales/mottas ved neste oppgjør, er dette uten betydning for tidfestingen så lenge ytelsen ikke er prestert.

F-8-7.4 Tidfesting ved avslutning før forfall

Gevinst/tap ved avslutning før forfall skal tidfestes til det tidspunktet swapavtalen faller bort.

F-8-7.5 Tidfesting ved overdragelse av swapavtale til tredjemann

Gevinst/tap ved overdragelse av swapavtale skal tidfestes til det tidspunktet hvor overdrageren har prestert sin egen ytelse, og rettigheter og plikter tilknyttet swapavtalen er blitt overført til erververen.

F-8-7.6 Skattemessig sikring

Om skattemessig sikring, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 3.44.

F-9 Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards

– Sktl. § 5-1 annet ledd, § 5-30 annet ledd, § 6-2 første ledd og § 9-4

F-9-1 Generelt

I dette emnet behandles bare futures og forwards som er egne formuesobjekter. Om hva en futurekontrakt og forwardkontrakt er og hva begrepene brukt nedenfor betyr, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)».

En futurekontrakt vil alltid være et eget formuesobjekt.

En forwardkontrakt er eget formuesobjekt når den er opprettet for/ment til omsetning eller tilsvarende utnyttelse uavhengig av det underliggende objektet, f.eks. når

- det underliggende objektet ikke er en individuelt bestemt gjenstand, men et objekt som er artsbestemt og ment til omsetning i effektive markeder, f.eks. statsobligasjoner
- det underliggende objektet er av en slik art at det ikke kan leveres, f.eks. en indeks, eller
- det er avtalt eller underforstått at det underliggende objektet ikke skal leveres

F-9-2 Prinsipp for skattlegging

For futures og forwards som er egne formuesobjekter, skal det skje en separat beskatning. Dette innebærer at gevinst eller tap skal beregnes på kontrakten som sådan, uavhengig av eventuell gevinst/tap på det underliggende objektet.

Forwardkontrakter som ikke er egne formuesobjekter, skattlegges og tidfestes sammen med, og etter de reglene som gjelder for det underliggende objektet.

F-9-3 Formue

Futures og forwards som er egne formuesobjekter, anses som skattepliktig formue.

En forwardkontrakt kan være børsnotert, i tillegg til at de underliggende objektene er det. En futurekontrakt er alltid børsnotert.

For både forward- og futurekontrakter fastsettes formuesverdien til antatt gevinst ved stengning av kontrakten ved årsskiftet. Et beløp tilsvarende det som er formue for den ene kontraktsparten, er gjeld for den andre kontraktsparten.

Forwardkontrakt som ikke er eget formuesobjekt, formuesbeskattes integrert (sammen) med det underliggende objektet.

F-9-4 Inntekt/fradrag

F-9-4.1 Gevinst/tap

Gevinst ved realisasjon av future/forward som er eget formuesobjekt, er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 annet ledd. Eventuelt tap er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd. Dette gjelder uavhengig av om future-/forwardkontrakten er eid i eller utenfor virksomhet.

For selskaper som er omfattet av fritaksmetoden i sktl. § 2-38 første ledd, er det omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av et finansielt instrument hvor underliggende objekt er aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav c og tredje ledd bokstav a, b og c. Det samme gjelder om underliggende objekt er en indeks som dekker slike aksjer mv. Nærmere om hvilke finansielle instrumenter som faller inn under fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 3.12.

F-9-4.2 **Gevinst/tapsberegning ved realisasjon**

F-9-4.2.1 **Generelt**

Gevinst og tap på futures og forwards som er realisert i inntektsåret, fremkommer som differansen mellom utgangsverdien og inngangsverdien.

F-9-4.2.2 **Inngangsverdi**

Ved inngåelsen av futurekontrakter og forwardkontrakter vil det vanligvis ikke være betalt noe beløp til den andre parten som skal aktiveres som inngangsverdi.

F-9-4.2.3 **Utgangsverdi**

Er en futurekontrakt/forwardkontrakt realisert ved salg, vil salgsværdien utgjøre utgangsværdien. Er en futurekontrakt/forwardkontrakt avsluttet ved differanseavregning, vil differanseavregningsbeløpet utgjøre utgangsværdien.

Er en futurekontrakt/forwardkontrakt avsluttet ved stengningshandel, settes utgangsværdien til den prisen som er betalt for den motstående kontrakten.

For forwardkontrakt avsluttet ved levering av det underliggende objektet, vil terminkontraktens utgangsværdi for kjøperen være markedsværdien av det underliggende objektet fratrukket terminprisen (avtalt pris for det underliggende objektet). For selgeren av det underliggende objektet vil utgangsværdien utgjøre terminprisen fratrukket markedsprisen av det underliggende objektet.

Eksempel:

Skattyter har inngått en terminkontrakt om kjøp av 100 000 danske kroner for 140 000 norske kroner. Kursen på danske kroner på leveringstidspunktet har sunket til 137. Kjøperen må da betale kr 3 000 mer for 100 000 danske kroner enn den faktiske verdien i norske kroner ved utløpet av terminen. Utgangsværdien på kontrakten blir derved kr 137 000, dvs. et tap på kr 3 000.

For selgeren er avtalt pris (terminprisen) kr 140 000, men det koster selgeren bare kr 137 000 å skaffe det avtalte beløpet ved utløpet av terminen. Selgeren har da hatt en gevinst på kr 3 000.

F-9-4.3 **Tidfesting av gevinst/tap**

Om tidfesting av gevinst/tap, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

Om eventuell skattemessig sikring, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 3.44.

F-10 **Finansskatt**

- *Ftrl. § 23-2a*
- *Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2201 om fastsetting av finansskatt på lønn for 2023*
- *Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2199 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2023 § 3-3 annet ledd (Stortingets skattevedtak)*

F-10-1 **Generelt**

Foretak med ansatte som utfører finansielle aktiviteter, skal svare en finansskatt på lønnsgrunnlag, jf. ftrl. § 23-2 a, og på foretakets alminnelige inntekt, se SSV § 3-3 annet ledd. Finansskatten omfatter i utgangspunktet alle foretak som utøver aktivitet innenfor næringsom-

råde K «Finansierings- og forsikringsvirksomhet» i h.t. Statistisk sentralbyrås Standard for næringsgruppering (SN 2007). Det er unntak for foretak som i liten grad driver finansiell aktivitet, se [pkt. 2.2.1](#), og for foretak med høy grad av finansielle aktiviteter som er merverdiavgiftspliktige, se [pkt. 2.2.2](#). For finansskattepliktige som har et innslag av ikke-økonomisk aktivitet, kan finansskatten på lønnsgrunnlaget på visse vilkår begrenses til den delen av lønnskostnadene som knytter seg til den økonomiske aktiviteten, se [pkt. 2.3](#).

Satsen for finansskatt på lønn er 5 % av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2201 om fastsetting av finansskatt på lønn for 2023 § 3. For foretak som faller inn under reglene gjelder det i tillegg en skattesats av inntekten på 25 %, dvs. 3 prosentpoeng høyere enn den alminnelige selskappskatten, jf. Stortingets skattevedtak § 3-3 annet ledd.

Om særlige regler i sktl. § 10-2 og § 10-3 om nedjustering/oppjustering av henholdsvis ytet og mottatt konsernbidrag til/ fra selskap som ikke svarer finansskatt, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)», [pkt. 4.3](#) og [pkt. 5.2](#).

Virksomhet utøvet på Svalbard omfattes ikke av reglene om finansskatt. Dette gjelder både finansskatt på skattepliktig resultat og finansskatt på arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget.

F-10-2 Virksomheter som omfattes av reglene

F-10-2.1 Generelt

Finansskatten gjelder for virksomhet som driver finansiell tjenesteyting. Dette omfatter virksomheter med ansatte som utøver aktivitet som omfattes av næringshovedområde K «Finansierings- og forsikringsvirksomhet» i SSBs Standard for næringsgruppering (SN2007), jf. Vedtak om finansskatt på lønn for 2023 § 1. Det er ikke avgjørende hva slags næringskode virksomheten er registrert med i Enhetsregisteret.

Finansskatteplikten omfatter virksomheter med aktiviteter innenfor følgende områder, se Prop. 1 LS (2016–2017) punkt 6.3.2 side 91:

- Bankvirksomhet, herunder sentralbankvirksomhet
- Holdingselskap
- Verdipapirfond, investeringsselskap o.l.
- Annen finansieringsvirksomhet, herunder finansiell leasing og annen kredittgivning (som bl.a. omfatter kredittforetak, finansieringsselskap og statlige låneinstitutter)
- Forsikring, herunder både livs- og skadeforsikring
- Gjenforsikring
- Pensjonskasser
- Tjenester tilknyttet finansieringsvirksomhet, herunder administrasjon av finansmarkeder, verdipapirmegling mv.
- Tjenester tilknyttet forsikringsvirksomhet og pensjonskasser, herunder risiko- og skadevurdering og forsikringsformidling
- Fondsforvaltningsvirksomhet

F-10-2.2 Unntak fra finansskatt

F-10-2.2.1 Foretak med liten grad av K-aktiviteter

Unntak fra plikten til å svare finansskatt gjelder hvis andelen av arbeidsgiverens lønnskostnader mv. knyttet til finansielle aktiviteter utgjør mindre enn 30 % av arbeidsgiverens totale lønnskostnader. Se Vedtak om fastsetting av finansskatt på lønn, 2023 § 2.

Beregningen av andelen av arbeidsgivers samlede lønnskostnader mv. knyttet til finansielle aktiviteter skal enten basere seg på

- samlet lønn mv. omfattet av ftrl. § 23-2 a annet ledd for foregående inntektsår, eller
- det tilsvarende beløpet for januar 2023

Arbeidsgivere som er etablert etter 31. januar 2023 og virksomheter som av andre årsaker ikke hadde lønnsgrunnlag knyttet til finansielle aktiviteter for 2022 eller i januar 2023, skal legge samlet lønn for den første hele opplysningspliktige kalendermåneden til grunn for beregningen.

F-10-2.2.2 Foretak med høy grad av merverdiavgiftspliktig virksomhet innenfor næringshovedområde K

Unntak gjelder også for arbeidsgivere med finansielle aktiviteter hvor andelen lønn mv. knyttet til merverdiavgiftspliktig, finansiell aktivitet utgjør mer enn 70 % av arbeidsgiverens samlede lønnskostnader knyttet til finansielle aktiviteter, jf. Vedtak om finansskatt på lønn § 2 tredje ledd. Som merverdiavgiftspliktig finansiell aktivitet regnes også slik aktivitet som skjer overfor brukere i utlandet, hvor omsetningen er fritatt for merverdiavgift, jf. mval. § 6-22. Andelen lønn mv. knyttet til merverdiavgiftspliktig finansiell aktivitet beregnes på samme måte som ved beregningen av hvor stor del av arbeidsgivers samlede lønnskostnader mv. som er knyttet til finansiell aktivitet, se [pkt. 2.2.1](#).

F-10-2.3 Foretak som driver både økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet, begrensning av lønnsgrunnlaget

Arbeidsgivere som driver både økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet kan velge å beregne finansskatt på lønn bare for den delen av lønn mv. som knytter seg til virksomhetens økonomiske aktivitet, jf. Vedtak om finansskatt på lønn, 2023 § 2 fjerde ledd. Dette er betinget av at arbeidsgiveren har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til henholdsvis ikke-økonomisk aktivitet og økonomisk aktivitet, slik at det er mulig å kontrollere hvor stor del av lønnskostnadene som knytter seg til de to aktivitetene. Det må da etableres en kostnadsenhet for lønnskostnadene for virksomhetens ikke-økonomiske aktivitet. Arbeidsgiveren må utarbeide spesifikasjoner ved oppfyllelse av lønnsopplysningsplikten for den ikke-økonomiske virksomheten. Mangelfull gjennomføring av det regnskapsmessige skillet kan medføre at det må betales finansskatt på lønn av hele virksomhetens lønnsgrunnlag.

Hva som er økonomisk aktivitet, skal vurderes i henhold til EØS-avtalens statsstøtteregler. Økonomisk aktivitet vil være virksomhet som består i å tilby varer og tjenester i et marked. Ved vurderingen av grensdragningen vil det ha betydning om enheten/institusjonen er et offentlig organ med offentligrettslig myndighet. Hva som er formålet med tjenesten vil også ha betydning. Er formålet sosialt, kulturelt eller utdanningsmessig, vil det tale mot at det dreier seg om økonomisk aktivitet. Dersom brukeren kun betaler en begrenset del av kostnaden relatert til tjenesten, vil dette bidra til å understreke karakteren av ikke-økonomisk aktivitet. Se for øvrig Prop. 1 LS (2016–2017) pkt. 6.3.2 s. 92–93.

For finansskatt på foretakets inntekt, jf. SSV. § 3-3 annet ledd, gjelder det ingen tilsvarende regler for begrensning som for lønnsgrunnlaget, da grunnlaget for finansskatt på inntekten uansett bare vil være den skattepliktige delen av overskuddet etter alminnelige regler.

F-10-3 Skattegrunnlag, fastsetting, satser mv.

Skattegrunnlaget for finansskatten på lønn er det samme som grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)».

Satsen for finansskatt på lønnsgrunnlaget er 5 %, se Stortingsvedtak om finansskatt på lønn § 3. For foretak som svarer finansskatt på lønn, er skattesatsen på alminnelig inntekt 25 %, jf. SSV § 3-3 annet ledd.

Foretaket fastsetter skattegrunnlaget for finansskatt på lønn ved egenfastsetting etter sktfvl. § 9-1 første ledd, og skal levere en egen skattemelding med opplysninger om beregnet finansskatt på lønn og grunnlaget for beregningen etter reglene i a-opplysningsloven, se sktfvl. § 8-6 annet ledd. Se for øvrig omtalen av disse bestemmelsene i Skatteforvaltningshåndboken.

F-11 Fisjon – innenlands

- *Sktl. § 11-1 og §§ 11-4 til 11-10*
- *Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova) kap. 9*
- *Asl./asal. kap. 14*

F-11-1 Hvilke fisjoner som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles fisjon av selskap hvor både overdragende og overtakende selskap er hjemmehørende i Norge. Om hvilke selskap som anses hjemmehørende i Norge, se emnet

«Utland – skattemessig bosted», pkt. 2.7. Om fisjon over landegrensene, se emnet «Fisjon over landegrensene».

F-11-2 Hva er en fisjon

En fisjon av selskap er en deling av selskapet. Fisjonen kan gjøres på følgende to måter:

- Det overdragende selskapet overdrar en del av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til ett eller flere eksisterende selskaper eller selskaper som stiftes i forbindelse med fisjonen (det/de overtakende selskap). Det overdragende selskapet fortsetter å bestå som selskap etter fisjonen.
- Det overdragende selskapet overdrar alle sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til minst to andre eksisterende selskaper eller selskaper som stiftes i forbindelse med fisjonen (de overtakende selskapene). Deretter oppløses det overdragende selskapet.

Fisjon hvor eiendeler, rettigheter og forpliktelser overdras til ett eller flere eksisterende selskaper, omtales ofte som fisjonsfusjon.

F-11-3 Hovedregel, skatteplikt

Hovedregelen er at en transaksjon som skjer i forbindelse med en fisjon, behandles etter de vanlige reglene i skatteloven, jf. sktl. § 11-1 første ledd. Den skattemessige behandlingen vil avhenge av hvordan transaksjonene rent faktisk er foretatt. Overføring av verdier fra det overdragende selskapet i forbindelse med fisjonen vil utløse beskatning etter de vanlige reglene om realisasjon, uttak eller utbytte.

Fisjoner kan tenkes gjennomført ved at de eiendelene som skal overføres, først overføres til aksjonærene, mot at aksjonærene innløser aksjer, eventuelt at pålydende på aksjene skrives ned. De uttatte eiendelene skytes så inn i ett eller flere overtakende selskap(er), mot at aksjonærene får aksjer i de(t) overtakende selskap(ene). Fisjonen kan også tenkes gjennomført ved at de eiendelene som skal inn i de(t) overtakende selskap(ene), skytes direkte inn av det overdragende selskapet, og det overdragende selskapet får aksjer i de(t) overtakende selskap(ene). Deretter kan det skje en kapitalnedsettelse i det overdragende selskapet ved at aksjene i overtakende selskap(er) overføres til aksjonærene.

Overtakende selskaps skatteposisjoner/inngangsverdi på de overførte eiendelene svarer til omsetningsverdien for eiendelene, det vil si den verdien som er brukt når eiendelene er skutt inn i det overtakende selskapet. Dette vil normalt svare til den verdien som er benyttet ved skattlegging av realisasjon/uttak hos det overdragende selskapet.

Enten det overdragende selskapet oppløses eller videreføres, skal aksjer som innløses behandles etter de vanlige reglene for innløsning av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.6. Hvis pålydende på aksjene i det overdragende selskapet skrives ned, må dette anses som en tilbakebetaling av innbetalt kapital og/eller en utbytteutdeling. Aksjonærer som mottar aksjer i det overtakende selskapet til erstatning for aksjer i det overdragende selskapet, anses å ha realisert aksjer i det overdragende selskapet, uavhengig av om det overdragende selskapet oppløses. Vederlaget for aksjonærene vil da utgjøre verdien av aksjene i det overtakende selskapet. Aksjer som aksjonærene fortsatt har i det overdragende selskapet anses ikke realisert ved fisjonen, og fisjonen får ingen virkning på inngangsverdien på disse. Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

En fisjon hvor overdragende og overtakende selskap er hjemmehørende i Norge kan gjennomføres uten beskatning etter reglene i sktl. § 11-4 til § 11-10, se pkt. 4. Grenseoverskridende fisjoner kan gjennomføres uten beskatning etter reglene i sktl. § 11-11, se emnet «Fisjon over landegrensene». For fisjoner som faller utenfor disse reglene om skattefri fisjon, kan det ev. søkes FIN om skattelempe etter sktl. § 11-22. Praksis knyttet til denne regelen refereres på Finansdepartementets hjemmeside (www.fin.dep.no). Om skattefrihet for overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskap, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

F-11-4 Skattefri fisjon etter reglene i sktl. §§ 11-4 til 11-10

F-11-4.1 Generelt

Selskap som fisjonerer og som oppfyller vilkårene for skattefritak (se nedenfor), kan velge mellom å bli behandlet etter de vanlige reglene for skattepliktig fisjon eller å bli behandlet

etter reglene om skattefri fisjon i sktl. kap. 11. Valget må foretas under ett for alle selskapene som inngår i fisjonen. Om et tilfelle hvor fisjonen oppfylte kravene i regnskapsloven og aksje-loven, men hvor fisjonen likevel ble ønsket gjennomført uten at reglene om skattefri fusjon skulle anvendes, se BFU 29/2009.

F-11-4.2 Samlet oversikt over vilkårene

F-11-4.2.1 Generelt

For at en fisjon skal kunne være skattefri etter reglene i sktl. §§ 11-4 til 11-10, må alle vilkårene nedenfor være oppfylt. Er et av vilkårene ikke oppfylt, må fisjonen behandles etter de vanlige reglene for beskatning, se ovenfor. Er det flere selskap involvert i fisjonen, må vilkårene være oppfylt for alle selskapene som omfattes av samme fisjonsavtale.

F-11-4.2.2 Vilkår

Selskaper hjemmehørende i Norge kan fisjonere skattefritt etter sktl. §§ 11-4 til 11-10 når følgende vilkår er oppfylt:

- Selskapene som fisjonerer må være av en selskapstype som nevnt i [pkt. 4.3](#).
- Et overdragende aksjeselskap eller likestilt selskap må være likeartet med overtakende selskap eller sammenslutning, men et overdragende selskap med deltakerfastsetting kan ha en annen selskaps- og ansvarsform enn overtakende selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 4.3](#).
- Fisjonen må være gjennomført på en av de måtene som er beskrevet i [pkt. 4.4](#).
- Det overdragende selskapet må oppløses i forbindelse med fisjonen, dersom det overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser. Dette gjelder både aksjeselskap og likestilte selskaper samt selskaper med deltakerfastsetting, se [pkt. 4.5](#).
- Fisjonsvederlag til aksjonær/deltaker må være av den typen og ha det omfanget som beskrevet i [pkt. 4.8](#).
- Det må være skattemessig kontinuitet, dvs. at alle skatteposisjoner, herunder inngangsverdier, skjermingsgrunnlag og innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, videreføres uendret, se [pkt. 4.9](#). Ved fisjon i konsern der vederlaget er aksjer i det overtakende selskapets morselskap og hvor kapitalforhøyelsen gjennomføres ved at morselskapet får en fordring på det overtakende selskapet, skal verdien på denne fordringen settes lik skattemessig verdi av egenkapitalen som overføres ved fisjonen, jf. sktl. § 11-7 annet ledd.
- Skatteposisjoner må fordeles mellom selskapene etter reglene beskrevet i [pkt. 4.10](#).
- Nominell og innbetalt aksjekapital må fordeles mellom aksjeselskapene i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene, se [pkt. 4.10.3](#).

Skattelovens regler om skattefri fisjon krever ikke at fisjonen skal være lovlig etter selskapsrettslige eller regnskapsrettslige regler.

Det er ikke noe krav at det selskapet som fisjoneres driver noen form for virksomhet eller at en eventuell virksomhet overføres, se FIN 5. september 1997 i Utv. 1997/1290.

Selv om alle ovenstående vilkår er oppfylt, kan skatteposisjoner falle bort og skatteposisjon som representerer skatteforpliktelse inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd, jf. sktl. § 13-3, se emnet «[Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner](#)». Det kan også være aktuelt å sette til side hele eller deler av fisjonen etter omgåelsesreglene i sktl. § 13-2, se emnet «[Tilsidesettelse – omgåelse](#)»

F-11-4.2.3 Kombinert fisjon/fusjon (fisjonsfusjon)

Et selskap kan overdra hele eller deler av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser direkte til ett eller flere eksisterende selskaper. Dette omtales ofte som en fisjonsfusjon, men anses som en fisjon etter asl./asal. § 14-2 første ledd og § 14-3 annet ledd og omfattes også av reglene om skattefri fisjon, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995–96) side 16. Det kreves ikke at vilkårene for fusjon er oppfylt, se FIN 1. oktober 1997 i Utv. 1997/1299. I disse tilfellene er det åpnet for å ta inn andre eiere i tillegg.

F-11-4.3 Selskapstyper og sammenslutninger som kan bruke reglene om skattefri fisjon

F-11-4.3.1 Overdragende selskap

Følgende selskapstyper kan bruke reglene om skattefri fisjon i sktl. §§ 11-4 til 11-10:

- aksjeselskap (herunder allmennaksjeselskap) og tilsvarende selskaper registrert i utlandet, men hjemmehørende i Norge
- SE-selskaper hjemmehørende i Norge
- samvirkeforetak (SA) registrert og hjemmehørende i Norge når fisjonen gjennomføres etter reglene i samvirkelova kap. 9, jf. sktl. § 11-4 annet ledd
- andre selskap og sammenslutninger som er likestilte med aksjeselskap etter sktl. § 10-1, se emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**», pkt. 3.1
- selskap med deltakerfastsetting. Om hvilke selskap hvor fastsetting av inntekt skjer etter nettometoden, se emnet «**Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting**». Kraftforetak hvor fastsettingen skjer etter bruttometoden kan imidlertid ikke fisjoneres skattefritt, jf. sktl. § 10-40 annet ledd.

F-11-4.3.2 Overtakende selskap er et aksjeselskap eller et likestilt selskap

Det overtakende selskapet må være selskapsrettslig likeartet med det overdragende selskapet eller sammenslutningen. Dette innebærer at selskapene må ha samme ansvars- og selskapsform. Hvis det overtakende selskapet er et aksjeselskap, må også det overdragende selskapet være et selskap som går inn under aksjelovene (AS og ASA). Om hvilke selskap som går inn under aksjelovene, se emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**». Et selskap som faller inn under definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd uten å være registrert som sådant, anses i alminnelighet å være likeartet med et aksjeselskap, se f.eks. BFU 23/2012 hvor et selskap med begrenset ansvar (BA) ble ansett for å være både likestilt og likeartet med et aksjeselskap. Et SE-selskap, jf. SE-loven, anses i denne sammenhengen som likeartet med aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Selskap som ikke går inn under aksjelovene, f.eks. sparebank eller selskaper registrert i utlandet, men hjemmehørende i Norge, kan bare fisjoneres skattefritt når det overtakende og overdragende selskapet er registrert med samme selskapsform. Som eksempel, se BFU 29/2014. Her ble en sparebank ikke ansett å være likeartet med et aksjeselskap og kunne dermed ikke fisjonere ut tre eiendommer til et aksjeselskap med skattemessig kontinuitet. Se også BFU 17/2021 der en del av et borettslag ikke kunne fisjoneres ut med AS som overtakende selskap.

F-11-4.3.3 Overtakende selskap er et samvirkeforetak (SA)

Det overtakende foretaket må være selskapsrettslig likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning. Det vil si at når et samvirkeforetak (SA) er overtakende foretak må også det overdragende foretaket være et samvirkeforetak (SA) etter samvirkelova, jf. samvirkelova § 119. Om hvilke foretak som kan registreres som et SA, se emnet «**Samvirkeforetak**».

F-11-4.3.4 Overtakende selskap er et selskap med deltakerfastsetting

Ifølge sktl. § 11-5 må et overtakende selskap med deltakerfastsetting ha samme selskaps- og ansvarsform som det overdragende selskapet. I praksis godtas det likevel at overtakende selskap har en annen selskaps- og ansvarsform så lenge det er et selskap med deltakerfastsetting, se BFU 2/2011. Om hvilke selskaper hvor inntekten fastsettes på deltakerens hånd, se emnet «**Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden**», pkt. 2.1.

F-11-4.4 Fisjonsformer som fyller vilkårene for skattefri fisjon

Reglene om skattefri fisjon av aksjeselskaper og likestilte selskaper omfatter følgende fisjonsformer:

- Selskap som fisjonerer overdrar en del av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til ett eller flere andre selskaper og beholder resten av eiendelene mv. selv. Aksjonærene i det overdragende selskapet beholder aksjer i det overdragende selskapet og/eller mottar vederlagsaksjer i ett eller flere av de overtakende selskaper, jf. asl./asal. § 14-2 første ledd.
- Selskap som fisjonerer overdrar alle sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til minst to andre selskaper. Aksjonærene i det overdragende selskapet mottar vederlagsaksjer i ett eller flere av de overtakende selskaper, jf. asl./asal. § 14-2 annet ledd.
- Selskap som fisjonerer overdrar deler av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et selskap som tilhører et konsern og hvor aksjonærene i det overdragende selskapet mottar

vederlagsaksjer i morselskapet til det overtakende selskapet (trekantfisjon), jf. asl./asal. § 14-2 tredje ledd. Om de nærmere vilkårene, se [pkt. 4.8.3](#).

- Selskap som fisjonerer ved at alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles på to eller flere overtakende selskaper som til sammen eier samtlige aksjer i det overdragende selskapet (mor/datterfisjon uten vederlag), jf. asl./asal. § 14-11 b.

Ved fisjon etter første og annet strekpunkt ovenfor kan de overtakende selskapene være eksisterende selskaper eller selskaper som er stiftet i forbindelse med fisjonen. Det kan også foreligge en kombinasjon, slik at ett eller flere overtakende selskap er eksisterende selskap og ett eller flere overtakende selskap er stiftet i forbindelse med fisjonen. Ved trekantfisjon etter tredje strekpunkt må det overtakende selskapet være et eksisterende selskap.

Vederlaget kan også bestå av en kombinasjon av aksjer i overtakende selskap og aksjer i overtakende selskaps morselskap (trekantfisjon med delt vederlag).

Reglene om skattefrie fisjon gjelder ikke ved et morselskaps overføring av eiendeler til datterselskap mot at datterselskapet utsteder vederlagsaksjer til morselskapet (vertikal fisjon), se FIN 29. juli 1998 i Utv. 1998/1186. Dette gjelder selv om det skjer en etterfølgende kapitalnedsettelse hos morselskapet med utdeling av vederlagsaksjene til aksjonær(er) i morselskapet, slik at sluttresultatet blir som om det hadde vært foretatt en fisjon med overføring av aksjer til aksjonærene i det overdragende selskapet, se BFU 3/2012. Det er imidlertid adgang til først å foreta en fisjon hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapet. Deretter foretas det en fusjon mellom det overtakende selskapet og et datterselskap av det overdragende selskapet, se FIN 29. mai 2002 i Utv. 2002/1106 og BFU 37/2002.

Om skattefrie overføringer av eiendeler i virksomhet i konsern, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

Skattefritaket omfatter ikke fisjon i konsern etter asl./asal. § 14-2 tredje ledd der vederlaget er aksjer i et annet datterselskap (firkantfisjon) jf. sktl. § 11-4 første ledd annet punktum.

F-11-4.5 Krav om oppløsning av overdragende selskap som overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser

Overdrar et selskap samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser i forbindelse med en fisjon, skal dette selskapet oppløses og avvikles straks etter overdragelsen, jf. sktl. § 11-9. Dette gjelder både for aksjeselskap mv., samvirkeforetak og selskap med deltakerfastsetting.

Om generelle frister ved oppløsning av aksjeselskap mv., se aksjelovene kap. 16.

Om generelle frister ved oppløsning av samvirkeforetak (SA), se samvirkelova kap. 10.

Om generelle frister ved oppløsning av selskap i selskapsloven, se selskapsloven §§ 2-37 flg. og § 3-27.

F-11-4.6 Forholdet til selskapsrettslige regler

F-11-4.6.1 Generelt

For at en fisjon skal være skattefri, er det ikke noe generelt krav om at den skal være gjennomført på lovlig måte etter selskapsrettslige regler. Kravet til anvendelse av selskapsrettslige regler er således begrenset til de reglene som skattelovens bestemmelser viser til. Dette gjelder for eksempel kravene i sktl. § 11-4 første og annet ledd om at fisjonen må skje etter henholdsvis aksjelovene kapittel 14 og samvirkelova kapittel 9.

F-11-4.6.2 Aksjeselskap eller likestilt selskap

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge kan fisjoneres uten skattlegging når fisjonen skjer etter asl./asal. kap. 14. Dette innebærer at de materielle reglene om fisjon, herunder krav til at tilleggsvederlag ikke må overstige 20 % av totalt vederlag, må være oppfylt. Etter sktl. § 11-4 første ledd annet punktum godtas ikke fisjon som nevnt i asl./asal. § 14-2 tredje ledd (firkantfisjon, det vil si vederlag i form av aksjer i et annet datterselskap) som skattefrie. Fisjonsprosedyren skal følge bestemmelsene i asl./asal. kap. 14. For selskaper registrert i utlandet, men hjemmehørende i Norge, gjelder de samme kravene til fisjonsformer og tilleggsvederlag.

Det er ikke noe krav at det overføres eiendeler, rettigheter eller forpliktelser som det overdragende selskap hadde før fisjonen. Det er tilstrekkelig at det fisjoneres ut en fisjonsfordring

som etableres samtidig med fisjonsbeslutningen, se HRD i Utv. 2008/832 (Rt. 2008/438) (Habberstad). En slik fisjonsforordning omfattes ikke av lånebegrensningen i asl./asal. § 8-7, jf. BFU 31/2010.

F-11-4.6.3 Samvirkeforetak (SA)

De selskapsrettslige reglene for fisjon av samvirkeforetak (SA) er tatt inn i samvirkelova kap. 9. Samvirkeforetak kan fisjoneres uten skattlegging av foretakene eller deltakerne/medlemmene når fisjonen skjer etter reglene i samvirkelova kap. 9, jf. sktl. § 11-4 annet ledd.

F-11-4.6.4 Selskap med deltakerfastsetting

For selskaper med deltakerfastsetting må fisjonen gjennomføres i samsvar med sktl. § 11-5. Herunder må krav til tilleggsvederlagets størrelse være oppfylt, se [pkt. 4.8.7](#). For selskaper med deltakerfastsetting er det ikke spesielle selskapsrettslige regler om fisjon i selskapsloven.

Om forholdet til de regnskapsrettslige reglene, se nedenfor og regnskapsloven § 5-16 om fusjon og fisjon av små foretak.

F-11-4.7 Forholdet til regnskapsrettslige regler

For at en fisjon skal være skattefri, er det ikke noe krav at den må være gjennomført på lovlig måte etter regnskapsrettslige regler. Dette innebærer for eksempel at anvendelse av feil regnskapsprinsipp ikke i seg selv medfører at en fisjon faller utenfor reglene om skattefri fisjon i sktl. kapittel 11.

F-11-4.8 Fisjonsvederlaget

F-11-4.8.1 Aksjeselskaper, utstedelse av vederlagsaksjer

Ved fisjon av aksjeselskap må fisjonsvederlaget som hovedregel bestå av vederlagsaksjer i det overtakende selskapet eller av vederlagsaksjer i det overtakende selskapets morselskap, se nedenfor. Vederlag kan ikke bestå av aksjer i annet konsernselskap (firkantfisjon). Vederlagsaksjene vil normalt bli skaffet til veie ved oppskrivning av aksjekapitalen i det overtakende selskapet med grunnlag i den nettoverdien selskapet mottar (unntak ved trekantfisjon).

Det er ikke noe krav om at vederlagsaksjene ved en fisjon må ha tilsvarende rettigheter som aksjene i det overdragende selskapet, se BFU 30/2011. Dette gjelder uavhengig av om vederlaget er aksjer i overtakende selskap eller overtakende selskaps morselskap.

Aksjonærene kan i tillegg til aksjer motta tilleggsvederlag som ikke overstiger 20 % av omsetningsverdien av det samlede vederlaget til alle aksjonærene i hvert av de overdragende selskapene, jf. asl./asal. § 14-2 første og annet ledd. Det er de mottatte aksjenes verdi på tidspunktet for styrenes godkjenning av fisjonsplanen som skal legges til grunn. Tilleggsvederlag kan bestå både av kontantytelser og naturalytelser. Det er ikke noe krav at alle aksjonærene mottar likt tilleggsvederlag, således kan enkelte aksjonærer utløses helt. Ulik utdeling vil imidlertid føre til ulik behandling hos aksjonærene, se [pkt. 8](#).

Det samlede vederlaget for aksjonærene i det overdragende selskapet fremgår av fisjonsplanen. Utdelinger/vederlag som mottas på grunnlag av selvstendige egenkapitaltransaksjoner foretatt for fisjonen, anses ikke som fisjonsvederlag/tilleggsvederlag, se [BFU 8/2019](#) (som gjaldt aksjebytte).

F-11-4.8.2 Aksjeselskaper, oppskrivning av pålydende

En fisjon til et eksisterende selskap kan i enkelte tilfeller selskapsrettslig gjennomføres ved å skrive opp pålydende på aksjene i det overtakende selskapet (tilskrivning). Det er ikke noe selskapsrettslig krav at eierforholdene i det overdragende og overtakende selskapet er det samme når kravene til kontinuitet mv. er ivaretatt, se uttalelse fra Nærings- og fiskeridepartementet datert 13. februar 2019 (ref. 17/2196-3). Uttalelsen gjaldt en fisjonfusjon av et selskap med tre aksjonærer, hvor to av aksjonærene overførte sin andel av selskapet til hvert sitt eksisterende aksjeselskap, mens den tredje aksjonæren ble eneeier av det overdragende selskap. Fisjonen kunne gjennomføres med oppskrivning av pålydende på aksjene i de overtakende selskapene, og den var dermed lovlig selskapsrettslig. En fisjon hvor vederlag fra det overtakende selskapet ytes i form av oppskrivning av pålydende på eksisterende aksjer, vil dermed kunne gjen-

nomføres uten skattlegging i tilfeller der overtakende selskap har samme aksjeeier(e) før og etter fisjonen, se [SKD 25. november 2020](#) i Utv. 2020/1207.

For at fisjonen skal kunne foretas uten skattlegging, må den skattemessige kontinuiteten ivaretas. Skatteposisjonene på de delene av aksjene som skilles ut fra det overdragende selskapet må omfordeles, slik at skatteposisjonene på den eldste aksjen i det overdragende selskapet omfordeles på den eldste aksjen i det overtakende selskapet mv.

Om verdsettelse av overtakende selskap, se f.eks. [BFU 17/2011](#).

F-11-4.8.3 Trekantfisjon – generelt

Tilhører det overtakende selskapet et konsern, kan fisjonsvederlaget ifølge [asl./asal. § 14-2 tredje ledd](#) være aksjer i morselskapet. Dette forutsetter at følgende to vilkår er oppfylt:

- Selskapene som deltar i fisjonen må enten være aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.
- Morselskapet alene eller sammen med andre konsernselskaper må eie mer enn 90 % av aksjene og ha en tilsvarende andel av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det overtakende selskapet.

Hvis minst ett av selskapene i fisjonen er et allmennaksjeselskap, følges reglene i allmennaksjeloven. Ellers følges reglene i aksjeloven.

Reglene om tilleggsvederlag som er omtalt i [pkt. 4.8.1](#) gjelder tilsvarende i tilfeller hvor fisjonsvederlaget gis i form av aksjer i overtakende selskaps morselskap.

Skattefrie fisjoner kan også gjennomføres hvor det bare er indirekte eierforbindelse mellom det overtakende selskapet og morselskapet slik at det er det øverste morselskapet som utsteder vederlagsaksjer.

F-11-4.8.4 Trekantfisjon med fordring – generelt

Ved tilfeller som nevnt i [pkt. 4.8.3](#) skal kapitalforhøyelsen i morselskapet dekkes av en fordring som utstedes av det overtakende selskapet, og som tilsvarer den regnskapsmessige verdien på egenkapitalen det overtakende selskapet tilføres ved fisjonen, jf. [asl./asal. § 14-2 tredje ledd](#). Den regnskapsmessige verdien på egenkapitalen vil være avhengig av hvilke regnskapsmessige prinsipper som benyttes ved fisjonen (kontinuitet eller transaksjon). Fordringen er et tingsinnskudd i morselskapet.

Skattemessig inngangsverdi på fordringen skal settes lik den skattemessige egenkapitalen som er tilført det overtakende selskapet ved fisjonen, jf. [sktl. § 11-7 annet ledd](#). Fremførbart underskudd som overføres ved fisjonen, skal ved beregningen av skattemessig verdi av egenkapitalen inngå med nominell verdi, se [FIN 21. november 2016](#) (Utv. 2016/2172). Også andre generelle skatteposisjoner, som f.eks. gevinst- og tapkonto, skal inngå med nominell verdi ved beregningen av skattemessig verdi av egenkapital. Ved overføring av aksje mv. som faller innenfor fritaksmetoden benyttes også skattemessig verdi uten korrigeringer, se [FIN 7. februar 2005](#) i Utv. 2005 s. 373.

F-11-4.8.5 Trekantfisjon med fordring – innfrielse av fordringen

Gevinst eller tap ved realisasjon av fisjonsfordring er skattepliktig/fradragsberettiget for morselskapet, jf. [sktl. § 11-7 tredje ledd første og annet punktum](#). En konvertering av fisjonsfordringen til aksjekapital i datterselskapet er å anse som realisasjon av fordringen for morselskapet (kreditor), dvs. skatteplikt for gevinst eller fradragsrett for tap. Utgangsverdien på fordringen vil utgjøre verdien av vederlagsaksjene.

Hvis fusjonsfordringen innfris delvis, vil det oppstå en skattepliktig gevinst i den utstrekning nedbetalingsbeløpet (de mottatte vederlagsaksjene), sammen med ev. tidligere nedbetalinger (mottatte aksjer), overstiger fordringens skattemessige verdi.

For debitor, dvs. det overtakende selskapet, vil en gevinst eller tap på morselskapets hånd medføre et motsvarende fradragsberettiget tap eller skattepliktig gevinst, jf. [sktl. § 11-7 tredje ledd siste punktum](#). Nærmere om konvertering av fisjonsfordringer, se [FIN 16. september 2003](#) i Utv. 2003/1282 og [FIN 7. februar 2005](#) i Utv. 2005/373.

F-11-4.8.6 Trekantfisjon med delt vederlag

Det er ved trekantfisjon anledning til å yte vederlagsaksjer dels fra det overtakende datterselskapet og dels fra morselskapet (trekantfisjon med delt vederlag). Dette kan være aktuelt hvor

både aksjonærene i det overtakende selskapets morselskap og morselskapet selv eier aksjer i det overdragende selskap. Skattefrie konsernfisjoner kan også gjennomføres hvor det bare er en indirekte eierforbindelse mellom det overtakende selskapet og morselskapet slik at det er det øverste morselskapet som utsteder vederlagsaksjer.

Selskapsrettslig er det i noen tilfeller adgang til å gjennomføre en trekantfisjon med delt vederlag ved økning av pålydende. Det er i så fall en forutsetning at fisjonen kan gjennomføres med kontinuitet, se [Nærings- og Fiskeridepartementet 13. februar 2019](#). Se også typetilfeller som er beskrevet i [SKD 25 november 2020](#) i Utv. 2020/1207.

Trekantfisjon uten etablering av fordring mellom vederlagsutstedende morselskap og datterselskap («kapitalutvidelsesmodellen») kan ikke gjennomføres med skattemessig kontinuitet, se BFU 27/2014 som gjaldt trekantfusjon.

Fisjonsvederlag i form av aksjer i annet datterselskap i et konsern, anses skattemessig som tilleggsvederlag etter asl./asal. § 14-2 første ledd nr. 2, jf. sktl. § 11-4 første ledd annet punktum.

F-11-4.8.7 Selskaper med deltakerfastsetting

Deltakere i overdragende selskap får vederlag ved at de mottar andeler i overtakende selskap. Dersom deltakerne eier andeler i det overtakende selskap fra før, får deltakeren vederlag ved at andelen i overtakende selskap øker i verdi som følge av tilførte midler fra overdragende selskap. Der det er ulik eiersammensetning i overdragende og overtakende selskap, vil eiere som før fisjonsfusjonen var eiere av overtakende selskap, få endret eierbrøk. Der det er identisk eiersammensetning i overdragende og overtakende selskap, vil eierbrøken være den samme i det overtakende selskapet etter fisjonen. Se [SKD 1. mars 2019](#) i Utv. 2019/308.

Maksimalt tilleggsvederlag til deltakere i selskaper med deltakerfastsetting framgår av sktl. § 11-5. Deltakerne som mottar vederlag ved fisjon kan i tillegg til andeler i det overdragende eller overtakende selskapet, bare motta et tilleggsvederlag som utgjør maksimalt 20 % av det samlede vederlaget.

F-11-4.9 Skattemessig kontinuitet

F-11-4.9.1 Grunnlaget for selskapsutdelinger

Grunnlaget for selskapsutdelinger må være likt før og etter fisjonen. Størrelsen av innbetalt aksjekapital og overkurs som kunne vært utdelt uten beskatning for aksjonæren, skal videreføres hos det overtakende selskapet.

F-11-4.9.2 Skatteposisjoner, overtakende selskap

Et overtakende selskap må overta det overdragende selskapets skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkter for de eiendelene og forpliktelsene som overtas.

Det overdragende selskapets øvrige skatteposisjoner må også videreføres i ett eller flere av selskapene som inngår i fisjonen. Overføring av skatteposisjoner som f.eks. betinget avsatt gevinst, saldoverdier, gevinst- og tapskonto og fremførbart underskudd, skal skje til skattemessig verdi.

Om fordeling av skatteposisjonene mellom selskapene, se [pkt. 4.10](#).

F-11-4.9.3 Skattemessig verdi på fordring utstedt av overtakende selskap ved trekantfisjon

Ved trekantfisjon der kapitalforhøyelsen i morselskapet gjennomføres ved at en fordring utstedt av overtakende selskap benyttes som aksjeinnskudd, skal skattemessig verdi av fordringen settes lik skattemessig verdi av den egenkapitalen som overføres ved fisjonen, jf. sktl. § 11-7 annet ledd, se [pkt. 4.8.4](#).

F-11-4.9.4 Unntak for livsforsikringsforetak og pensjonsforetak

Midler som livsforsikringsselskap og pensjonsforetak forvalter i investeringsvalg- og kollektivporteføljen skal skatlegges i tråd med regnskapsreglene, jf. sktl. § 8-5 fjerde ledd. Ved fusjon og fisjon skal skattemessig verdi for de nevnte eiendelene fastsettes hos det overtakende selskapet i tråd med regnskapsreglene, jf. sktl. § 8-5 sjette ledd. Differanse mellom verdiene nevnt ovenfor og de skattemessige verdiene hos overdragende selskap, er skattepliktig eller fradragsberettiget for overtakende selskap i året for virkningstidspunktet for fisjonen.

F-11-4.9.5 Skatteposisjoner, aksjonær

For å oppfylle kravet til kontinuitet hos aksjonæren må alle skatteposisjoner aksjonæren hadde i tilknytning til sine aksjer i det overdragende selskapet, overføres til vederlagsaksjene i det overtakende selskapet. Er antall aksjer før og etter fisjonen forskjellig, må ervervstidspunkt, inngangsverdi og andre skatteposisjoner omfordeles, herunder tillegg eller fradrag som følge av kapitalendringer og ubenyttet skjerming. Ved fisjonsfusjon hvor økningen av aksjekapitalen skjer ved oppskrivning av eksisterende aksjer, må eventuelle ulike skatteposisjoner knyttet til aksjene i det overdragende selskapet omfordeles slik at posisjonene knyttet til den/de eldste aksjene, omfordeles på den/de eldste aksjene i det overtakende selskapet, osv. se BFU 17/2011.

For aksjonærer som er realisasjonsbeskattet for tilleggsvederlaget (skjev utdeling), må inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget reduseres med den inngangsverdien som inngikk i gevinst-/tapsberegningen for de aksjene som anses realisert.

Nærmere om fordeling av inngangsverdi og andre skatteposisjoner, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

F-11-4.9.6 Skatteposisjoner, medlemmer i samvirkeforetak (SA)

For å oppfylle kravet til kontinuitet hos medlemmene i samvirkeforetak (SA), må alle skatteposisjoner medlemmene hadde i tilknytning til sine andeler i det overdragende foretaket overføres til vederlagsandelene i det overtakende foretaket. Er antall andeler før og etter fisjonen forskjellig, må ervervstidspunkt, inngangsverdi og andre skatteposisjoner omfordeles, herunder tillegg eller fradrag som følge av kapitalendringer og ubenyttet skjerming.

F-11-4.9.7 Skatteposisjoner, deltakere i selskaper med deltakerfastsetting

Deltakernes skatteposisjoner knyttet til andeler i selskaper med deltakerfastsetting skal føres videre, jf. sktl. § 11-7, fjerde ledd. Dette gjelder blant annet kostpris og anskaffelseskostnader for andelen, deltakerens innskudd i selskapet og ubenyttet skjerming for tidligere år.

Skatteposisjonene fordeles på andelene i de selskapene som deltar i fisjonen, i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet det enkelte selskap. Blir deltakeren medeier i noen, men ikke alle selskapene som deltar i fisjonen, er det forholdet mellom nettoverdiene i disse selskapene som skal legges til grunn ved fordelingen av skatteposisjonene. Ved fastsettingen av nettoverdien i det enkelte selskap, legges omsetningsverdien til grunn.

F-11-4.10 Fordeling av selskapets skattemessige inngangsverdier, skatteposisjoner, aksjekapital mv.

F-11-4.10.1 Skatteposisjoner/inngangsverdier som er knyttet til bestemte eiendeler og gjeld

Inngangsverdier og skatteposisjoner knyttet til bestemte eiendeler eller gjeld i selskapet på fisjonstidspunktet, tilordnes det selskapet som overtar/holder eiendelen eller gjelden, jf. sktl. § 11-8 fjerde ledd første punktum. Dette gjelder f.eks. saldo i saldogruppe e–j og nedskrivning på kundefordringer.

Er driftsmidler som inngår på positiv samlesaldo fordelt på flere selskap, skal saldoen fordeles i samme forhold som omsetningsverdien på fisjonstidspunktet for de driftsmidler som inngår på saldoen, jf. sktl. § 11-8 fjerde ledd annet punktum. Om negativ saldo, se nedenfor.

Avsetning for urealisert valutatap på langsiktige fordringer eller gjeld fordeles i samme forhold som det avsatte tapet på vedkommende fordring eller gjeld ved siste års fastsetting.

F-11-4.10.2 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til bestemte eiendeler og gjeld

Skatteposisjoner som ikke er knyttet til bestemte eiendeler og gjeld, tilordnes det selskapet som fortsetter den virksomheten som posisjonen skriver seg fra, jf. sktl. § 11-8 tredje ledd første punktum. Kan selskapet ikke sannsynliggjøre at posisjonen er knyttet til en bestemt virksomhet, fordeles posisjonene i selskapene i samme forhold som nettoverdiene i selskapet fordeles, jf. sktl. § 11-8 tredje ledd annet punktum. Slike skatteposisjoner kan være:

- framførbart underskudd
- framførbart rentefradrag etter sktl. § 6-41
- negative saldoer

- tomme positive saldoer
- gevinst- og tapskonto

Hver enkelt avsetning etter sktl. § 14-70 (betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon) skal i sin helhet overtas av ett av selskapene etter fritt valg, jf. sktl. § 11-8 tredje ledd siste punktum. Tilsvarende må gjelde ved betinget skattefritak etter sktl. § 14-72 (innløsning av festet tomt) og § 14-73 (ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom).

F-11-4.10.3 Fordeling av aksjekapital

Fisjonen kan gjennomføres ved at aksjekapitalen i det overdragende selskapet settes ned ved innløsning av aksjer eller ved nedskrivning av pålydende i det overdragende selskapet.

Nominell og innbetalt aksjekapital, herunder skattemessig innbetalt overkurs, skal fordeles mellom selskapene i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet de enkelte selskapene, jf. sktl. § 11-8 første ledd.

Fisjonen kan også gjennomføres uten at aksjekapitalen settes ned i det overdragende selskapet, for eksempel ved nedskrivning av overkursfond eller nedsettelse av annen beskattet egenkapital, se Ot.prp. nr. 71 (1995–1996) pkt. 8.2 side 71. Egenkapitalen må da fordeles mellom selskapene på samme måte som nevnt ovenfor.

Ved fisjon av selskaper med ulike aksjeklasser med ulik verdi, fordeles aksjekapitalens reelle verdi i samme forhold som nettoverdiene fordeles, se SKD 20. november 2017 i Utv. 2017/1928.

Dersom overdragende selskap eier egne aksjer, skal man se bort fra disse aksjene ved fordelingen av aksjekapitalen, se BFU 72/2002.

Nettoverdiene som er tilordnet det enkelte selskap skal være fordelt ut fra de reelle markedsverdiene på det tidspunktet styret vedtar fisjonsplanen, se BFU 18/2011. Om dokumentasjon av virkelig verdi i slike tilfeller, se SKD 20. januar 2012 i Utv. 2012/284. Om behandlingen av latent skatt ved fastsetting av virkelig verdi, se SKD 8. november 2012 i Utv. 2013/137.

Ved fastsettingen av markedsverdien gjelder de alminnelige sivilrettslige reglene om bevisføring der det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn i saken. Skattemyndighetene kan fastsette inntekten ved skjønn dersom oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på jf. skftvl. § 12-2. Nærmere om skjønnsutøvelsen, se HRD i Utv. 1994 side 400 (Rt. 1994/260) (Hatlestad) og HRD i Utv. 2012 side 1156 (Rt. 2012/1025) (Norland). I noen tilfeller kan det knytte seg betydelig tvil til verdsettingen av de verdier som skal fordeles mellom selskapene ved fisjonen, og det kan være vanskelig å fastslå hva som er en riktig verdsetting. Har skattyter gitt en begrunnet verdsettelse, kan denne ikke settes til side med mindre det kan påvises at denne lider av klare feil. Selv om det kan påvises enkelte feil ved skattyters verdsetting, må det aksepteres tall som ligger innenfor et visst intervall. Som eksempel, se LRD (Frostating) 12. desember 2015 i Utv. 2016/47. Se også LRD (LG-2017-044511) i Utv. 2018/64 (Caiano Fisk AS) der mangelfull verdsettelse ledet til at fisjonen ble skattepliktig.

I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å få delingen av nettoverdiene til å stemme med delingen av aksjekapitalen. Dersom dette er tilfelle og differansen ikke kan gjøres opp gjennom gjeldsfordelingen selskapene imellom, kan dette løses ved at det etableres en fordring mellom partene, se Ot.prp. nr. 71 (1995–1996) pkt. 2.3.7.4 side 35.

Om fordeling av kapital ved et samvirkeforetaks utfisjonering til et nystiftet andelslag, se FIN 17. september 1998 i Utv. 1998/1202.

F-11-4.10.4 Forhøyelse av aksjekapital i overtakende selskap

Sktl. § 11-8 første ledd om fordeling av nominell og innbetalt aksjekapital, innebærer at kapitalnedsettelsen i det overdragende selskapet må stå i forhold til de virkelige verdier som overføres til det/de overtakende selskap(ene). Det stilles ikke noe krav om at den nominelle aksjekapitalen/den nominelle kapitalforhøyelsen i det/de overtakende selskap(ene) svarer til nedsettelsen av den nominelle aksjekapitalen i det overdragende selskap.

Ved fisjonsfusjon med direkte overføring av eiendeler, rettigheter og forpliktelser til eksisterende selskap med utstedelse av nye aksjer i det overtakende selskap, må kapitalforhøyelsen i det/de overtakende selskap(ene) være basert på forholdet mellom virkelige verdier i det/de overtakende selskap(ene) før fisjonsfusjonen og de virkelige verdier som skytes inn. Det må

ikke skje noen verdioverføring mellom de eksisterende aksjene i overtakende selskap og vederlagsaksjene. Dette gjelder selv om eierforholdene i overdragende og overtakende selskap er identiske.

Kravet til at kapitalforhøyelsen skal styres av forholdet mellom virkelige verdier før og etter fisjonsfusjonen, gjelder likevel ikke hvis eierforholdene i overdragende og overtakende selskaper er identiske, og økningen av aksjekapitalen i overtakende selskap skjer ved økning av pålydende på eksisterende aksjer. Se også uttalelse [SKD 25. november 2020](#) i Utv. 2020/1207 som omtaler tilfeller hvor det aksepteres at pålydende på aksjene økes og hvor det derfor ikke er nødvendig å beregne bytteforhold i det overtakende selskapet basert på virkelig verdi. Om omfordeling av skatteposisjoner hos aksjonær i slike tilfeller, se [pkt. 4.9.5](#).

F-11-4.10.5 Fordeling av kapital i samvirkeforetak (SA)

Fisjon av samvirkeforetak kan gjennomføres ved at andelskapitalen i det overdragende foretaket settes ned ved innløsning av andeler eller ved nedskrivning av pålydende på andelene.

Nominell og innbetalt andelskapital, herunder eventuelt etterbetalingsfond, skal fordeles mellom foretakene i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet de enkelte foretakene, jf. samvirkelova § 121. Ved fastsettingen av nettoverdien i det enkelte foretaket, legges de reelle verdiene til grunn.

F-11-4.10.6 Fordeling av kapital i selskap med deltakerfastsetting

Verken selskapslovgivningen eller skattelovgivningen har regler om fordeling av kapital ved fisjon av selskap med deltakerfastsetting. Dette gjelder også for ansvarskapital i kommandittselskap og dermed for fordelingen av ikke-innkalt ansvarskapital. Det gjelder særskilte regler for selskapskapitalen i kommandittselskap, se selskapsloven kap. 3.

F-11-5 Tilsidesettelse

Om bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 13-3 se emnet «[Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner](#)» og om omgåelse etter sktl. § 13-2, se emnet «[Tilsidesettelse – omgåelse](#)».

F-11-6 Virkningstidspunkt for fisjon

F-11-6.1 Aksjeselskap

Fisjon av aksjeselskap får virkning fra det tidspunktet da melding fra alle overtakende selskaper er registrert i Foretaksregisteret, se sktl. § 11-10 tredje ledd, jf. asl./asal. § 14-8 annet ledd.

Virkningstidspunktet for fisjonen er det samme enten fisjonen er skattefri eller skattepliktig.

F-11-6.2 Samvirkeforetak (SA)

Fisjon av samvirkeforetak (SA) får virkning fra det tidspunktet da melding fra ett av foretakene som er involvert i fisjonen er registrert i Foretaksregisteret, se sktl. § 11-4 annet ledd jf. samvirkelova § 124 jf. § 116.

F-11-6.3 Selskap med deltakerfastsetting

Fisjon av selskap med deltakerfastsetting får virkning fra det tidspunktet det overdragende selskapet foretar innskudd i det overtakende selskapet, jf. sktl. § 11-10 første ledd. Innskudd forfaller straks forpliktelsen er stiftet, og fisjonsavtalen vil derfor være avgjørende for virkningstidspunktet. Virkningstidspunktet for fisjonen er det samme enten fisjonen er skattefri eller skattepliktig.

F-11-7 Virkning av skattefri fisjon for selskapene

F-11-7.1 Skatlegging i fisjonsåret

F-11-7.1.1 Generelt

Det fastsettes inntekt i det overdragende selskapet frem til fisjonen og for hvert av selskapene etter fisjonen.

For aksjeselskap er det likevel ikke nødvendig å foreta særskilt inntektsfastsetting i det overdragende selskapet fra årets begynnelse og fram til fisjonstidspunktet hvis selskapet ikke

oppløses og det overdragende selskapet velger å bli skattlagt fullt ut for denne inntekten. Se Ot.prp. nr. 71 (1995–96) pkt. 2.5.1.

For selskaper med deltakerfastsetting er det ikke nødvendig å foreta særskilt inntektsfastsetting i det overdragende selskapet fra årets begynnelse og fram til fisjonstidspunktet hvis selskapet ikke oppløses og eierforholdene ikke har forandret seg ved fisjonen. Se Ot.prp. nr. 71 (1995–96) pkt. 2.5.

F-11-7.1.2 Aksjeselskap mv. og samvirkeforetak (SA), overskudd i fisjonsåret

Overskudd for fisjonen kan etter skattyternes valg behandles på en av følgende måter:

- Overskudd skattlegges fullt ut på det overdragende selskapet dersom dette ikke er oppløst ved fisjonen.
- Overskudd fordeles på de selskapene som består etter fisjonen i samme forhold som aksjekapitalen er fordelt.
- Overskudd fordeles på de selskapene som består etter fisjonen slik at resultatet blir tilnærmet riktig i forhold til den virksomheten eller del av virksomhet selskapene driver videre.

Se FIN 5. juni 1989 i Utv. 1989/580 og 17. september 1997 Utv. 1997/1291.

F-11-7.1.3 Aksjeselskap mv. og samvirkeforetak (SA), underskudd i fisjonsåret

Årets underskudd for fisjonen kan etter skattyternes valg behandles på en av følgende måter:

- Underskuddet fordeles på de selskapene som består etter fisjonen i samme forhold som aksjekapitalen er fordelt.
- Underskuddet fordeles på de selskapene som består etter fisjonen slik at resultatet blir tilnærmet riktig i forhold til den virksomheten eller del av virksomhet selskapene driver videre.

Se FIN 28. september 1997 i Utv. 1998/108.

F-11-7.1.4 Selskap med deltakerfastsetting, overskudd/underskudd i fisjonsåret

Overskudd/underskudd fra årets begynnelse og fram til fisjonstidspunktet fordeles på deltakerne i det overdragende selskapet etter eierandel for fisjonen.

F-11-7.2 Tilleggsvederlag i form av formuesobjekt mv.

Yter det overtakende selskapet tilleggsvederlag i form av formuesobjekter mv., som hos aksjonærene behandles som utbytte, skal det foretas uttaksbeskatning hos selskapet når vilkårene for dette er oppfylt. Behandles tilleggsvederlaget som realisasjonsvederlag (innløsning av enkeltaksje) hos aksjonær, skal det foretas gevinst-/tapsberegning hos selskapet for det formuesobjektet som benyttes som tilleggsvederlag. Dette gjelder tilsvarende for selskap med deltakerfastsetting, men slik at tilleggsvederlag som behandles som utbytte for aksjonær, behandles som utdeling etter sktl. § 10-42 for deltaker.

Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

F-11-8 Virkning av skattefri fisjon for eierne (aksjonærene/medlemmene/deltakerne)

F-11-8.1 Generelt

Ved en skattefri fisjon anses ikke eierne i det opprinnelige selskapet å ha realisert aksjene/andelene ved ombytte til aksjer/andeler i de(t) nye selskapet. Det skal derfor ikke foretas beskatning etter reglene om realisasjon. Om unntak hvor det ytes tilleggsvederlag, se [pkt. 8.6](#).

Overføring av eiendeler fra det opprinnelige selskapet til de nye selskapene, anses ikke som utbytte/utdeling for eierne i de nye selskapene.

F-11-8.2 Inngangsverdi på aksjer/andeler

Om fordeling av inngangsverdi på aksjer, se [pkt. 4.9.5](#) og emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», og for andeler, se [pkt. 4.9.7](#).

F-11-8.3 Deltaker, utdeling før fisjonstidspunktet

Utdeling etter sktl. § 10-42 før fisjonstidspunktet, tilordnes de respektive deltakerne i det overdragende selskapet før fisjonen.

F-11-8.4 Aksjonær, utbytte før fisjonstidspunktet

Utbytte etter sktl. § 10-11 som besluttes utdelt før fisjonstidspunktet, tilordnes de respektive aksjonærer i det overdragende selskapet før fisjonen.

F-11-8.5 Medlem i samvirkeforetak, utdeling av renter på andelskapital før fisjonstidspunktet

Utbytte etter sktl. § 10-11 som besluttes utdelt før fisjonstidspunktet, tilordnes de respektive medlemmer i det overdragende foretaket før fisjonen.

F-11-8.6 Tilleggsvederlag

F-11-8.6.1 Generelt

Skattefritaket ved fisjon omfatter ikke tilleggsvederlag til aksjonær eller deltaker, jf. sktl. § 11-6. Tilleggsvederlag beskattes etter skattelovens alminnelige regler, se nedenfor.

F-11-8.6.2 Aksjonær

Tilleggsvederlag som utdeles likt til alle aksjonærer enten i det overdragende eller det overtakende selskapet, skal behandles som utbytte og gir for personlige aksjonærer eventuelt rett til skjerming, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)».

Får noen av aksjonærene færre vederlagsaksjer enn bytteforholdet skulle tilsi, og/eller et forholdsmessig større tilleggsvederlag enn andre aksjonærer, er dette en delvis realisasjon som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den delen av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige aksjonærer får, anses som vederlag for de realiserte aksjene. Antallet realiserte aksjer vil være differansen mellom mottatte aksjer og det antallet aksjonæren skulle hatt etter bytteforholdet.

Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Om behandling av utbytte til utenlandske aksjonærer, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 5.2.

Eventuell kontantutløsning mot nedskrivning av selskapets innbetalte aksjekapital, anses som skattefri tilbakebetaling av innskutt kapital som skal redusere aksjonærens inngangsverdi. Så langt utbetalingen dekkes av tidligere fondsemisjon eller aksjekapitalen ikke endres, er utbetalingen å anse som utbytte etter skattelovgivningens regler.

F-11-8.6.3 Medlem i samvirkeforetak (SA)

Om utdeling av tilleggsvederlag ved fisjon av samvirkeforetak (SA), se samvirkelova § 121 fjerde ledd, jf. § 106.

Tilleggsvederlag som utdeles likt til alle medlemmer, enten i det overdragende eller det overtakende foretaket, skal behandles som utbytte. For personlige medlemmer vil dette eventuelt gi rett til skjerming. Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

F-11-8.6.4 Deltaker i selskap med deltakerfastsetting

Tilleggsvederlag som deles ut likt til alle deltakere ved fisjon, jf. sktl. § 11-5, behandles skattemessig som en vederlagsfri utdeling så langt utdelingen ikke anses som en tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Om hva som regnes som tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 8.

Får noen av deltakerne mindre eierandel enn bytteforholdet skulle tilsi, og et forholdsmessig større tilleggsvederlag enn andre deltakere, er dette en hel eller delvis realisasjon som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den delen av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige deltakerne får, anses som vederlag for eierandelene. Størrelsen av den realiserte eierandelen vil være differansen mellom den eierandelen deltakeren skulle hatt etter bytteforholdet og den mottatte eierandelen.

F-12 Fisjon over landegrensene

- Sktl. § 9-14, § 11-1, § 11-4, § 11-5, § 11-7 til § 11-11 og § 14-27
- Asl./asal. kap. 14

F-12-1 Fisjoner som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles følgende typer fisjoner og vilkårene for når disse kan gjennomføres uten skattlegging av selskap eller aksjonærer, jf. sktl. § 11-11:

- fisjon som skjer etter aksjelovene kap. 14 av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge (overdragende selskap) ved at eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til ett eller flere overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen eller andre EØS-stater, jf. sktl. § 11-11 første ledd bokstav b
- fisjon som skjer etter aksjelovene kap. 14 av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat når overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 sjette ledd
- fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge, når fisjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet for norske skatteposisjoner etter sktl. § 11-7, jf. sktl. § 11-11 femte ledd

Reglene gjelder tilsvarende for fisjon av SE-selskap, se Prop. 78 L (2010–2011) pkt. 8.5.1.

Reglene om fisjon over landegrensene omfatter ikke selskaper skattemessig likestilt med aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper. Reglene omfatter heller ikke fisjon av selskaper med deltakerfastsetting. Se Prop. 78 L (2010 – 2011) punkt. 8.5.6.

Reglene om fisjon over landegrensene etter sktl. § 11-11 omfatter heller ikke fisjoner hvor overtakende og overdragende selskap er hjemmehørende i Norge selv om det ene eller begge selskapene er registrert i utlandet. Slike fisjoner behandles etter sktl. §§ 11-4 flg., jf. § 11-1 annet ledd. Se også emnet «Fisjon – innenlands». Om hvilke selskaper som er hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 2.7.

Om aksjebytte etter sktl. § 11-11 fjerde ledd, se emnet «Aksjer – aksjebytte».

F-12-2 Fisjon hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge

F-12-2.1 Generelt

Etter sktl. § 11-11 første ledd bokstav b kan et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge fisjoneres uten skattlegging ved at eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til ett eller flere overtakende selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i annen eller andre EØS-stater. Fisjonen må skje etter reglene om fisjon over landegrensene i asal. § 14-12.

F-12-2.2 Fisjonstyper

Asal. § 14-12 regulerer fisjon der ett eller flere av de selskapene som deltar i fisjonen er hjemmehørende i annen eller andre EØS-stater. Reglene er beskrevet i allmennaksjeloven, men reglene gjelder tilsvarende for aksjeselskaper, jf. asal. § 14-12.

Det er de fisjonstypene som det vises til i asal § 14-12 fjerde ledd nr. 1 som kan gjennomføres over landegrensene. Er det overdragende selskapet hjemmehørende i Norge, kan fisjon hvor overtakende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat gjennomføres for følgende fisjonstyper uten beskatning:

- Fisjon som nevnt i asal./asal § 14-2 første ledd hvor et selskap deles ved at selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles på selskapet selv (det overdragende selskapet) og ett eller flere overtakende selskaper hjemmehørende innenfor EØS mot at aksjeeierne i det overdragende selskapet får som vederlag aksjer i selskapet eller i overtakende selskaper.
- Fisjon som nevnt i asal./asal § 14-2 annet ledd, hvor det overdragende selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser skal fordeles på to eller flere overtakende selskaper hjemmehørende innenfor EØS mot at aksjeeierne i det overdragende selskapet får som vederlag aksjer i overtakende selskaper.

Fisjon som nevnt i asal./asal. § 14-2 tredje ledd, hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapets morselskap, kan ikke gjennomføres etter aksjelovene

hvis det overtakende selskapet eller morselskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Dermed kan en slik fisjon over landegrensene heller ikke gjennomføres uten skattlegging. Det samme gjelder mor/datterfisjon etter asl./asal. § 14-11 b, jf. asal. § 14-12 fjerde ledd og asl. § 14-12 jf. asal. § 14-12 fjerde ledd.

F-12-2.3 Tilleggsvederlag

For at fisjonen skal være skattefri, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fisjonen, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 første ledd annet punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i fisjonen, regnes i denne sammenhengen blant annet aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet eller det selskapet som videreføres ved fisjonen. Ved skattefri fisjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)», pkt. 8.6. Utdelinger/vederlag som mottas på grunnlag av selvstendige egenkapitaltransaksjoner foretatt før fisjonen, anses ikke som fisjonsvederlag/tilleggsvederlag, se [BFU 8/2019](#).

F-12-2.4 Overtakende selskap hjemmehørende i lavskattelend innenfor EØS

Er det overtakende selskapet hjemmehørende i et lavskattelend innenfor EØS, gjelder reglene om skattefri fisjon bare dersom det overtakende selskapet i fisjonen reelt etablerer seg/er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet blir/er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b (realitetskravet). Om hvilke land som er lavskattelend, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)», pkt. 2.

F-12-2.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Fisjonen må skje etter asal. § 14-12 om fisjon over landegrensene. Brudd på de selskapsrettslige reglene om gjennomføringen av fisjonen hindrer ikke at fisjonen kan gjennomføres uten skattlegging.

F-12-2.6 Forholdet til regnskapsrettslige regler

Fisjonen kan gjennomføres uten beskatning, selv om det foreligger brudd på regnskapsrettslige regler om fisjon.

F-12-2.7 Avvikling av det overdragende selskapet

Medfører fisjonen at det overdragende selskapet overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til andre selskaper, må det overdragende selskapet avvikles. Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at det overdragende selskapet må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for fisjoner over landegrensene der overdragende selskap er hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 første ledd siste punktum. For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er det aksjelovens regler om oppløsning og avvikling som gjelder.

F-12-2.8 Kontinuitet på aksjonærnivå

Reglene i sktl. § 11-7 om krav til kontinuitet på aksjonærnivå gjelder tilsvarende hvor et selskap hjemmehørende i Norge fisjonerer og overtakende selskaper er hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 11-11 første ledd siste punktum, jf. § 11-7. Kontinuitet på aksjonærnivå innebærer at skatteposisjoner knyttet til aksjer, som inngangsverdi og ervervstidspunkt, overføres til aksjene i overtakende selskap, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)», pkt. 4.9.5.

F-12-2.9 Kontinuitet på selskapsnivå

Reglene i sktl. § 11-7 første og femte ledd om kontinuitet på selskapsnivå gjelder tilsvarende hvor et selskap hjemmehørende i Norge fisjonerer og overtakende selskaper er hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 11-11 første ledd siste punktum jf. § 11-7.

Kravet til kontinuitet på selskapsnivå gjelder skatteposisjoner som eksisterer for norske skatteformål før fisjonen gjennomføres. Dette innebærer at gevinster og tap ikke skal gjøres opp skattemessig dersom overtakende selskap gjennom filial mv. har begrenset skatteplikt hit etter intern rett og skatteavtale, eller eiendeler mv. på annen måte fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde, se FIN 19. august 2011 i Utv. 2011/1216. Det er ikke et vilkår for

skattefritak for fisjonen at all virksomhet og alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser videreføres i filial mv. i Norge. Om skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde, se [pkt. 2.11](#). Kravet til kontinuitet innebærer også at skatteposisjoner i form av fremførbart underskudd, negativ/tom positiv saldo og positiv/negativ gevinst- og tapskonto skal videreføres i overtakende selskap, så fremt overtakende selskap har begrenset skatteplikt hit. Nærmere om kontinuitet på selskapsnivå, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)», [pkt. 4.9.2](#).

F-12-2.10 Fordeling av selskapets skattemessige inngangsverdier, skatteposisjoner, aksjekapital mv.

Reglene i sktl. § 11-8 om fordeling av selskapets skattemessige inngangsverdier, skatteposisjoner, aksjekapital mv. gjelder tilsvarende hvor et selskap hjemmehørende i Norge fisjoneres og overtakende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, se sktl. § 11-11 første ledd siste punktum. Om disse reglene, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)», [pkt. 4.10](#).

F-12-2.11 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

Medfører fisjonen at eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til det overdragende selskapet anses tatt ut av norsk beskatningsområde, kommer reglene om skatteplikt/fradragsrett etter skatteloven § 9-14 og § 14-27 til anvendelse. For fysiske driftsmidler og finansielle eiendeler og forpliktelser gjelder det etter skatteloven § 9-14 særlige regler, blant annet om utsettelse med innbetaling av skatt. Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skatleggingen i slike tilfeller, se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)». Skatteplikt/fradragsrett etter skatteloven § 9-14 i forbindelse med uttak fra norsk beskatningsområde er ikke til hinder for at kontinuitetskravet i skatteloven § 11-7 anses oppfylt.

F-12-2.12 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til objekter som er i behold i selskapet

F-12-2.12.1 Generelt

Utgangspunktet er at skatteposisjoner i form av gevinst- og tapskonto, negativ saldo og tom positiv saldo, skal inntektsføres/fradragsføres ved opphør av skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 14-48 tredje ledd. Fremførbart underskudd kan fremføres videre hvis selskapet senere igjen skulle bli skattepliktig til Norge. Er visse vilkår oppfylt, kan imidlertid gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto og negativ saldo i saldogruppene a, c, d, og j, fortsatt inntektsføres etter vanlige regler når skattyter blir hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd. Dette gjelder også når skatteplikten til Norge opphører ved en fisjon etter sktl. § 11-11, jf. sktl. § 14-48 femte ledd.

F-12-2.12.2 Vilkår for fortsatt inntektsføring

Ved opphør av skatteplikt til Norge der overtakende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, må følgende vilkår være oppfylt for at inntektsføringen kan skje etter de vanlige reglene:

- Overtakende selskap må være hjemmehørende innenfor EØS, jf. sktl. § 14-48 femte ledd.
- Overtakende selskap som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet, se sktl. § 14-48 femte ledd, jf. sktl. § 10-64 bokstav b.
- Det overtakende selskapet må stille sikkerhet for skatteforpliktelsen dersom det ved flyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte, se sktl. § 14-48 fjerde ledd tredje punktum. Det er Skattedirektoratet som fastsetter sikkerhetsstillelsen. Avgjørelsen av om det foreligger reell risiko som nevnt, treffes med endelig virkning av Skattedirektoratet. Dersom det ikke lenger foreligger reell risiko som nevnt ovenfor, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyteren treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd fjerde, femte og sjette punktum.

F-12-2.12.3 Bortfall av retten til fortsatt inntektsføring

Retten til fortsatt inntektsføring etter vanlige regler faller bort, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd syvende og åttende punktum, hvis ett av følgende punkter inntreffer:

- Kravet til sikkerhet er ikke lenger oppfylt.
- Det overtakende selskapet flytter til et land utenfor EØS eller flytter til et lavskatteland innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der.
- Det overtakende selskapet som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet.

Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal resterende gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto og negativ saldo i saldogrupperne a, c, d og j inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

F-12-2.13 Virkningstidspunktet for fisjonen

Bestemmelsen i sktl. § 11-10 tredje ledd om virkningstidspunktet for fisjonen, gjelder tilsvarende som for fisjon av aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 første ledd siste punktum. Ifølge asal. § 14-12 fjerde ledd nr. 9, jf. asal. 13-33 annet ledd første punktum, inntreder rettsvirkningene av fisjonen på det tidspunktet som er fastsatt i lovgivningen i det landet hvor det enkelte overtakende selskap er hjemmehørende. For overtakende selskap som er underlagt selskapslovgivningen i annen EØS-stat enn Norge, skal fisjonen registreres i foretaksregisteret når foretaksregisteret har mottatt melding fra registreringmyndigheten i den andre staten om at fisjonen har trådt i kraft, se asal. § 14-12 fjerde ledd nr. 8, jf. asal. § 13-32 tredje ledd.

F-12-3 Fisjon hvor overtakende aksjeselskap er hjemmehørende i Norge

F-12-3.1 Generelt

Etter sktl. § 11-11 sjette ledd femte punktum kan et overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, fisjonere uten skattlegging av selskapene eller aksjonærene, når overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge. Fisjonen må skje etter reglene om fisjon over landegrensene i asal. § 14-12.

F-12-3.2 Fisjonstyper

Ved fisjon av selskap med begrenset ansvar som er hjemmehørende i en annen EØS-stat, og som er underlagt lovgivningen i en EØS-stat, gjelder asal. § 14-12, jf. asal. § 14-12 når overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge.

Følgende fisjonstyper omfattes:

- Fisjon som nevnt i asal./asal. § 14-2 første ledd hvor et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat deles ved at selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles på selskapet selv (det overdragende selskapet) og på overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge, og hvor aksjeeierne i det overdragende selskapet får som vederlag aksjer i selskapet eller i overtakende selskap.
- Fisjon som nevnt i asal./asal. § 14-2 annet ledd, hvor eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, fordeles på to eller flere overtakende selskaper hvor minst ett av disse er et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge og hvor aksjeeierne i det overdragende selskapet mottar aksjer i overtakende selskap som vederlag.

Fisjon som nevnt i asal./asal. § 14-2 tredje ledd, hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapets morselskap, kan ikke gjennomføres etter aksjelovene når fisjonen skjer over landegrensene. Dermed kan en slik fisjon over landegrensene heller ikke gjennomføres uten beskatning. Det samme gjelder mor/datterfisjon etter asal./asal. § 14-11 b, jf. asal. § 14-12 fjerde ledd og asal. § 14-12 jf. asal. § 14-12 fjerde ledd.

F-12-3.3 Tilleggsvederlag

For at fisjonen skal være skattefri, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fisjonen, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 sjette ledd fjerde punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i fisjonen, regnes i denne sammenheng blant annet aksjer i andre selskaper enn overtakende selskap eller det selskapet som videreføres ved fisjonen. Ved skattefri fisjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 8.6. Utdelinger/vederlag som mottas på

grunnlag av selvstendige egenkapitaltransaksjoner foretatt før fisjonen, anses ikke som fisjonsvederlag/tilleggsvederlag, se [BFU 8/2019](#).

F-12-3.4 Overdragende selskap hjemmehørende i lavskattelend innenfor EØS

Er det overdragende selskapet hjemmehørende i et lavskattelend innenfor EØS, gjelder reglene om skattefri fisjon bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b. Om kravet til reelt etablert og reell økonomisk aktivitet, se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)», pkt. 5.1. Om hvilke land som er lavskattelend, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63 og emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)», pkt. 2.

F-12-3.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Fisjonen må skje etter aksjelovene § 14-12. Brudd på de selskapsrettslige reglene om gjennomføringen av fisjonen hindrer ikke at fisjonen kan gjennomføres uten skattlegging.

F-12-3.6 Forholdet til regnskapsrettslige regler

Fisjonen kan gjennomføres uten beskatning selv om det foreligger brudd på regnskapsrettslige regler om fisjon.

F-12-3.7 Avvikling av det overdragende selskapet

Et selskap som overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser i forbindelse med en fisjon, skal oppløses og avvikles straks etter overdragelsen, jf. sktl. § 11-9. Denne bestemmelsen gjelder tilsvarende der overdragende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 11-11 sjettede ledd tredje punktum.

F-12-3.8 Kontinuitet

F-12-3.8.1 Generelt

For at fisjonen skal kunne gjennomføres uten skattlegging, må norske skatteposisjoner videreføres med kontinuitet etter sktl. § 11-7, jf. sktl. § 11-11 sjettede ledd femte punktum jf. tredje punktum.

For fisjoner som gjennomføres fra og med inntektsåret 2022, er det ikke lenger noe vilkår for skattefrihet at fisjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper om skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende. Om virkningstidspunktet for fisjonen, se [pkt. 3.9](#).

F-12-3.8.2 Kontinuitet på aksjonærnivå

For norske aksjonærer i det overdragende selskapet, skal skatteposisjoner som inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, se sktl. § 11-11 sjettede ledd tredje og femte punktum jf. § 11-7 fjerde ledd. Det samme gjelder for utenlandske aksjonærer, hvis aksjene er tilknyttet en filial i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 6.2.

F-12-3.8.3 Fordeling av aksjekapital

Om eierkontinuitet gjelder sktl. § 11-8 for det utenlandske overdragende selskapet, jf. sktl. § 11-11 sjettede ledd andre punktum. Som utgangspunkt skal nominell og innbetalt aksjekapital, herunder innbetalt overkurs, fordeles mellom selskapene i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet det enkelte selskap. Se nærmere «[Fisjon – innenlands](#)», pkt. 4.10.3. Bestemmelsen skal hindre at verdier forskyves mellom selskapene. Dersom reglene i det overdragende selskapets hjemland ivaretar hensynet til eierkontinuitet på annen måte enn ved å fordele aksjekapitalen i samme forhold som nettoverdiene, kan § 11-8 første ledd i visse tilfeller tolkes innskrenkende. Det kreves imidlertid fortsatt at fordelingen av egenkapitalen selskapene imellom tilsvare fordelingen av nettoverdiene mellom selskapene. Se nærmere brev fra [FIN av 6. juli 2015](#).

F-12-3.8.4 Eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap

Skattemessig verdi av eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap som befant seg innenfor norsk beskatningsområde før fisjonen, skal videreføres med kontinuitet i overtakende selskap, se sktl. § 11-11 sjette ledd tredje og femte punktum, jf. § 11-7 fjerde ledd. Dette kan for eksempel være tilfelle der det overdragende selskapet har en filial i Norge før fisjonen.

F-12-3.8.5 Eiendeler som tas inn i norsk beskatningsområde ved fisjonen

Kontinuitetsprinsippet er ikke relevant for skatteposisjoner som før fisjonen ikke eksisterte for norske skatteformål. For eiendeler rettigheter og forpliktelser som ved fisjonen tas inn i norsk beskatningsområde, gjelder alminnelige regler om fastsetting av skattemessig verdi. For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde fastsettes inntaksverdien etter sktl. § 14-60 flg. Nærmere om fastsetting av inntaksverdien i slike tilfeller, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

F-12-3.9 Virkningstidspunktet for fisjonen

Bestemmelsen i sktl. § 11-10 tredje ledd om virkningstidspunktet for fisjonen, gjelder tilsvarende for fisjon over landegrensene, jf. sktl. § 11-11 første ledd siste punktum. Når overtakende selskap er underlagt norsk rett, får fisjonen virkning fra det tidspunktet da melding vedrørende alle overtakende selskaper er registrert i Foretaksregisteret, se asal. § 14-12 fjerde ledd nr. 10, jf. § 14-8.

F-12-4 Fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge

F-12-4.1 Generelt

Fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet kan etter sktl. § 11-11 femte ledd gjennomføres uten beskatning av selskapet og aksjonærene når fisjonen gjennomføres med kontinuitet for norske skatteposisjoner etter sktl. § 11-7.

Det er ikke noe krav at fisjonen faller inn under de fisjonsformene som kan gjennomføres over landegrensene uten beskatning hvor overdragende eller overtakende selskap er hjemmehørende i Norge.

F-12-4.2 Geografisk virkeområde og unntak for lavskatteland utenfor EØS

Det er ikke noe vilkår at selskapene som deltar i fisjonen er hjemmehørende innenfor EØS. Skattefritaksregelen i sktl. § 11-11 femte ledd gjelder imidlertid ikke hvis ett eller flere av de selskapene som deltar i fisjonen er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd første punktum. Om lavskatteland innenfor EØS, se [pkt. 4.3](#).

F-12-4.3 Hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS

Selskap som deltar i fisjonen, og som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, se sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)», [pkt. 2](#).

F-12-4.4 Forholdet til selskapsrettslige regler

Det er ikke oppstilt noe krav til at fisjonen skal følge særskilte selskapsrettslige regler.

F-12-4.5 Tilleggsvederlag

For at en fisjon skal være skattefri etter sktl. § 11-11 femte ledd, må det legges til grunn et krav om maksimalt tilleggsvederlag tilsvarende 20 % -kravet i aksjelovene § 14-2 første ledd. Nærmere om 20 % -kravet, se [pkt. 2.3](#). Ved skattefri fisjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)», [pkt. 8.6.2](#).

F-12-4.6 Kontinuitet**F-12-4.6.1 Generelt**

For at fisjonen skal kunne gjennomføres uten skattlegging, må norske skatteposisjoner videreføres med kontinuitet etter sktl. § 11-7, se sktl. § 11-11 sjette ledd femte punktum jf. tredje punktum.

For fisjoner som gjennomføres fra og med inntektsåret 2022, er det ikke lenger noe vilkår for skattefrihet at fisjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper om skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende. Om virkningstidspunktet for fisjonen, se [pkt. 4.9](#).

F-12-4.6.2 Kontinuitet på aksjonærnivå

For norske aksjonærer i det overdragende selskapet, skal skatteposisjoner som inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, se sktl. § 11-11 femte ledd første punktum jf. § 11-7 fjerde ledd. Det samme gjelder for utenlandske aksjonærer, hvis aksjene er tilknyttet en filial i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», [pkt. 6.2](#).

F-12-4.6.3 Kontinuitet på selskapsnivå

På selskapsnivå kan fisjonen få betydning for norske skatteforhold hvis noen av selskapene har en filial i Norge eller på annen måte er begrenset skattepliktig til Norge. Kravet til kontinuitet innebærer at skattemessige verdier og ervervstidspunkter på eiendeler, rettigheter og forpliktelser tilhørende en norsk filial mv., videreføres i det overtakende selskap, jf. sktl. § 11-7 første ledd.

F-12-4.7 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

For selskap hjemmehørende i utlandet kan eiendeler, rettigheter og forpliktelser være knyttet til norsk beskatningsområde ved filial eller lignende. Tas disse ut av norsk beskatningsområde i forbindelse med fisjon, kommer reglene om skatteplikt/fradragsrett etter skatteloven § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. § 11-11 tredje ledd. Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)».

Reglene i sktl. § 14-48 femte ledd om fortsatt inntektsføring av visse skatteposisjoner kommer ikke til anvendelse ved opphør av skatteplikt for eventuell filial i Norge i forbindelse med slike fisjoner, da disse reglene bare gjelder for fusjoner og fisjoner etter sktl. § 11-11 første ledd, dvs. fusjoner og fisjoner hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge. Fortsatt inntektsføring vil imidlertid kunne foretas i medhold av sktl. § 14-48 fjerde ledd hvis vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», [pkt. 14.3](#) og emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)», [pkt. 3.7](#).

F-12-4.8 Avvikling av det overdragende selskapet

Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at et selskap som ved fisjon overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for utenlandsk selskap i forhold til skatteplikten etter norsk rett.

F-12-4.9 Virkningstidspunktet for fisjonen

Virkningstidspunktet for en fisjon mellom utenlandske selskaper, vil normalt være det tidspunktet som følger av selskapslovgivningen i det landet hvor det enkelte overtakende selskap er hjemmehørende.

F-13 Fiske

- Sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1, § 6-60, § 8-1 første ledd bokstav b og § 8-6
- Ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav c. jf. § 23-5
- FSFIN § 6-60
- Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2203 om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2023
- Takseringsreglene § 2-1-4, § 2-3-6, § 3-2-3 og § 3-3-2.

F-13-1 Generelt

Reglene om fiske gjelder også for selfangst, hvalfangst mv.

F-13-2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

Lottaker som ikke er eier/medeier i båt og/eller bruk, har ikke bokføringsplikt. Dette gjelder selv om slike lottakere i skattemessig sammenheng anses å drive virksomhet.

F-13-3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

F-13-4 Skattested

Inntekt av fiske skattes for personlige skattytere i bostedskommunen, jf. sktl. § 3-1 første ledd. Dette gjelder også personlige deltakere i selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 3-3 niende ledd. Inntekt i enkeltpersonforetak av laksefiske med kilenot eller krokarn fast i land, skattlegges stedbundet i næringskommunen, jf. sktl. § 3-3 annet ledd bokstav g.

Aksjeselskaper er bare skattepliktige til staten, jf. sktl. § 3-2.

F-13-5 Formuen

F-13-5.1 Fiskefartøyer

Skattedirektoratet fastsetter veiledende normer for verdsetting av fiskefartøyer. Se takseringsreglene § 2-1-4.

F-13-5.2 Fiskeritillatelser

F-13-5.2.1 Tidsbegrensede fiskeritillatelser

Tidsbegrensede tillatelser/rettigheter som konsesjoner og deltakeradganger skattlegges som formue, jf. sktl. § 4-1. Formuesskatteplikten gjelder uavhengig av når tillatelsen ble ervervet, jf. sktl. § 4-54. Deltakeradgang etter lov 26. mars 1999 nr. 15 om rett til å delta i fiske og fangst (deltakerloven) anses som en tidsbegrenset rettighet, se HRD i Utv. 2014/1847 (Rt. 2014/1025).

Formuesverdien av fiskeritillatelser skal ifølge praksis fastsettes til kostpris redusert med ev. avskrivninger, se pkt. 7.14. Da det ikke ytes vederlag ved første gangs tildeling av fiskeritillatelser, medfører dette i praksis at fiskeritillatelser-/rettigheter som konsesjoner og deltakeradganger bare skattlegges som formue dersom de er ervervet i annenhåndsmarkedet.

F-13-5.2.2 Tidsbegrensede fiskeritillatelser

Tidsbegrensede fiskeritillatelser, f.eks. tidsbegrensede strukturkvoter, regnes ikke som formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og URD 21. oktober 2010 (Fjordane tingrett) i Utv. 2010/1645.

F-13-5.2.3 Kjøp av fiskefartøy

Ved kjøp av fiskefartøy med overføring av fiskeritillatelser skal kjøpesummen fordeles mellom fiskefartøyet, redskap, annet tilbehør og fiskeritillatelser.

F-13-5.3 Varelager

Lager av tørrfisk, saltfisk, hummer, laks og reker mv. som ikke er solgt ved utgangen av året, tas med som varelager. Om verdsettingen, se emnet «[Varebeholdning](#)».

F-13-6 Tidfesting av inntekter og kostnader

Om tidfesting av inntekter og kostnader, se emnene om tidfesting.

F-13-7 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)**F-13-7.1 Arbeidstøy**

Om arbeidstøy, se [pkt. 7.32](#).

F-13-7.2 Avskrivninger

Om avskrivninger, se emnene om driftsmidler.

F-13-7.3 Barn

Om barns inntekt, se emnet «[Barn og ungdom](#)» og om minstefradrag i barns lottinntekt, se emnet «[Minstefradrag](#)», og FIN i Utv. 1975/105.

F-13-7.4 Bergingslønn

Bergingslønn som mottas i forbindelse med assistanse til andre fartøyer, er skattepliktig virksomhetsinntekt.

Bergingslønn som utbetales, er fradragsberettiget kostnad i virksomhet. Utbetaling fra forsikringsselskap til dekning av slik kostnad er skattepliktig virksomhetsinntekt.

F-13-7.5 Bil

Om bil, se emnene om bil.

F-13-7.6 Bot

Bot som ilegges for ulovlig fiske er ikke fradragsberettiget. Nærmere om skattereglene for bøter mv., se emnet «[Bot, gebyr mv.](#)».

F-13-7.7 Dagpenger under arbeidsledighet

Alle fiskere i Norge som står i Fiskermanntallet, blad B, har rett til dagpenger under arbeidsledighet.

Garantikassen for fiskere utbetaler dagpengene direkte til den enkelte fisker og innrapporterer beløpet. Det blir trukket skatt ved utbetalingen. Utbetalingen er skattepliktig og skal tas med som personinntekt med bruttobeløpet.

Det skal ikke beregnes minstefradrag i dagpenger som erstatter virksomhetsinntekt i fiske, herunder mannskapslott.

F-13-7.8 Deltakeradgang/strukturvote

Om deltakeradgang/strukturvote, se [pkt. 7.11](#).

F-13-7.9 Ektefeller

Om ektefellers felles bedrift, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

F-13-7.10 Erstatning for tapt fiske

Om erstatning for tap av driftsinntekter i fiske, se [pkt. 7.33](#).

F-13-7.11 Fiskeritillatelser, generelt

Fiskeritillatelser er fiske- og fangsttillatelser som tilligger det enkelte fiskefartøy under én bestemt eier. Både personlig skattyter og selskap kan være eier av fiskeritillatelser, herunder deltakeradganger, se HRD i Utv. 2014/1847 (Rt. 2014/1025). Fiskeritillatelser omfatter konsesjoner, deltakeradganger og enhets- og strukturkvoter. Den enkelte fiskeritillatelse gir anvisning på en bestemt kvotefaktor som igjen bestemmer fartøyets fangstandel av den årlige total-

kvoten på det enkelte fiskeslag. Kvotefaktorene er fastsatt med utgangspunkt i fartøyenes hjemmelslengde og/eller lastekapasitet.

Når et fartøy skifter eier eller når et fartøy kondemneres, vil den tidligere eieren oppgi sine fiskeritillatelser knyttet til fartøyet. Ved eierskifte vil ny tillatelse tildeles den nye eieren etter søknad til fiskerimyndighetene. Hos selgeren er gevinst ved oppgivelse av fiskeritillatelser skattepliktig, og tap er fradragsberettiget etter de alminnelige reglene om realisasjon av driftsmidler.

Vederlag betalt ved en overføring til ny eier av fartøyet, vil reflektere verdien av tillatelsene ved at kjøperen kommer i posisjon til å få tildelt tillatelser som følge av at selgeren oppgir sine. Slik overføring av fiskeritillatelser mellom eiere av fiskerfartøy kan også i visse tilfeller skje uten at fartøy skifter eier. Dette gjelder f.eks. tildeling av deltakeradgang for et bestemt fartøy ved at eieren av et annet fartøy oppgir tilsvarende deltakeradgang for sitt fartøy, jf. forskrift 21. desember 2022 nr. 2438 om adgang til å delta i kystfartøygruppens fiske og enkelte andre fiskerier for 2023 (deltakerforskriften) § 50.

Når begrepet «kostpris» brukes nedenfor i forbindelse med fiskeritillatelser, er dette den prisen den nye innehaveren har betalt til den tidligere innehaveren for å komme i posisjon til å få utstedt tillatelser. Ofte vil kontrakt om eierskifte av fartøy inngås med forbehold om at erververen får tildelt tillatelser i forlengelse av at selgeren har oppgitt sine.

F-13-7.12 Fiskeritillatelser, omdanning og fusjon/fisjon

Skifte av eierform ved skattefri omdanning etter FSFIN § 11-20, utløser ikke skatteplikt for fiskeritillatelser knyttet til fartøy som inngår. Dette gjelder selv om tillatelsen formelt oppgis av det overdragende foretaket, for så å tildeles det overtakende selskapet, se BFU 5/2013. Se også emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)», pkt. 3.8.8. Tilsvarende vil gjelde ved skattefri fusjon eller fisjon etter sktl. kapittel 11. Dette gjelder selv om fartøyet ikke inngår i fisjonen/fusjonen, se LRD (LG-2012-81908 – LG-2012-88309 – LG-2012-88328 – LG-2012-88346) 15. mai 2013 i Utv. 2013/1230.

F-13-7.13 Fiskeritillatelser, fordeling av kjøpesum/salgsvederlag

Fiskeritillatelser anses som immaterielle driftsmidler. Ved overdragelse av fiskefartøy med oppgivelse og tildeling av tillatelser, skal de ulike tillatelsene verdsettes særskilt. Det vil bare rent unntaksvis foreligge verdier som kan anses som forretningsverdi (goodwill). Til hjelp ved fordelingen kan det finnes opplysninger i kjøpekontrakt, lånesøknad, styreprotokoller, hos skipsmegler mv. Videre kan det være aktuelt å fastslå teknisk verdi på fartøyet. Det kan også være aktuelt å benytte tilgjengelige opplysninger om salg av fiskefartøy uten fiskeritillatelse.

Fordeling/oppsplitting av vederlaget vil normalt være uten skattemessig betydning for selgeren.

F-13-7.14 Fiskeritillatelser, fradrag for avskrivninger

F-13-7.14.1 Generelt

Fiskeritillatelser som ikke er tidsbegrenset kan bare avskrives hvis verdifallet er åpenbart, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd første punktum. Noen fiskeritillatelser er tidsbegrensede og kan da avskrives lineært, jf. sktl. § 14-50. Avskrivning kan foretas fra og med det første inntektsåret de får kvotemessig virkning (kan utnyttes). Om avskrivninger av de ulike typene tillatelser, se nedenfor.

F-13-7.14.2 Konesesjon

Enkelte av de norske fiskeriene for den havgående flåten er begrenset til bestemte fiskefartøyer med konesesjon for slikt fiske. Konesesjon er varige tillatelser tildelt med hjemmel i § 12 i lov 26. mars 1999 nr. 15 om retten til å delta i fiske og fangst (deltakerloven).

Konesesjoner anses ikke som tidsbegrensede og kostpris kan derfor bare avskrives ved åpenbart verdifall, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd første punktum. Se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)» og LRD 28. januar 2002 i Utv. 2002/471 (Ytterstad Fiskeriselskap AS). (Lagmannsretten fant at verdien av ringnotkonesesjon ved kjøp av fiskefartøy var et immaterielt driftsmiddel som ikke kunne avskrives.)

F-13-7.14.3 Deltakeradgang

En betydelig del av de norske fiskerierne er begrenset til fartøy med deltakeradgang. Deltakeradgang gis formelt for ett år av gangen av fiskerimyndighetene i medhold av § 21 i deltakerloven. Det kreves likevel ikke at fartøyeier skal søke og tildeles individuelle tillatelser hvert år. For fartøy som oppfyller vilkårene fornyes normalt deltakeradgangen årlig.

Deltakeradganger anses ikke som tidsbegrensede, og kostpris kan derfor bare avskrives ved åpenbart verdifall, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd første punktum. Se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)» og LRD 28. januar 2002 i Utv. 2002/471 (Ytterstad Fiskeriselskap AS. Lagmannsretten fant at ringnotkonsesjon var et immaterielt driftsmiddel hvor inngangsverdien ikke kunne avskrives.).

F-13-7.14.4 Strukturkvoter, generelt

Fartøy/fartøyeiere med visse typer deltakeradganger (jf. deltakerloven § 21) kan søke om å få overført et fartøys kvoteandeler for ulike fiskerier til andre fartøy som strukturkvote hos samme eller andre eiere som tilfredsstiller fastsatte vilkår, jf. forskrift 7. november 2003 nr. 1309 om spesielle kvoteordninger for kystfiskeflåten § 7. En tilsvarende ordning gjelder for havfiskeflåten, jf. i forskrift 4. mars 2005 nr. 193 om strukturkvoteordning mv. for havfiskeflåten § 5 (lov 3. juni 1983 nr. 40 om saltvannsfiske mv.). En slik konvertert kvoteandel kan fordeles på flere fartøy som strukturkvote. Det mottakende fartøyet får en forhøyet kvoteandel på betingelse av at det avgivende fartøyet permanent tas ut av alle fiskerier som fartøyet har konsesjon, deltakeradgang mv. for. Utfaset fiskefartøy oppgir med andre ord for godt sine fiskeritillatelser til vedkommende fiskerier.

Strukturkvoter tildeles for ett år av gangen og kan tildeles i inntil 20 år. Strukturkvote som er tildelt første gang før 2007, kan tildeles i inntil 25 år regnet fra og med 2008. Fiskerimyndighetenes prøving av om vilkårene for tildeling er oppfylt, gjøres for første gangs tildeling. Årlig tildeling skjer deretter normalt uten ny prøving. Da strukturkvoter kan tildeles i et begrenset antall år, avskrives de lineært etter sktl. § 14-50. Kostpris for strukturkvoter tildelt første gang før 2007 kan avskrives over 25 år, regnet fra og med inntektsåret 2008.

Kostpris på strukturkvoter som er tildelt i 2007, kan avskrives lineært over 20 år (fra inntektsåret 2008).

Kostpris på strukturkvoter som er tildelt i 2008 eller senere, avskrives lineært over 20 år fra og med det året strukturkvoten får kvotemessig virkning.

F-13-7.14.5 Strukturkvoter, tildeling til erstatning for bortfalt strukturkvote

Ved tildeling av strukturkvoter til erstatning for bortfalt strukturkvote etter forskrift 7. november 2003 nr. 1309 om spesielle kvoteordninger for kystfiskeflåten § 11a, vil antallet år den nye kvoten kan tildeles for, beregnes med utgangspunkt i tidspunktet for første gangs tildeling av den bortfalte strukturkvoten, jf. forskriften § 11a tredje punktum. Ble f.eks. den opprinnelige kvoten første gang tildelt i 2008, vil den kvoten som tildeles til erstatning for den opprinnelige, kunne tildeles t.o.m. år 2027 (totalt 20 år). Hvis kvoten tildeles annet fartøy under samme eier, kan den lineære avskrivningen av eventuell kostpris på den opprinnelige kvoten videreføres upåvirket av «kvotebyttet». Blir kvoten tildelt fartøy under annen eier mot vederlag til den som har oppgitt kvoten, anses dette som realisasjon av immaterielt driftsmiddel. Inngangsverdien for ny eier må avskrives lineært over gjenværende periode, jf. forskriften § 11 første ledd og § 11a tredje punktum. Om behandling av gevinst/tap hos tidligere eier, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

F-13-7.14.6 Strukturkvoter, splitting av strukturkvote

Løpetiden for ny strukturkvote som tildeles ved splitting av strukturkvote etter forskrift 7. november 2003 nr. 1309 om spesielle kvoteordninger for kystfiskeflåten § 11b, regnes fra tidspunktet for tildelingen av den opprinnelige strukturkvoten, jf. forskriften § 11b annet punktum. Blir den utskilte andelen av kvoten tildelt et annet fartøy under samme eier, kan den lineære avskrivningen av eventuell kostpris på den opprinnelige kvoten videreføres upåvirket av «kvotesplittingen». Hvis den utskilte delen av kvoten tildeles fartøy under annen eier mot vederlag til den som har oppgitt kvoteandelen, anses dette som delvis realisasjon av immaterielt driftsmiddel. Inngangsverdien for ny eier må avskrives lineært over gjenværende periode,

jf. forskriften § 11 første ledd og § 11a tredje punktum. Om behandling av gevinst/tap hos tidligere eier, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

Se for øvrig emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel», pkt. 2.2.3.

F-13-7.14.7 Enhetskvoter

Fra og med 2006 er tilnærmet samtlige enhetskvoter omgjort til strukturkvoter. Kostpris på eventuelle eksisterende enhetskvoter kan avskrives lineært over levetiden, se sktl. § 6-10 tredje ledd annet punktum, jf. § 14-50, og SKD 13. desember 2005 i Utv. 2006/983.

F-13-7.15 Forsikring

F-13-7.15.1 Pakkeforsikring iht. overenskomst/tariffavtale

Arbeidsgiver plikter å tegne visse forsikringer for mannskapet han til enhver tid har i sin tjeneste. Til den som har mannskap i tjeneste tilbyr forsikringsselskapene en såkalt pakkeforsikring. Denne forsikringen omfatter følgende:

- persondel som omfatter:
 - yrkesskadeforsikring
 - avtalte tilleggsdekninger til yrkesskadeforsikringen
 - gruppelivsforsikring
- sjødel som omfatter:
 - forlishyre
 - sykehyre
 - dødsfallshyre
 - mannskapstøy og eiendeler
 - hjemsendelsesomkostninger ved skade eller sykdom

Premie til pakkeforsikring medfører ikke skatteplikt for mannskapet, men er fradragsberettiget for den som drifter fartøyet/båteier.

F-13-7.15.2 Refusjon av forsikringspremie for båt og bruk

Ved landlegge på grunn av kvoteregulering av fiske mv. vil det forekomme at kostnadsført forsikringspremie på fartøy, redskap o.l. blir nedsatt. Nedsettingen skal redusere premiefradrag/tas til inntekt det året den blir avregnet/utbetalt.

Tilbakebetalingen (ristornering) skal innrapporteres av forsikringsselskapet, se skatteforvaltningsforskriften § 7-3-4 første ledd bokstav c nr. 10.

F-13-7.16 Fraktinntekter, slep mv.

Betaling for frakting, slep mv. under fiske blir som regel fordelt på deltakerne i fisket på samme måte som lottene og tas også med i oppgjøret fra fisket.

Om forholdet til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, se [pkt. 8](#).

F-13-7.17 Fritidsfiske

Netto salgsinntekt fra fritidsfiske, er som hovedregel skattepliktig som arbeidsinntekt for den delen av inntekten som overstiger kr 4 000, jf. skatteloven § 5-1, 5-10 og FSVIN § 5-15-6 første ledd. For å komme fram til netto salgsinntekt gis det fradrag for faktiske kostnader som er direkte knyttet til den solgte fangsten. Dette kan for eksempel være kostnader til drivstoff, agn, eventuelle avgifter og andre trekk på fiskerens avregning. Andre kostnader inngår normalt i minstefradraget. Se også Skattedirektoratets prinsipputtalelse avgitt 17. februar 2021 i Utv. 2021/488 og på [Fritidsfiske – Skatteetaten](#).

F-13-7.18 Inndragning

Om den skattemessige behandlingen av inndragning av fangst og/eller redskap ved ulovlig fiske, se emnet «[Ulovlige inntekter, fradrag for bestiklinger mv.](#)».

F-13-7.19 Kommunikasjonsutstyr

Kostnader til kommunikasjonsutstyr om bord (for eksempel VHF-radio, nødradio og nødpeileutstyr) er fradragsberettiget etter de vanlige reglene for driftsmidler.

Om fradrag for telefonkostnader, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

F-13-7.20 Konesjon

Om konesjon, se [pkt. 7.11](#).

F-13-7.21 Kontingent

Om kontingent til Norges Fiskarlag, se emnet «[Kontingenter](#)», [pkt. 3](#).

Om kontingent til Norges Kystfiskarlag, se emnet «[Kontingenter](#)», [pkt. 5](#).

F-13-7.22 Kosthold**F-13-7.22.1 Generelt**

Det er fradragsrett for kostnad til kosthold under fiske og fangst, jf. sktl. § 6-60 fjerde ledd. Er det felles kosthold om bord, skal disse felleskostnadene fremgå av båten/rederens regnskap.

Fri kost under fiske er skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Dette gjelder uavhengig av om skattyter er enslig, gift eller samboer.

F-13-7.22.2 Bokføringspliktig

Fiskere med bokføringsplikt, herunder de med årsregnskapsplikt, skal føre de faktiske kostutgiftene i regnskapet.

Hjemmefiskere (overnatting hjemme) vil ofte ha vanskeligheter med å skille kostutgifter i fiske fra kostutgifter i hjemmet. Fradraget må da fastsettes ved skjønn. I praksis kan skattyter i slike tilfeller benytte en sats på kr 106 (2022) per dag dersom han er på sjøen sammenhengende hele dagen, jf. takseringsreglene § 3-3-2.

F-13-7.22.3 Ikke-bokføringspliktig

Ikke-bokføringspliktige lottakere kan fradragsføre kostutgifter som de har dekket selv utenom felles kosthold. Kostnadene må dokumenteres.

Lottakere som deltar i hjemmefiske (overnatting hjemme) og som ikke kan dokumentere kostutgiftene, kan fastsette fradraget til kr 106 (2022) per dag dersom fiskeren er på sjøen sammenhengende hele dagen, jf. takseringsreglene § 3-3-2.

F-13-7.23 Lott/hyre**F-13-7.23.1 Generelt**

Ved felles fangst foretas oppgjør ved at nettoutbyttet av fangsten etter fradrag for fellesutgifter (delingsfangsten) fordeles på båtlott, redskapslott og mannskapslott. Mannskap mv. som deltar i den felles fangsten, får sin andel av mannskapslotten. All lottinntekt behandles som inntekt av virksomhet. Dette gjelder også for mannskapslott. Se likevel om minstefradrag for skoleelever/studenter som ikke oppfyller kravet til særskilt fradrag for fiskere, se emnet «[Minstefradrag](#)», [pkt. 3.3.5](#).

På en del fartøyer mottar noen av mannskapet både lott- og hyreinntekt. Andre mottar utelukkende hyre. Hyre kan være fastsatt som et fast beløp per tidsenhet, men er ofte resultatavhengig, for eksempel regulert som en viss andel av lotten. Hyre dekkes av fellesutgiftene eller av båtlotten. Hyre beskattes som hovedregel som lønn. Hyre som båteieren tar ut som eeneier, behandles ikke som hyre, men som en del av virksomhetsinntekten. Godtgjørelse for egen arbeidsinnsats som deltaker tar ut av et selskap med deltakerfastsetting, behandles heller ikke som hyre, men som arbeidsgodtgjørelse til deltaker, jf. selskapsl. § 2-26, se emnene «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)» og «[Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting](#)». I et kommandittselskap kan kommandittistens hyre ved arbeid om bord behandles som lønn, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», [pkt. 4.3.2](#).

Lott, parter og hyreutbetaling skal innrapporteres gjennom a-ordningen.

F-13-7.23.2 Hyrekostnader, arbeidsgiveravgift

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av hyre utbetalt til deltakere i fiske. Av all annen hyreutbetaling betales arbeidsgiveravgift. Se for øvrig emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)».

F-13-7.23.3 Lossepenger

Timegodtgjørelse som rederi utbetaler til mannskap som faktisk deltar i lossing, anses ikke som inntekt ved fiske, og utbetalingen blir arbeidsgiveravgiftspliktig.

F-13-7.23.4 Landslott

Ved laksefiske, sildefiske mv. kan fisker måtte betale landslott fordi han har festet fiskeredskap fast i land på andres eiendom. Slik landslott betales etter avtale eller etter en bestemt prosentandel av fangsten. Landslott er fradragsberettiget for fisker i den utstrekning vedkommende inntektsbeskattes for den aktuelle fangsten.

Landslott er skattepliktig for mottakeren.

F-13-7.23.5 Mannskapslott

Mannskapslott behandles som inntekt av virksomhet. Lottaker kan normalt ikke kreve minstefradrag i mannskapslott. Om minstefradrag i mannskapslott for skoleelever/studenter på sommerjobb, se emnet «Minstefradrag», pkt. 3.3.5.

F-13-7.23.6 Garantilott fra Garantikassen

Garantilott fra Garantikassen for fiskere er skattepliktig og behandles som inntekt ved deltakelse i fiske. Beløpet utbetales til båteier eller den som har ansvaret for oppgjør. Denne fordeles beløpet på mannskapet i henhold til Garantikassens avregning. Garantilotten skal innrapporteres.

F-13-7.24 Overlevingsdrakt

Kjøp av overlevingsdrakt kan fradragsføres i anskaffelsesåret dersom kostpris er under kr 15 000, sml. sktl. § 14-40 første ledd bokstav b. Er kostprisen høyere, skal den tilføres saldo i saldogruppe d. Kostprisen regnes inklusiv merverdiavgift når avgiften ikke kommer til fradrag i avgiftsoppgjør. Ved første gangs anskaffelse av drakter, må anskaffelsene ses under ett i forhold til grensen for aktivering og avskrivning/direkte fradragsføring.

F-13-7.25 Premie til pensjonstrygden

Premie til pensjonstrygden for fiskere er fradragsberettiget. Pensjonsalder for fiskere er 60 år, jf. lov 28. juni 1957 nr. 12 om pensjonstrygd for fiskere (Fiskerpensjonsloven).

F-13-7.26 Privat bruk av båt

Fordelen ved privat bruk av båt til ferieturer e.l. er skattepliktig inntekt.

F-13-7.27 Produktavgift

Produktavgift som er pålagt fiskerinæringen, er fradragsberettiget. For inntektsåret 2023 er satsen for produktavgiften fastsatt til 2 %.

F-13-7.28 Påkostning eller vedlikehold

Om grensen mellom påkostning og vedlikehold, se emnene om driftsmidler og emnet «Vedlikehold».

F-13-7.29 Refusjon av merverdiavgift til lottaker

Lottakere som selv holder redskap, men som ikke er registrert som merverdiavgiftspliktig, har rett til å få refundert merverdiavgiften, jf. merverdiavgiftsloven § 10-6. Søknaden om refusjon sendes skattekontoret, jf. merverdiavgiftsforskriften § 10-6-2. Refusjonsbeløpet er skattepliktig inntekt.

F-13-7.30 Reisekostnader

Reisekostnader som fiskeren har ved på- og avmønstring, er fradragsberettiget etter reglene for yrkesreise. Mannskap som bare har hyre (lønnstakere) kan velge å behandle reisen etter reglene for besøksreiser. Fradraget føres direkte i skattemeldingen. Reisekostnader skal ikke redusere beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, jf. FFSFIN § 6-60-1 annet ledd.

Om fradrag for reise ved besøk i hjemmet, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

F-13-7.31 Selvassuransfond

Avsetning til selvassuransfond kan foretas med virkning for inntektsfastsettingen når fartøyet er på minst 50 registertonn brutto og brukes i virksomhet, jf. sktl. § 8-6.

Foreligger det ikke full kaskoforsikring for fartøyet, vil eieren være selvassurandør for den delen av skaden som ikke dekkes av kaskoforsikringen. Det kan avsettes beløp som tilsvare differansen mellom premie for full kaskoforsikring og den premie som faktisk betales. Årets avsetning reduseres eller faller bort dersom skattyteren samme år krever fradrag for tap som skyldes selvassurans, og som ikke dekkes av tidligere års avsetning.

Ubenyttet avsetning som ikke er brukt innen 10 år, skal inntektsføres det året 10-årsfristen utløper. Avsetning foretatt for inntektsåret 2013 og som ikke er benyttet innen utgangen av 2023 må således inntektsføres i inntektsåret 2023. Tilbakeførte avsetninger til selvassuransfond skattlegges i den kommunen hvor skattyteren er skattepliktig for tilbakeføringsåret.

Ved salg eller tap av fartøy inntektsføres eventuell ubenyttet del av selvassuransfond. Skattyteren kan imidlertid velge å få medregne fondet i salgssummen/erstatningen. Om føring på gevinst-/tapkonto, se emnet «[Gevinst- og tapkonto](#)».

F-13-7.32 Sjøhyre mv.

F-13-7.32.1 Bokføringspliktige fiskere

Fiskere kan fradragføre faktiske kostnader til sjøhyre mv. herunder hansker og langstøvler. Fiskere med bokføringsplikt skal føre kostnader til sjøhyre mv. i regnskapet.

F-13-7.32.2 Lottakere som ikke er bokføringspliktige

Lottakere har rett til fradrag for faktiske kostnader til sjøhyre mv., herunder hansker og langstøvler. Foreligger ikke dokumentasjon, kan fradraget settes til kr 3 100 (2022) for kostnader til sjøhyre mv. for helårsfiskere under forutsetning av at de dekker kostnadene selv. For sesongfiskere kan fradrag settes til kr 2 050 (2022). Se takseringsreglene § 2-3-6. Fradraget skal føres i skjemaet «Fiske» (RF-1213).

F-13-7.33 Skadeserstatning

Om mottatt erstatning ved tap av avskrivbare driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)». Om mottatt erstatning for delvis skade, se emnet «[Skadeserstatning](#)».

Mottatt erstatning for helt eller delvis tap av fangst er skattepliktig som inntekt av virksomhet i fiske.

Mottatt erstatning for tapt fiske er skattepliktig som inntekt av virksomhet.

Under fiske kan det oppstå situasjoner hvor fiskeren yter direkte erstatning for skade eller tap til andre uten at dette dekkes av forsikringsselskapet. Om fradragsrett for slike erstatninger, se emnet «[Skadeserstatning](#)», pkt. 13. Fradragsføres slike utbetalinger, må det opplyses hvem som har mottatt erstatningen.

F-13-7.34 Småutgifter

Det kan kreves fradrag for dokumenterte merkostnader til telefon, ekstra avis mv.

F-13-7.35 Studiekostnader

Om kostnader til studiereiser mv., se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

F-13-7.36 Sykepenger

Utbetalte sykepenger er skattepliktig inntekt. Det skal ikke beregnes minstefradrag i sykepenger som erstatter inntekt av virksomhet, herunder lottinntekt i fiske, se pkt. 7.23.

Om innrapportering av sykepenger, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. § 7-2.

F-13-7.37 Tilskudd

F-13-7.37.1 Føringstilskudd

Føringstilskudd er skattepliktig inntekt av fiske.

F-13-7.37.2 Investeringsstilskudd

Om investeringsstilskudd, se emnet «[Inngangsverdi](#)», [pkt. 10.6](#).

F-13-7.38 Underskudd

Om underskudd, se emnet «[Underskudd](#)».

F-13-7.39 Uttak av fisk til eget bruk

Verdien av fisk fra egen fangst som tas ut privat, er skattepliktig inntekt.

Uttak av fisk til eget bruk settes til kr 1 750 (2022) per husstandsmedlem, jf. takseringsreglene § 3-2-3. For barn under 10 år og for personer over 70 år reduseres satsen til det halve.

F-13-7.40 Vedlikehold eller påkostning

Om grensen mellom vedlikehold og påkostning, se emnet «[Vedlikehold](#)».

F-13-8 Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk

F-13-8.1 Generelt

Fiskere som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, har krav på et særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk i alminnelig inntekt. Fradraget gis ikke i personinntekt. Fradraget utgjør 30 % av netto arbeidsinntekt om bord under fiske på havet eller ved kysten, maksimalt kr 154 000, jf. sktl. § 6-60.

Som deltakere i fiske regnes hele mannskapet om bord på en fiskebåt. Kokk, maskinist mv. har således krav på dette fradraget på lik linje med de som arbeider på dekk og deltar i selve fisket.

F-13-8.2 Kombinasjon av særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk og særskilt fradrag for sjøfolk

Fyller en person vilkårene for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk og særskilt fradrag for sjøfolk i samme inntektsår, skal han først kreve særskilt fradrag for sjøfolk innenfor maksimalbeløpet på kr 80 000, jf. sktl. § 6-61. Se for øvrig emnet «[Sjøfolk](#)», [pkt. 3](#). Da maksimalbeløpet for særskilt fradrag for fiskere er kr 154 000, kan det i slike tilfelle kreves særskilt fradrag for fiskere inntil summen av de særskilte fradragene for sjøfolk og fiskere utgjør kr 154 000.

F-13-8.3 Hvilke typer fiske og fangst som omfattes av reglene

For å ha krav på det særskilte fradraget må skattyter ha drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten. Dette omfatter alle former for saltvannsfiske og fangstvirksomhet på sjøen, uten hensyn til om skattyter har drevet virksomheten alene eller sammen med andre. Dette gjelder også dykking etter skjell fra båt. Reglene om særskilt fradrag i alminnelig inntekt gjelder både for bokføringspliktige fiskere, lottfiskere og lønns-/hyremottakere i fiske.

F-13-8.4 Krav om hovedbeskjeftigelse

F-13-8.4.1 Generelt

Fradragsretten gjelder for fiskere som har hatt fiske eller fangst på havet eller ved kysten som hovedbeskjeftigelse i til sammen minst 130 dager av inntektsåret, jf. FSFIN § 6-60-2 første ledd siste punktum.

Har skattyter i samme inntektsår vært beskjeftiget dels i fiske som gir rett til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, og dels i arbeid som gir rett til særskilt fradrag for sjøfolk, er det tilstrekkelig at arbeidet om bord som fisker og som sjømann sammenlagt utgjør minst 130 dager for å få rett til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk. Se for øvrig [pkt. 8.2](#).

Med «hovedbeskjeftigelse» menes at vedkommende i 130-dagersperioden i det vesentligste av tiden har hatt fiske som hovedbeskjeftigelse. Skattytere som hele året bare har fiske som bierverv, kan ikke kreve særskilt fradrag. Dette gjelder for eksempel kilenotfiskere/krokgarnfi-

skere som samtidig med fisket også driver gårdsbruk. Pensjonister anses å ha fiske som hovedbeskjeftigelse hvis de driver fiske eller fangst i minst 130 dager av inntektsåret og ikke har noe annet erverv.

F-13-8.4.2 Nærmere om kravet til varighet

Kravet om minst 130 dagers deltakelse i fiske eller fangst gjelder tilsvarende som for 130-dagerskravet for særskilt fradrag for sjøfolk etter skatteloven § 6-61 med tilhørende forskrift og praksis, se Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) kap. 14.

I følge FSFIN § 6-60-2, anses vilkåret om minst 130 dager deltakelse i fiske eller fangst i inntektsåret oppfylt for skattyter som har en arbeids- eller oppdragsavtale som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dagers deltakelse pr. år. For fisker med ansvar for det fartøyet fisket skal utføres fra (selvstendig næringsdrivende), kan alternativt den forutsatte varighet dokumenteres med driftsopplegg for fartøyet. Som selvstendig næringsdrivende i denne sammenhengen regnes eier/driver av fartøy, herunder deltaker i selskap med deltakerfastsetting hvor selskapet eier/driver fartøyet og hvor deltakeren deltar i fisket.

F-13-8.4.3 Uforutsett avbrudd i fisket

En fisker som fyller vilkårene i FSFIN § 6-60-2, har rett til særskilt fradrag for fiskere selv om fisket blir avbrutt på grunn av uforutsette omstendigheter som medfører at antall dager med fiske blir færre enn 130. I slike avbruddstilfeller må fiskeren kunne dokumentere at han oppfyller vilkårene i FSFIN § 6-60-2 ved arbeids- eller oppdragsavtale eller driftsopplegg for fartøyet. Perioder med fangststopp anses i denne sammenhengen som uforutsett avbrudd i fisket.

F-13-8.4.4 Oppstartsår og avslutningsår som fisker

En fisker vil i oppstartsåret eller avslutningsåret for en lengre periode som yrkesfisker også være berettiget til særskilt fradrag for fiskere når han er omfattet av avtaler som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dager om bord i året, eller er eier/driver av fartøy med driftsopplegg som normalt medfører minst 130 dagers driftstid.

Enefisker som i løpet av året slutter som fisker, omfattes hvis vilkårene i tidligere år var oppfylt, selv om enefiskeren ikke omfattes av avtaler som nevnt. Det samme gjelder enefisker som etablerer virksomhet som fisker i året, dersom det er grunn til å anta at vilkårene vil være oppfylt i etterfølgende år.

F-13-8.4.5 Reisedager/frakt av mannskap mv. ved på- og avmønstring

Båteier/skipper får medregnet den tiden som går med til å hente eller frakte hjem mannskap og redskaper. Reisedager ved på- og avmønstring på fangst- og fiskefartøy regnes også med i 130-dagersperioden.

F-13-8.4.6 Søn- og helligdager, hjemmefiskere

Hjemmefiskere kan bare regne med søn- og helligdager i driftstiden dersom de rent faktisk har drevet fiske på disse dagene.

F-13-8.4.7 Arbeid på land

Tid som medgår til å arbeide på land, regnes normalt ikke med. Dersom en ellers aktiv fisker av driftsmessige årsaker må arbeide på land i kortere perioder med ulike arbeidsoppgaver for båtlaget mens båten er ute på fiske, kan han likevel regne landoppholdet med i driftstiden. Dette gjelder for eksempel arbeid med egning, sløying, reparasjoner mv. Det må stilles krav om at vedkommende hele inntektsåret sett under ett er med om bord og deltar i fisket i større utstrekning enn han er på land og utfører arbeidsoppdrag som «landmann» i båtlagets regi.

F-13-8.4.8 Kvotereguleringer

Fiskere som på grunn av kvotereguleringer bare drar ut på fiske enkelte dager i en periode, anses å ha fiske som hovedbeskjeftigelse i hele perioden. Dette forutsetter at fisket er eneste inntektsgivende beskjeftigelse i perioden, og at en viss regularitet i fisket kan sannsynliggjøres.

F-13-8.4.9 Landligge

Landligge som skyldes dårlig vær, medregnes også som driftstid. Også tid som går med til kortere uforutsette reparasjonsopphold (akutte reparasjoner) mens båten er på fiske, kan regnes med.

F-13-8.4.10 Fiskefartøy brukes til andre oppdrag

Tidsrom hvor fartøyet er tatt ut av fiske for å utføre frakt- og/eller slepeoppdrag, skal ikke telle med ved beregningen, med unntak av tilfeldige kortere oppdrag.

F-13-8.4.11 Sykdom, arbeidsledighet

Har fiskeren ikke kunnet delta aktivt i fiske på grunn av sykdom, skal den tiden vedkommende har mottatt sykepenger regnes med i 130-dagersperioden. Tidsrom hvor skattyter mottar arbeidsavklaringspenger regnes ikke med i 130-dagersperioden.

Perioder hvor fiskeren mottar dagpenger under arbeidsledighet, skal ikke telle med.

F-13-8.5 Underskudd

Skattyter skal ha særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk selv om han har (eller derved får) et samlet underskudd ved fastsetting av alminnelig inntekt. Samlet underskudd som inkluderer særfradraget for fiske, behandles på vanlig måte ved at det overføres til fradrag hos ektefellen eller fremføres til fradrag et senere år når vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «[Underskudd](#)».

F-13-8.6 Spesielt om maksimumsbeløpet for særskilt fradrag

F-13-8.6.1 Generelt

Maksimumsbeløpet på kr 154 000 gjelder for hver person og for hvert inntektsår.

F-13-8.6.2 Ektefeller

Dersom begge ektefeller har rett til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, gjelder maksimumsbeløpet for hver av dem.

F-13-8.6.3 Dødsfall

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk avkortes ikke om skattyteren dør i løpet av året.

F-13-8.6.4 Bosatt i Norge en del av året

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk avkortes ikke om skattyteren bare har vært bosatt i Norge en del av året, f.eks. på grunn av inn eller utflytting. Skattyter må imidlertid ha hatt inntekt av fiske i minst 130 dager i den perioden av inntektsåret han har vært bosatt i Norge.

F-13-8.6.5 Etterbetaling

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk skal ikke økes selv om skattyteren får utbetalt og skattlegges for fiskeinntekt opptjent i tidligere år i tillegg til årets fiskeinntekt. Dette gjelder også om skattyteren ikke har utnyttet maksimalbeløpet fullt ut i de tidligere år.

F-13-8.7 Beregningsgrunnlaget

F-13-8.7.1 Inntekter

Følgende inntekter av fiske skal tas med i grunnlaget for særskilt fradrag:

- nettoinntekt av enefiske
- mannlott
- hyre-/lønnsinntekt som aktiv fisker
- garantilott (minstelott)
- feriepenger
- redskapslott
- sykepenger/sykelønn som fisker

- erstatning fra forsikringsselskap for tap av løpende arbeidsinntekt i fiske når mottaker er aktiv fisker, og det er sannsynlig at vilkårene om driftstid mv. ville blitt oppfylt hvis den erstatningsutløsende hendelsen ikke hadde inntrådt
- verdien av fisk til eget bruk med det beløpet som blir skattlagt
- skipperlott til eier når eieren deltar aktivt i fiske, men bare for slik lott som ikke overstiger beløp som fremgår av tariffavtale eller eventuell individuell avtale om fordeling av felles fangst.

Følgende inntekter inngår ikke i beregningsgrunnlaget:

- båtlott
- inntekt ved sinking av tang og tare
- dagpenger under arbeidsløshet
- vederlag for arbeid på land med egning av liner, sløyving av fisk, reparasjon av båt og redskaper mv. Om særskilt fradrag for såkalte «landmenn» tilknyttet båtlag som deltar i slikt arbeid, se [pkt. 8.4.7](#)
- fraktinntekter, når fartøyet tas ut av fiske for å utføre fraktoppdrag eller slepeoppdrag. Dette gjelder også kortere tilfældige oppdrag.

F-13-8.7.2 Kostnader

Følgende kostnader skal redusere beregningsgrunnlaget:

- kostutgifter, herunder kostutgifter som ikke er ført til fradrag som felleskostnader
- dokumenterte merkostnader ut over kostutgifter, som f.eks. utgifter til telefon, ekstra avis mv.
- for lottfiskere; kostnader til redskap som lottfisker holder og som skal dekkes av lottinntekten
- for enefisker; bare kostnader i den utstrekning de vedrører inntekten av enefiske.

Beregningsgrunnlaget skal ikke reduseres med følgende kostnader:

- kostnader til sjøhyre mv.
- reisekostnader ved på- og avmønstring
- reisekostnader ved besøk i hjemmet, herunder kost- og småutgifter på reisen
- rentekostnader
- minstefradrag i hyre-/lønnsinntekt
- kostnader til trykdepremier

F-13-9 Realisasjon av driftsmidler

Om behandling av vederlag ved salg av/erstatning for tap av driftsmiddel, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

F-13-10 Opphør av virksomhet

Om enkelte skatteregler ved opphør av virksomhet, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

F-13-11 Merverdiavgift

F-13-11.1 Uregistrert fisker

Fisker som ikke er registrert eller registreringspliktig i merverdiavgiftsmanntallet, skal ta med inntekter og kostnader inklusiv merverdiavgift ved inntektsfastsettingen. Det samme gjelder ved fastsetting av inngangsverdi for driftsmidler, for eksempel redskap, sml. sktl. § 14-40 første ledd bokstav a, tredje punktum.

Får en uregistrert lottfisker etter søknad refundert kostnadsført merverdiavgift i forbindelse med kjøp av redskap, jf. mval. § 10-6 første ledd, skal det refunderte beløpet inntektsføres.

F-13-11.2 Skyldig merverdiavgift

Skyldig merverdiavgift ved inntektsårets utgang er fradragsberettiget som gjeld.

F-13-11.3 Merverdiavgift til gode

Merverdiavgift som fiskeren måtte ha til gode ifølge den årlige skattemeldingen for merverdiavgift, er skattepliktig formue.

F-13-12 Folketrygd

Om avgifter til folketrygden, se emnene «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag» og «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

F-14 Flypersonell (sivilt)

- Sktl. § 5-11, § 6-13 og § 6-30 første ledd
- FSSD § 6-13

F-14-1 Generelt

Nedenfor behandles bare sivilt flypersonell. Om militært flypersonell, se emnet «Forsvarspersonell».

Flypersonell har mobilt arbeidssted og anses å oppholde seg på arbeidsstedet når de er på arbeid om bord i flyet. Dette gjelder selv om arbeidet utføres om natten. Dette innebærer at flypersonell ikke anses å være på tjenestereise når de er på det mobile arbeidsstedet, og de kan derfor ikke oppebære skattefri kostgodtgjørelse for denne tiden.

Nærmere om mobilt arbeidssted, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting», pkt. 3.2.

Om når personer anses å overnatte utenfor hjemmet, se emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet».

Har flypersonell opphold utenfor hjemmet i forbindelse med f.eks. kurs eller møter, gjelder de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» og emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

F-14-2 Merkostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting

F-14-2.1 Inntektsfradrag

Flypersonell gis fradrag for merutgifter til kost under arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting etter de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet».

F-14-2.2 Kostgodtgjørelse

Kostgodtgjørelse som flypersonell mottar ved arbeidsforhold utenfor hjemmet med overnatting er skattefri etter de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet».

F-14-3 Merkostnader til losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet

Om behandling av godtgjørelse til dekning av losjikostnader, se emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 11.

Frادrag for merkostnader til losji gis kun når skattyter kan dokumentere kostnadene, jf. FSSD § 6-13-2.

F-14-4 Kostutgifter ved fravær uten overnatting

F-14-4.1 Inntektsfradrag

Er skattyteren hjemmefra mindre enn ett døgn, anses han normalt ikke å ha merkostnader til kost. Om fradrag i de tilfeller skattyteren arbeider minst 10 timer sammenhengende, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting», pkt. 3.3.

F-14-4.2 Kostgodtgjørelse

Flypersonell anses å oppholde seg på arbeidsstedet når de er på arbeid om bord i flyet.

Kostgodtgjørelse ved mindre enn 10 timer sammenhengende arbeid anses alltid fullt ut som lønn.

Om dekning av ekstra måltid ved minst 10 timers sammenhengende arbeid, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting», pkt. 4.3.8.

F-14-5 Uniform

Fri uniform som arbeidsgiver stiller til disposisjon for flypersonell er ikke skattepliktig, jf. FSFIN § 5-15-5 fjerde ledd.

Uniformsgodtgjørelse behandles etter nettometoden og gir normalt ikke overskudd.

Se for øvrig emnet «[Arbeidstøy mv.](#)».

F-14-6 Flyrisiko og Loss of license**F-14-6.1 Generelt**

Det stilles omfattende helsekrav til flypersonell. Dersom den medisinske tilstanden tilsier det, kan en flyver miste lisensen varig eller midlertidig (Loss of license). I flybransjen er det vanlig at flyvere enten forsikres for Loss of license eller at det inngås avtale om at arbeidsgiver foretar utbetalinger til flyveren dersom flyveren mister lisensen.

F-14-6.2 Forsikring for Loss of license

Forsikringspremie for Loss of license som dekkes av flypersonellet selv, er fradragsberettiget som premie til syke- og ulykkesforsikring. Det samme gjelder tilleggspremie ved livsforsikring pga. flyrisiko. Sum fradrag for tilleggspremie og premie for Loss of license kan maksimalt utgjøre kr 700, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav e, og inngår i minstefradraget.

Arbeidsgivers dekning av premie til Loss of license er skattepliktig, og skal innrapporteres som lønn. Premien kan behandles som skattefri gave innenfor beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

Engangsutbetaling fra forsikringsselskapet ved inntreden av forsikringstilfelle er ikke skattepliktig. (Om dagpenger, se emnet «[Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskade-forsikring](#)», pkt. 3.1.)

F-14-6.3 Utbetaling fra arbeidsgiver

Utbetaling fra arbeidsgiver til flyver i tilfeller der flyveren mister lisensen anses som skattepliktig lønnsutbetaling, jf. sktl. § 5-1 og § 5-10. Se også [SKD 9. mars 2021](#) i Utv. 2021/490.

F-14-7 Reise mellom hjem og fast arbeidssted

Om fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)» og spesielt [pkt. 2.5](#).

F-14-8 Fri bolig

Om fri bolig, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)».

F-14-9 Akklimatiseringstillegg

Akklimatiseringstillegg er skattepliktig.

F-14-10 Fordel ved rimelige reiser

Om fordel ved rimelige privatreiser for flypersonell, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», [pkt. 6.36.7](#).

F-14-11 Andre kostnader

Følgende kostnader er fradragsberettiget når skattyter må betale kostnadene selv:

- pliktig legekonsultasjon
- fornyelse av flysertifikat
- nødvendig spesialutstyr
- faglitteratur, se emnet «[Faglitteratur](#)»

Kostnadene inngår i eventuelt minstefradrag.

Kostnader til typeutsjekk på ny flytype i forbindelse med tiltredelse av stilling, er som hovedregel ikke fradragsberettiget da dette ikke anses som ajourhold av flygerutdanningen. Er slik typeutsjekk et vilkår for å fortsette i en stilling flygeren allerede har, vil det derimot foreligge fradragsrett, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)», [pkt. 2](#).

Kostnader til fornyelse av flysertifikat er ikke fradragsberettiget dersom flygeren ikke arbeider som flyger når kostnadene pådras.

F-15 Flyttekostnader

– Sktl. § 6-1 og § 6-30

F-15-1 Vilkår for fradrag

F-15-1.1 *Generelt*

Flyttekostnader som hovedsakelig er pådratt for å overta lønnet stilling, er som utgangspunkt fradragsberettigede, jf. sktl. § 6 -1 første ledd. Det samme gjelder hvor skattyter flytter for å starte eller overta en virksomhet.

Det er uten betydning om skattyteren har hatt inntektsgivende arbeid eller virksomhet før flyttingen. Hvor flyttingen skjer i forbindelse med overtakelse av en stilling, er det imidlertid en forutsetning at skattyteren har akseptert tilbud om stillingen før flyttingen tok til. Skal skattyter overta eller starte opp en virksomhet, må det foreligge avtale om overtakelse eller konkrete planer for virksomheten før flyttingen tar til.

Selv om flyttingen faller sammen med overtakelse av en stilling mv., kan det f.eks. ved kort flytteavstand være andre forhold som har vært hovedmotivet for flyttingen. I så fall foreligger det ikke fradragsrett for flyttekostnadene.

Flyttekostnader i forbindelse med fratreden fra stilling uten at skattyter skal overta en ny stilling mv., er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget. Om unntak, se [pkt. 1.4](#).

For lønnstakere og pensjonister vil fradragsberettigede flyttekostnader inngå i minstefradraget.

F-15-1.2 *Studenter mv.*

Heltidsstudent har ikke krav på fradrag for flyttekostnader til studiestedet, selv om han skal ha arbeid på studiestedet ved siden av studiene. Dette gjelder også om studenten har en heltidsjobb på studiestedet i feriene. Om studenter som får fradragsrett for kostnader til studiene fordi de mottar lønn for å studere, se emnet [«Utdanning – tilskudd og kostnader»](#).

Studenter har krav på fradrag for flyttekostnader, regnet fra det skattemessige hjem, i forbindelse med overtakelse av stilling etter endt studium. Dersom flytting foretas fra studiested til arbeidssted, må fradrag for flyttekostnadene begrenses til hva flytting mellom skattemessig hjem og arbeidssted ville ha kostet.

F-15-1.3 *Utland*

Fradragsretten gjelder også kostnader til flytting fra utlandet til Norge og fra Norge til utlandet, såfremt inntekten i den nye stillingen vil være skattepliktig i Norge.

F-15-1.4 *Fratreden fra stilling*

Flyttekostnader i forbindelse med fratreden fra stilling uten at skattyter skal overta en ny stilling, er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget. Pensjonister som må fraflytte tjenestebolig ved oppnådd pensjonsalder/tilståelse av uføretrygd, har imidlertid krav på fradrag, se FIN 21. oktober 1975 i Utv. 1975/587. Fradragsretten for disse omfatter i prinsippet bare kostnader til rydding av og utflytting fra tjenesteboligen. I praksis er det også godkjent fradrag for flyttekostnader helt frem til den nye boligen i rimelig utstrekning.

F-15-1.5 *Stortingsrepresentant*

Om flyttekostnader for stortingsrepresentanter, se emnet [«Stortingsrepresentanter mv.»](#).

F-15-2 Hva fradragsretten omfatter

F-15-2.1 *Generelt*

Fradragsretten omfatter bl.a.

- reisekostnader for skattyteren selv og hans husstand. Er reisen foretatt innenlands med egen privatbil, beregnes fradragets størrelse etter de kilometersatser som anvendes når en privatbil brukes noe i yrket, se emnet [«Bil – fradrag for bilkostnader»](#).
- kostnader til flytting av innbo og løsøre, herunder kostnader til pakking, emballasje, nødvendig lagerleie, særskilt forsikring av innbo mv. under transport og lagring mv.

- renholds- og oppryddingskostnader
- karantenekostnader for kjøledyr
- kostnader til montering av oppvaskmaskin mv. i den nye boligen

Det kan kreves fradrag for reisekostnader mv. i forbindelse med besiktigelse, overtakelse og tilflytting til den nye boligen, samt reisekostnader i forbindelse med konferanser om den nye stillingen. Det samme gjelder reisekostnader mv. i forbindelse med forsøk på å erverve ny bolig på det nye arbeidsstedet. Kostnader som skal aktiveres som en del av kostprisen på den nye boligen som f.eks. meglerprovisjon, tinglysningsgebyr og dokumentavgift, vil ikke komme til fradrag. Det samme gjelder kostnader til påkostning på den nye boligen.

Flyttekostnadene må kunne dokumenteres eller sannsynliggjøres på annen måte. For løn-
nstakere og pensjonister inngår kostnadene i minstefradraget.

Merkostnader til kost og losji i forbindelse med overnatting under flyttingen gis det fradrag for etter samme regler som for merkostnader ved yrkesreiser/opphold utenfor hjemmet. Tilsvarende gjelder ved overnatting i forbindelse med konferanse/intervju om en ny stilling. Slike kostnader inngår ikke i minstefradraget. På samme måte gis det fradrag for familieforsørgers merkostnader til kost og losji på det nye stedet dersom familien ikke har kunnet flytte samtidig, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

Om fradragsrett for kostnader i forbindelse med intervju mv. hvis en ikke får stillingen, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», pkt. 5.6.1.

F-15-2.2 Personforsikring

Eventuell særskilt ulykkesforsikring under reisen behandles etter reglene for vedkommende forsikring, se emnet «[Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring](#)».

F-15-3 Flyttegodtgjørelse

Flyttegodtgjørelse er skattefri for mottakeren/skattyteren dersom skattyteren ville hatt fradragsrett for flyttekostnadene om han hadde dekket dem selv, se [pkt. 1](#).

Flyttegodtgjørelse som overstiger faktiske kostnader er som utgangspunkt skattepliktig inntekt for mottakeren. For skattytere som har fått flyttegodtgjørelse etter satser og bestemmelser i statlig regulativ (særavtale), kan det legges til grunn at flyttegodtgjørelsen tilsvarer reelle flyttekostnader. Gis det godtgjørelse for flyttekostnadene på annet grunnlag, må dekningsbeløpet stå i et rimelig forhold til hva lignende flytting ville ha kostet etter gjengse priser.

Dekkes/refunderes de fradragsberettigede flyttekostnadene av arbeidsgiver mot originalbilag, foreligger ikke skattepliktig overskudd.

Refusjon av og godtgjørelse til dekning av flyttekostnader som ikke er fradragsberettiget anses i sin helhet som lønnsinntekt.

F-15-4 Stedet for fradrag

Flyttekostnader i forbindelse med etablering eller overtakelse av virksomhet kommer til fradrag i den kommunen virksomhetsinntekten skatlegges. Tilsvarende kostnader for en lønsmottaker/pensjonist kommer til fradrag i vedkommendes skattekommune, normalt fraflyttingskommunen.

F-16 Folketrygd – nedsettelse

- *Ftrl. § 3-15 fjerde ledd*
- *Forskrift 18. desember 1997 nr. 1408 om nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonsopptjening og avgift når fastsatt skatt og avgift helt eller delvis ikke er betalt (nedsettelsesforskriften)*
- *Forskrift 19. desember 1997 nr. 1421 om gjennomføring av nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjospoeng og avgift når fastsatt skatt og avgift helt eller delvis ikke er betalt (gjennomføringsforskriften)*

F-16-1 Generelt

Ved manglende betaling av trygdeavgift og skatt skal pensjonsgivende inntekt på visse vilkår settes ned.

Nedsettelsen skal gis virkning for trygdeavgift. Nedsettelsen vil også få betydning for NAVs beregning av pensjospoeng.

F-16-2 Nedsettelse ved manglende betaling

F-16-2.1 Hovedregel

F-16-2.1.1 Generelt

Pensjonsgivende inntekt skal settes ned hvis trygdeavgift til folketrygden for vedkommende inntektsår og skatt og avgift som er fastsatt sammen med denne

- ikke er fullt betalt innen tre år etter utløpet av fastsettingsåret, eller
- er vedtatt nedsatt/ettergitt/avskrevet som uerholdelig

Se forskrift 18. desember 1997 nr. 1408 om nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjospoeng og avgift når fastsatt skatt og avgift helt eller delvis ikke blir betalt (nedenfor omtalt som nedsettelsesforskriften) § 1 første ledd.

Den pensjonsgivende inntekten skal i utgangspunktet nedsettes uavhengig av hva som er årsaken til at fastsatt skatt og avgift ikke blir betalt. Dette vil for eksempel gjelde ikke-betaling som skyldes at skatten er nedsatt av hensyn til skattyter, se sktbl. § 15-1 første ledd annet punktum. Det samme gjelder dersom skattyter får en gjeldsordning etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner, og hvor gjeldsordningen omfatter skatte- og avgiftskrav.

Ved nedsettelse av pensjonsgivende inntekt skal den pensjonsgivende inntekten som legges til grunn for reduksjonen, begrenses til 12 G. Det skal ikke tas hensyn til inntekt som etter sin art er pensjonsgivende, men som overstiger 12 G. Skatter og avgifter som er beregnet av inntekt som overstiger 12 G men som ikke er betalt, skal likevel gi grunnlag for nedsettelse av den pensjonsgivende inntekten.

Nedsettelsen av pensjonsgivende inntekt foretas av skattekontoret på grunnlag av melding fra Skattedirektoratet, se forskrift 19. desember 1997 nr. 1421 om gjennomføring av nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjospoeng og avgift når fastsatt skatt og avgift helt eller delvis ikke er betalt (gjennomføringsforskriften) § 3. Den skal gis virkning både for trygdeavgift og dessuten for NAVs beregning av pensjospoeng.

F-16-2.1.2 Fastsettingsåret

Med fastsettingsåret menes året det er foretatt ordinær fastsetting (året etter inntektsåret), eventuelt det senere år det er truffet vedtak i endringssak for vedkommende inntektsår. Dette gjelder uansett om endringssaken skyldes en klage som ikke blir tatt til følge, fører til samme skatt eller til høyere eller lavere samlet skatt og selv om endringssaken ikke berører pensjonsgivende inntekt/personinntekt. Vedtak om ikke å realitetsbehandle en klage, får ikke betydning for hvilket år som er fastsettingsåret.

F-16-2.1.3 Skatt og avgift fastsatt sammen med trygdeavgiften

Med skatter og avgifter som er fastsatt sammen med trygdeavgiften, menes all skatt og avgift som inngår i siste skatteoppgjør for vedkommende skattyter det inntektsåret saken gjelder inklusiv renter beregnet etter sktbl. § 11-5. Dette vil omfatte skatt på formue, skatt på alminne-

lig inntekt, toppskatt (t.o.m. inntektsåret 2015) og trinnskatt (f.o.m. inntektsåret 2016). I samlet skatt inngår også tilleggsskatt, forsinkelsesavgift etter den opphevede ligningsloven og tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven.

Ved beregningen settes skatt og avgift fastsatt sammen med trygdeavgiften til fastsatt skatt etter alle skattebegrensninger og fradrag i skatt som f.eks. for boligsparing for ungdom (BSU), for prosentvis andel av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter (FoU) og for skatt betalt til utlandet iht. skatteavtale (kredit).

F-16-2.2 Unntak

F-16-2.2.1 Generelt

Pensjonsgivende inntekt nedsettes ikke når:

- nedsettelsen av pensjonsgivende inntekt ikke vil utgjøre mer enn 25 % av det gjennomsnittlige grunnbeløpet for folketrygden for det inntektsåret nedsettelsen gjelder, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav a
- fastsatt skatt mv. nedsettes (etter søknad) i forbindelse med etterbetaling av skatte- og avgiftspliktige ytelser, som f.eks. pensjon eller lønn mv. etter opptjeningsåret, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav b
- det pågår avdragsbetaling i henhold til avtale mellom skattekontoret og skattyter, og denne ikke misligholdes, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav c
- det foregår tvangsmessig innfordring i form av utleggstrekk, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav d
- skatte- og avgiftskravet er sikret med tilstrekkelig pant, og skattekontoret har stilt innfordringen i bero, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav e
- skatte- og avgiftskravet er brakt inn for domstolene, og saken ikke er rettskraftig avgjort, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav f
- det er klart at skatleggingen vil bli forandret i endringssak. Dette gjelder også om endringen bare kan føre til forhøyet samlet skatt og uten at pensjonsgivende inntekt endres, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav g.
- foreldre, adoptivforeldre eller pleieforeldre som skatlegges under ett med barn, jf. sktl. § 2-14, se emnet «[Barn og ungdom](#)», har fått nedsatt eller ettergitt skatt av barnets formue og/eller inntekt som ikke har inngått i beregningsgrunnlaget for pensjonsgivende inntekt hos foreldrene, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav h
- skyldige skatter og avgifter betales innen fristen som fremgår av varsel om endring av pensjonsgivende inntekt, jf. nedsettelsesforskriften § 2
- skattyter har fått skattnedsettelse etter sktbl § 15-1 eller § 15-2, men ikke er varslet om virkningen av ettergivelse, jf. nedsettelsesforskriften § 2 fjerde punktum og betaler de ettergitte skatter og avgifter innen 14 dager etter varsel om endringssaken

F-16-2.3 Gjennomføring av nedsettelse

F-16-2.3.1 Generelt

Pensjonsgivende inntekt reduseres med samme prosent som nedsatt/ikke betalt skatt og avgift utgjør av samlet skatt og avgift vedkommende inntektsår, før eventuell ettergivelse/nedsettelse av andre grunner enn etterbetaling av lønn/pensjon mv., jf. nedsettelsesforskriften § 7 første ledd. Skattekontoret fastsetter prosenten for nedsettelse etter forslag fra Skattedirektoratet, jf. gjennomføringsforskriften § 2.

NAV vil beregne pensjonspoengene på nytt av den reduserte pensjonsgivende inntekt, jf. nedsettelsesforskriften § 4. Fastsatt trygdeavgift, mellom- og høy sats, reduseres med samme prosent som pensjonsgivende inntekt. Trygdeavgift skal således ikke beregnes på grunnlag av den reduserte pensjonsgivende inntekt.

Nedsettelsen fører ikke til ny fullstendig skatteberegning.

F-16-2.3.2 Frist for endring

Fristen for å ta opp slik sak til endring er

- ved manglende betaling: fem år etter utløpet av fastsettingsåret, se nedsettelsesforskriften § 1 annet ledd annet punktum, jf. første ledd første punktum. Med fastsettingsåret menes

året det er foretatt ordinær fastsetting, eventuelt det senere år det er truffet vedtak i endringssak for vedkommende år.

- ved vedtak om ettergivelse mv.: to år etter utløpet av vedtaksåret, jf. nedsettelsesforskriften § 1 annet ledd tredje punktum

Det er tilstrekkelig for avbrytelse av fristen at skattyter har mottatt varsel om at et nærmere angitt spørsmål er tatt opp til behandling, eller at slikt varsel er sendt fra skattekontoret i rimelig tid før fristens utløp. Er det skattyteren som tar saken opp, er det tilstrekkelig at han har postlagt en henvendelse til skattekontoret før fristens utløp.

F-16-2.3.3 Varsel og vedtak

Skattyter skal varsles før endringssak iverksettes med frist til å uttale seg, se nedsettelsesforskriften § 1 annet ledd jf. sktfvl. § 5-6. Er skattyter varslet om at en nedsettelse/ettergivelse av skatter/avgifter medfører at pensjonsgivende inntekt/pensjonspoeng blir redusert, trenger ikke skattekontoret å varsle på nytt ved gjennomføringen av endringssaken. Endringssak gjennomføres ved vedtak som sendes den skattepliktige med informasjon om klageadgang, klagefrist, klageinstans og framgangsmåten ved klage mv, jf. sktfvl. § 5-8.

F-16-2.4 Senere betaling

Innbetales skyldige skatter/avgifter etter at nedsettelse av pensjonsgivende inntekt og pensjonspoeng er foretatt, medfører ikke innbetalingen adgang til å gjenopprette de nedsatte pensjonspoengene, jf. nedsettelsesforskriften § 6.

F-17 Fordelingsfradrag

- Sktl. § 6-3 annet og tredje ledd, samt § 6-90

F-17-1 Generelt

For personlige skattytere og dødsbo som har inntekt i flere kommuner (stedbunden inntekt), skal kostnader som har tilknytning til en bestemt inntektskilde, komme til fradrag i den kommune hvor den tilhørende inntekt/inntektskilde er skattepliktig. Dette vil enten være hjemkommunen eller en kommune hvor skattyter har stedbunden skatteplikt. Gjeldsrenter og andre kostnader/fradrag som ikke har tilknytning til noen bestemt inntektskilde, fordeles mellom alle de kommunene der skattyteren har inntekter, jf. sktl. § 6-90. Fordelingsfradrag er dermed summen av fradragsberettigede kostnader som ikke er knyttet til en bestemt inntektskilde.

Det er spesielle regler for behandlingen av fordelingsfradrag når personlige skattytere eller dødsbo har inntekter i flere kommuner. Reglene er ikke aktuelle for andre upersonlige skattytere enn dødsbo. Inntekt fra selskap med deltakerfastsetting skattlegges bare i deltakernes bostedskommune, jf. sktl. § 3-3 niende ledd.

Om fordeling av gjeld mellom kommuner, se emnet «Gjeld».

F-17-2 Flere kommuner

F-17-2.1 Generelt

Har skattyteren skattepliktig inntekt i flere kommuner, skal fordelingsfradrag som hovedregel fordeles forholdsmessig mellom de kommuner hvor skattyteren har inntekt, etter størrelsen av nettoinntekt før fordelingsfradrag, jf. sktl. § 6-90 første ledd.

F-17-2.2 Årets underskudd

Årets underskudd (for fradrag for fordelingsfradrag) oppstått i en kommune skal først fratrekkes øvrige inntekter i samme kommune. Dersom det fortsatt er udekket underskudd i kommunen, skal underskuddet fordeles forholdsmessig mellom kommunene sammen med øvrige fordelingsfradrag, jf. sktl. § 6-90 første ledd bokstav b.

F-17-2.3 Ektefeller

Skattlegges de som ektefeller og den ene ektefelles samlede kostnader overstiger de samlede inntekter i alle kommuner sett under ett (medregnet «hyttekommune(r)»), skal den udekkede

del overføres til fradrag hos den annen ektefelle og tas med som fordelingsfradrag ved eventuell fordeling hos denne, jf. sktl. § 6-90 tredje ledd.

F-17-2.4 Fastsettingen

Skattyteren skal levere skattemelding uten å ta hensyn til fordeling av fradrag mellom kommuner. Slik fordeling skjer maskinelt ved skatteberegningen.

F-17-3 Utland

Om fradrag i inntekt i Norge for

- personer skattepliktig som bosatt i Norge som har skattepliktig inntekt i utlandet, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 5.1
- personer bosatt i utlandet som har skattepliktig inntekt i Norge, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 5.2 og emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 14.1

F-17-4 Eksempler på fordelingsfradrag

Følgende fradrag er eksempler på fordelingsfradrag

- renter av gjeld, herunder inntektsfradrag for fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold
- andelseiers andel av fradragsberettigede kostnader i boligselskap ifølge oppgave fra selskapet
- foreldrefradrag
- tilskudd til individuell pensjonsavtale
- tidligere års underskudd (herunder fremført underskudd ved drift av våningshus i jordbruk fra 2004 og tidligere. Slikt fradrag kan imidlertid bare fordeles mellom jordbruk, skogbruk eller pelsdyrnæring)
- årets udekkede underskudd i en kommune
- bidrag til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning eller forestår undervisning
- premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring, når ikke minstefradrag benyttes
- avsetning til avviklings- og omstillingsfond for reineiere
- fradragsberettiget gave til visse frivillige organisasjoner, se emnet «[Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold](#)»

Om fordeling av særfradrag og personfradrag, se henholdsvis emnene om særfradrag og «[Personfradrag](#)».

F-17-5 Eksempler på ikke-fordelingsfradrag

Følgende fradrag er eksempler på ikke-fordelingsfradrag

- minstefradrag
- jordbruksfradrag
- særskilt fradrag for reneiere
- særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)
- særskilt fradrag for fiskere
- særskilt fradrag i inntekt fra skiferproduksjon
- faktiske kostnader vedrørende tjenesten som kostnader til flytting, faglitteratur, hjemmekontor osv.
- fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for kostnader til pendlerbolig og fradrag for besøksreiser til hjemmet
- premie til tjenstepensjonsforsikring
- fagforeningskontingent
- næringsdrivendes premie til egen tilleggstrygd for sykepenger fra folketrygden (bostedskommunen)
- aksjeinnskudd i oppstartsselskaper etter sktl. § 6-53
- årsavgift til VPS-konto

F-18 Fordringer

- Sktl. § 4-1, § 4-2, § 4-15, § 6-2 annet og tredje ledd, § 9-3 første ledd bokstav c, § 9-4 og § 14-5 fjerde ledd
- FSVIN § 6-2 og § 14-5 B og E

F-18-1 Generelt

Grunnlag for fordring kan bl.a. være

- lån av enhver art, herunder ansvarlig lånekapital
- krav på vederlag ved salg
- krav på forfalt lønn, vederlag i virksomhet mv.
- betalt forskudd hvor motytelse ikke er mottatt

F-18-2 Formuen

F-18-2.1 Hovedregel

Fordringer formuesbeskattes hos fordringshaver, jf. sktl. § 4-1. Dette gjelder uansett grunnlaget for kravet. Som formue regnes også lån til venner eller familie.

Reglene om formuesbeskatning av fordringer er like for alle skattytergrupper.

F-18-2.2 Unntak

Som formue regnes ikke

- fordringer som er avhengig av at en avtalt betingelse, som er uvisst og ikke oppfylt per 31. desember i inntektsåret, inntreffer, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a
- fordring på periodiske ytelser som skal mottas i et begrenset tidsrom av typen pensjoner, føderåd eller forsikringsutbetalinger etter ulykke, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. Unntaket gjelder ikke for krav på en bestemt pengesum betalt i terminer. Om formue på livrenteforsikring, se sktl. § 4-2 annet ledd og emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)»
- fordring på lønn, renteterminer og utbytte av aksje, andel i verdipapirfond og andre verdipapirer, dersom fordringen ikke er forfalt til betaling per 31. desember i inntektsåret, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav d
- krav på overskytende forskudd når skatten ikke er beregnet. Tilleggsforskudd som er innbetalt i løpet av inntektsåret og som vesentlig vil overstige beregnet skatt, skal likevel tas med i formuen
- krav på skattefri tilfeldig gevinst som nevnt i sktl. § 5-50 annet ledd som ikke er forfalt til betaling, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav k

F-18-2.3 Avtaler som ikke er helt oppfylt

Avtale om salg, arbeidsytelse/leie mv. som ikke er oppfylt for noen del fra noen av partene, skal det ikke tas hensyn til ved fastsettingen av formuen hos noen av partene.

Er avtalen delvis oppfylt, skal det tas hensyn til den på følgende måte ved formuesfastsettingen:

- Har kjøperen betalt ytelsen fullt ut, men selgeren ikke har levert, er det verdien per 31. desember i inntektsåret av den ytelsen som skal leveres som er kjøperens fordring. I praksis kan det i normaltilfellene legges til grunn at verdien er lik forskuddsbetalingen. Denne verdien skal føres som fordring hos kjøperen.
- Har selgeren levert ytelsen fullt ut, men kjøperen ikke har betalt, er kravet på betaling en fordring for selgeren.
- Er avtalen delvis oppfylt fra den ene eller begge sider, skal de samme prinsippene legges til grunn.

F-18-2.4 Verdssetting

F-18-2.4.1 Sikre fordringer

Sikre fordringer settes til pålydende, inklusiv eventuell merverdiavgift, uansett renteavkastning og uavhengig av når de forfaller. Dette gjelder også for fordringer knyttet til pantobligasjon.

sjoner, gjeldsbrev mv., jf. sktl. § 4-15. Ihendehaverobligasjoner o.l., herunder mengdegjeldsbrev, skal imidlertid settes til kursverdi, eller antatt salgsv verdi dersom kursen ikke er notert, jf. sktl. § 4-14.

F-18-2.4.2 Usikre fordringer

Usikre fordringer reduseres skjønnsmessig ved formuesfastsettingen til det som fordringen med rimelig sikkerhet kan innbringe, jf. sktl. § 4-15 siste punktum.

Den skjønnsmessige reduksjonen av formuesverdien for usikkerhet foretas uavhengig av den nedskrivningen som kan gjennomføres for kundefordringer med virkning for inntekten.

F-18-2.4.3 Uerholdelige fordringer

Fordringer som ikke for noen del kan ventes innfridd verdsettes til null.

F-18-2.4.4 Valutakurser

Består fordringen i krav på penger i utenlandsk valuta, verdsettes fordringen til kursen på tidspunktet for formuesfastsettingen, normalt per 31. desember i inntektsåret.

F-18-3 Tidfesting

Om tidfesting av inntektsbeskatning ved utsatt betaling, se emnene «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)» og «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

F-18-4 Avkastning

Om renter av fordringer, se emnet «[Renteinntekter](#)».

F-18-5 Valutagevinst/tap

Om skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap på fordring i utenlandsk valuta, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

F-18-6 Tap på fordringer, generelt

Tap ved realisasjon av fordringer i virksomhet er i utgangspunktet fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 første ledd. Tap som følge av ettergivelse av fordring skal vurderes etter sktl. § 6-2 første ledd, jf. HRD i Utv. 2015/576 (Rt. 2015/203) (Scancem). Utenfor virksomhet er fradragsretten sterkt begrenset, se sktl. § 9-4 første ledd jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, se nedenfor. I virksomhet gjelder ikke disse begrensningene. I virksomhet følger fradragsretten for endelig konstatert tap på fordringer også av sktl. § 6-2 annet ledd. Nærmere om tap på fordringer i virksomhet, se [pkt. 8](#).

Om når en fordring er knyttet til virksomhet, se [pkt. 8.3](#). Er kreditor og debitor nærstående selskaper, gjelder likevel unntak fra fradragsretten for visse typer fordringer, jf. sktl. § 6-2 tredje ledd og FSFIN § 6-2-2, se [pkt. 8.2](#).

F-18-7 Tap på fordringer utenfor virksomhet

F-18-7.1 Generelt

Utenfor virksomhet er det som hovedregel ikke fradragsrett for tap på fordringer, se sktl. § 9-4 første ledd jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Tap ved realisasjon av fordringer utenfor virksomhet er likevel fradragsberettiget

- når fordringen er oppstått ved realisasjon av formuesobjekt hvor salgsvederlag eller eventuell gevinst/tap er skattepliktig/fradragsberettiget og faktisk er skattlagt/nedskrevet på saldo/fradragsført, se sktl. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3
- når verdien av fordringen tidligere har vært skattlagt som inntekt, f.eks. inntekt ved bortfeste av tomt, se sktl. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3
- ved endring i valutakurs på fordring i utenlandsk valuta, se sktl. § 9-4 første ledd, jf. § 9-9. Se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

Tapet på fordringen skal i disse tilfellene fradragsføres som et tap på fordring når det er realisert, og ikke som f.eks. en korrigerende av tidligere gevinst-/tapsberegning. Dette gjelder også om gevinsten/tapet er ført på gevinst- og tapskonto. Det er imidlertid en forutsetning at det gjelder samme fordring. En fordring kan ha endret karakter slik at den har gått over til å bli en

ordinær fordring, som på tapstidspunktet ikke er omfattet av bestemmelsene i sktl. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3, se HRD i Utv. 2005/1085 (Rt. 2005/1171) (A-Holding) avsn. 90–92. (Et krav på aksjeutbytte ble ikke hevet, da selskapet skulle sikres likviditet og kapitalen skulle arbeide i selskapet. Kravet gikk da over til å bli en ordinær fordring, Siden tapet var lidt utenfor virksomhet, forelå det dermed ikke fradragrett når fordringen gikk tapt).

Momenter i vurderingen av om fordringen har endret karakter kan være om kreditor velger å unnlate å innkreve fordringen på ordinært vis, misligholdets lengde, om det foreligger interessefellesskap mellom kreditor og debitor, om kreditorselskapet har særbehandlet debitorselskapet i forhold til øvrige debitorer, hvordan kreditor regnskapsmessig har behandlet fordringen, og videre om kreditorselskapets handlemåte kan begrunnes forretningsmessig vurdert etter hvordan uavhengige parter ville opptrådt. Om et tilfelle hvor fordring på husleie overfor et datterselskap hadde endret karakter til å bli et ordinært lån, og hvor tapet ikke kunne anses å være lidt i virksomhet, se LRD (LF-2019-69330) i Utv. 2019/909 (Botten Eiendom AS).

Forutsetningen for fradrag for tap på fordring er videre at fordringen er realisert (endelig konstatert tapt), jf. sktl. § 6-2 første ledd og § 14-2 annet ledd. Det er også et vilkår for fradrag at tapet er reelt, og at det ikke foreligger f.eks. en ettergivelse som har karakter av gaveoverføring eller en overføring av verdier mellom f.eks. selskap og aksjonær. Spørsmålet må vurderes i forhold til den reelle begrunnelsen for ettergivelsen. Om et eksempel på ettergivelse som har gavepreg, se LRD 29. oktober 1992 i Utv. 1993/45 (Pedersen). Se for øvrig emnet «Gjeldsette-tergivelse, foreldelse mv.».

Om tap som er fradragberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd som kostnad til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, se emnet «Tap», pkt. 3.2.

F-18-7.2 *Spesielt om tap av tidligere inntektsførte renter på fordring*

Kreditor skal inntektsføre påløpte renter på fordring selv om de ikke er betalt ved utgangen av inntektsåret. For bokføringspliktig kreditor gjelder dette også renter som er forfalt men ikke betalt, se sktl. § 14-2 første ledd, jf. sktl. § 14-20 første ledd. Tap på fordring som gjelder tidligere inntektsførte, men ikke betalte renter, vil i utgangspunktet være fradragberettiget hos kreditor. Rentene anses likevel betalt hvis de f.eks. legges til hovedstolen slik at lånebeløpet økes og det beregnes renter av den totale hovedstolen. Det må skilles mellom disse tilfellene og når det bare gis en ordinær betalingsutsettelse med rentene. Nærmere om dette, se FIN i Utv. 1986 s 51, SKD 28. november 2014 i Utv. 2014/2153, LRD 17. august 2016 (Borgarting) i Utv. 2016/1553 (Schibsted ASA), referert i [pkt. 8.1.2](#) og LRD 4. oktober 2018 (Borgarting) i Utv. 2018/1507 (Firmament AS).

F-18-7.3 *Kontantprinsippet*

Gjelder fordringen skattepliktig inntekt som skal inntektsføres etter kontantprinsippet, f.eks. fordring på lønnsinntekt, vil normalt bare den delen av fordringen som faktisk betales, bli inntektsført, jf. sktl. § 14-3. Tap på fordring på inntekt som ikke er inntektsført/skattlagt, kan ikke fradragføres.

F-18-8 **Tap på fordringer i virksomhet**

F-18-8.1 *Endelig konstatert tap*

F-18-8.1.1 *Generelt*

Tap på fordringer i virksomhet skal som hovedregel fradragføres det året tapet er realisert/endelig konstatert, jf. sktl. § 6-2 første og annet ledd. Vilkåret for fradrag og tidfestingen faller her sammen. Tapet vil være realisert/endelig konstatert f.eks. ved skyldnerens konkurs, akkord, fastslått insolvens eller forgjeves tvangsinndrivning. Det er ikke tilstrekkelig at fordringen er ansett som uerholdelig i regnskapet, og dermed nedskrevet til null. Ved gjeldsette-tergivelse vil tapet være realisert/endelig konstatert når fordringen er endelig og irreversibelt ettergitt, jf. HRD i Utv. 2015/576 (Rt. 2015/203) (Scancem) (avsnitt 46). Det er ikke anledning til å tidfeste fradrag for tapet i et tidligere eller senere år. Om fradrag for ikke-konstaterte (urealiserte) tap på kundefordringer i virksomhet for bokføringspliktige og for banker og finansinstitusjoner mv., se nedenfor.

Det er heller ikke anledning til å kostnadsføre en del av fordringen på grunnlag av at denne delen av fordringen anses å være tapt, med mindre den uerholdelige delen er endelig frafalt

overfor debitor, f.eks. ved akkord/gjeldsettergivelse. Fordringen anses endelig ettergitt også i de tilfellene hvor det er satt betingelser for ettergivelsen så lenge betingelsene ved utgangen av inntektsåret ikke er brutt, og bruddet ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for avtalen om ettergivelse.

F-18-8.1.2 Når er tap på fordringer i virksomhet endelig konstatert

FSFIN § 6-2-1 inneholder konkrete vilkår som må være oppfylt for at tap skal anses endelig konstatert. Etter denne bestemmelsen anses tap på fordringer i virksomhet å være endelig konstatert når

- det er foretatt tvangsinndrivning eller inkasso som har vært forgjeves, eller
- en kundefordring ikke er innfridd seks mnd. etter forfall til tross for minst tre purringskrav med normale purringsintervaller og slik aktivitet fra kreditors side som forholdene tilsier, eller
- offentlig gjeldsmegling, konkurs-, likvidasjons- eller avviklingsbehandling i skyldnerens bo gjør det klart at bomidlene ikke gir eller vil gi fordringen dekning, eller
- fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig.

En fordring anses likevel ikke tapt i den utstrekning den er tilstrekkelig sikret ved pant, kaution e.l.

Selv om de konkrete vilkårene i FSFIN § 6-2-1 er oppfylt, kan det være andre forhold som tilsier at tapet ikke er endelig konstatert. Dette vil typisk gjelde hvor kreditor er et selskap med direkte eller indirekte eierinteresse i debitorselskapet. I slike tilfeller må det vurderes om ettergivelsen har sammenheng med interessefellesskapet, f.eks. om ettergivelsen skjer for å sikre videre drift i datterselskapet og om kreditor i egenskap av aksjonær vil kunne få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Fra rettspraksis nevnes:

- HRD i Utv. 1991/143 (Rt. 1990/1143) (Norse Petroleum AS). (Norse Petroleum krevde fradrag for avsetning til dekning av tap på lån ytet til selskapets heleide datterselskap. For at tapsfradrag kunne kreves, måtte det foreligge et endelig, objektivt konstaterbart tap. At fordringen var ettergitt kunne ikke i seg selv være tilstrekkelig. Det måtte kreves at fordringen i realiteten var uerholdelig. Ettergivelsen hadde liten vekt som bevismoment når den skjedde overfor et heleid datterselskap. Anslagene over verdiene i datterselskapet på avsetningstidspunktet var så vidt usikre at det ikke kunne gis fradrag. (Etter någjeldende regler ville fradragsretten vært avskåret etter reglene om fordring på nærstående i sktl. § 6-2 tredje ledd, jf. FSFIN § 6-2-2.))
- HRD i Utv. 1993/1091 (Rt. 1993/700) (Selmer Anlegg AS). (Et norsk selskap krevde fradrag for tap på lån og fordringer til 50 % eid selskap som drev virksomhet i Kenya. Høyesterett kom til at tapet måtte anses endelig konstatert på tidspunktet hvor opphør av det kenyanske selskapet var besluttet av såvel styret som av generalforsamlingen. Selskapet var insolvent da virksomheten opphørte, og det var klart at utenforstående kreditorer bare kunne tilfredsstilles gjennom ytelser fra eierselskapene.)
- HRD i Utv. 2000/1 (Rt. 1999/1663) (Hydro Fertilizer). (Krav på renter av kassakredittlån og ansvarlig lån på et britisk datterdatterselskap ble bokført løpende i morselskapet, men ble etter hvert ettergitt på grunn av dårlig økonomi i det britiske selskapet. Fradrag ble nektet, idet rentene måtte anses innvunnet. Fradrag kunne kreves først når det var helt på det rene at rentene ikke ville bli betalt. Retten la til grunn at det måtte stilles strenge krav til beviset for betalingsudyktighet. Det ble lagt vekt på at det britiske selskapets øvrige kreditorer ble dekket, og at det åpenbart ble funnet å være i konsernets interesse at virksomheten ble ført videre.)
- HRD i Utv. 2015/576 (Rt. 2015/203) (Scancem International DA) Et norsk selskap som eide 75 % av et afrikansk selskap, etterga en betydelig del av sine fordringer på det afrikanske selskapet og krevde fradrag for det ettergitte beløpet. Fradrag ble nektet fordi tapet ikke var endelig konstatert. Høyesterett uttalte at tap på ettergitte fordringer, uansett om det skjer i eller utenfor virksomhet, må anses regulert av skatteloven § 6-2 første ledd, men at fradrag uansett ikke kan kreves før tapet er endelig konstatert. Høyesterett la til grunn at det i et slikt tilfelle også må tas med i vurderingen om kreditor i egenskap av aksjonær kan få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Her forelå det ikke planer om å avvikle dat-

terselskapet, og ettergivelsen skjedde for å muliggjøre fortsatt drift. Det ble ikke tillagt betydning at datterselskapet ikke var heleid.)

- LRD 17. august 2016 (Borgarting) i Utv. 2016/1553 (Schibsted ASA) Spørsmål om tap på fordring mot datterselskap var endelig konstatert før ikrafttredelsen 6. oktober 2011 av sktl. § 6-2 tredje ledd som opphevet fradragretten for tap på fordring mot nærstående selskap. Retten la til grunn at tapet på fordringen inkl. tidligere inntektsførte renter først var endelig konstatert etter 6. oktober 2011. Et vesentlig moment til støtte for dette var at datterselskaps styre og revisor hadde bekreftet at vilkårene for fortsatt drift ble vurdert å være til stede da årsregnskapet for 2011 ble avlagt.

F-18-8.2 Avskjæring av fradagsrett ved tap på fordring mellom nærstående selskaper

F-18-8.2.1 Generelt

Fradragsretten ved tap på fordringer mellom selskaper som anses som nærstående er i utgangspunktet avskåret, jf. sktl. § 6-2 tredje ledd. Bestemmelsen gjelder for tap som er lidit i virksomhet. Selskaper mv. som faller inn under fritaksmetoden etter sktl. § 2-38 første ledd gis ikke fradrag for tap på fordringer dersom skyldneren er et selskap som er objekt etter fritaksmetoden, jf. § 2-38 annet ledd a og b, og selskapene må anses som nærstående, se § 6-2 tredje ledd. Det samme gjelder tap på fordring som et selskap med deltakerfasetting som nevnt i § 10-40 har mot et nærstående selskap som er objekt etter fritaksmetoden. Fordring mot selskap i lavskatteland omfattes ikke av avskjæringsregelen, såfremt debitorselskapet har vært hjemmehørende i et lavskatteland i hele fordringens levetid, jf. § 6-2 tredje ledd. Avskjæringsregelen gjelder heller ikke for fordring på boligselskap, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav g.

Dersom skattyter må innfri en kausjonsforpliktelse, anses ikke innfrielsen som et fradagsberettiget tap. Fradragsretten må vurderes når regressfordringen er tapt, og spørsmålet vil være om dette tapet omfattes av avskjæringsregelen. Om et slikt tilfelle, se LRD (LH-2020-89656) i Utv. 2021/19 (Troms Kraft AS).

F-18-8.2.2 Nærstående selskap

Det er gitt nærmere regler i FSFIN § 6-2-2 om hvilke selskaper som anses som nærstående. Avskjæringsregelen er begrenset til tilfeller der morselskapet har en eierandel på 90 % eller mer i debitorselskapet. Kravet vil også være oppfylt

- ved indirekte eie hvis kravet til eierandel på 90 % eller mer er oppfylt i hvert ledd i eierkjeden
- hvis to eller flere selskaper i eierkjeden sammen oppfylder kravet til eierandel i debitorselskapet
- hvor kreditor- og debitorselskapet direkte eller indirekte eies med 90 % eller mer av et felles morselskap. Dette medfører blant annet at fordringer mellom søsterselskaper vil omfattes av avskjæringsregelen.

Eier debitorselskapet 90 % eller mer av aksjene eller selskapsandelene i kreditorselskapet vil de likevel ikke være nærstående etter bestemmelsen, jf. FSFIN § 6-2-2 første ledd siste punktum. Dette vil i hovedsak omfatte de tilfellene der kreditorselskapet er et datterdatterselskap og debitorselskapet et datterselskap av samme morselskap.

F-18-8.2.3 Fordringer som ikke omfattes

Det er også gitt nærmere regler om hvilke fordringer som omfattes av bestemmelsene, jf. FSFIN § 6-2-2 annet ledd. Enkelte former for fordringer som oppstår i forbindelse med ordinær drift skal ikke omfattes av avskjæringsregelen. Dette gjelder:

- Kundefordringer. Regelen vil således ikke medføre begrensninger ved anvendelsen av de alminnelige regler i skatteloven om tap på kundefordringer, herunder § 6-2 annet ledd og FSFIN § 6-2-1 første ledd bokstav b, samt regelen om nedskrivning av kundefordringer i sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstavene b til e. Om at en fordring kan endre karakter, se [pkt. 7.1](#).
- Fordringer der verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for kreditorselskapet eller selskap som er nærstående til kreditorselskapet.

- Fordringer som oppstår i forbindelse med trekantfusjoner /-fisjoner som gjennomføres etter fordringsmodellen, jf. sktl. § 11-7 tredje ledd.
- Tap som nevnt i sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav g lidt av banker og finansieringsforetak mv., når fordringen er en del av kreditors ordinære utlånsvirksomhet.

F-18-8.3 Tilknytning til virksomhet

F-18-8.3.1 Generelt

For å få fradrag for tap etter reglene om tap i virksomhet, jf. sktl. § 6-2 annet ledd, må tapet være lidt i skattyters egen virksomhet. Det må da først tas stilling til om skattyter driver en virksomhet i skattelovens forstand. Om hva som er virksomhet i skattelovens forstand, se emnet «**Virksomhet – allment**». Dernest må det tas stilling til om tapet har tilstrekkelig tilknytning til denne virksomheten.

Spørsmålet om et tap eller en gevinst har tilstrekkelig tilknytning til en virksomhet, har dannet grunnlag for en omfattende rettspraksis. En stor del av denne rettspraksisen knytter seg til gevinst og tap ved realisasjon av aksjer, som før 1992 i stor utstrekning ikke var skattepliktig/fradragsberettiget, med mindre aksjene hadde tilstrekkelig tilknytning til en virksomhet (næringsaksjer). Ved realisasjon av aksjer har det etter någjeldende regler ingen betydning om tapet er lidt i eller utenfor virksomhet. Unntak kan være aktuelt hvor aksjer realiseres av en utenlandsk skattyter som har begrenset skatteplikt til Norge. Foreligger det ikke realisasjon, f.eks. ved gave, er reelt tap bare fradragsberettiget hvis aksjene er eid som et ledd i virksomheten til et selskap og aksjene ikke omfattes av fritaksmetoden, se emnet «**Tap**», pkt. 2.4. (Gaveelementet vil aldri være fradragsberettiget, se emnet «**Tap**», pkt. 4.) På denne bakgrunn er det i dag sjelden en aktuell problemstilling om et aksjetap har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten.

Spørsmålet om fradrag for tap i virksomhet vil derimot ofte oppstå i forbindelse med tap på utestående fordring og kausjon for andres gjeld. Har ikke selskapet fradragsrett for tap på aksjer, f.eks. fordi aksjene er omfattet av fritaksmetoden, kan det likevel foreligge fradragsrett for tap på fordringer på de samme selskapene. Om unntak for nærstående selskaper, se pkt. 8.2.

For at vilkårene for fradragsrett skal være oppfylt, må det i samsvar med rettspraksis foreligge en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og skattyters virksomhet. Spørsmålet om et tap har tilstrekkelig tilknytning til en virksomhet vil i all hovedsak være det samme her som det kravet som tidligere ble stilt for at aksjer skulle anses å ha den nødvendige tilknytning. Den rettspraksis som knytter seg til aksjer, vil derfor i all hovedsak ha samme betydning i forhold til fordringer.

F-18-8.3.2 Forholdet mellom selskap og aksjonær/deltaker

Spørsmålet om et tap er lidt i skattyters egen virksomhet vil ofte oppstå i forholdet mellom et selskap og en aksjonær. En aksjonær anses ikke å drive den virksomheten som aksjeselskapet driver. En disponent, som er hovedaksjonær vil derfor som utgangspunkt ikke ha krav på fradrag for tap på garanti og/eller lån til eget aksjeselskap når han bare er lønnstaker/aksjonær, se for eksempel HRD i Utv. 1980/622 (Rt. 1980/1436) (Kahrs). Tilsvarende gjelder for aksjonærer som har andre posisjoner/verv i selskapet, f.eks. styremedlem, konsulent mv. Dette gjelder selv om det kan påvises at lånet eller garantien er gitt for å sikre disponentens lønnsinntekt. I disse tilfellene vil aksjonærens aktivitet som utgangspunkt inngå som en del av selskapets virksomhet. Det samme gjelder om aksjonæren driver en egen virksomhet, se Utv. 1986/684 (Rt. 1986/58) (Asdahl). (Skattyter ble ansett for å drive virksomhet som bedriftsrådgiver og hadde i den forbindelse påtatt seg styreverv i en rekke selskaper. Han hadde engasjert seg økonomisk i selskapet Norway Stone AS, hvor han hadde sittet i styret og vært økonomisk konsulent. Formålet med hans engasjement i dette selskapet var å oppnå kapitalavkastning, ikke å fremme egen virksomhet. Fradragsrett forelå derfor ikke. I dommen uttales det at unntak kan tenkes hvor det økonomiske engasjementet i selskapet utgjør en del av skattyters egen virksomhet.) Fradragsrett forelå i HRD i Utv. 2015/1365 (Rt. 2015/628) (Solér). (Aksjonæren pådro seg tap på garantier i forsøk på å bygge opp en profesjonell fotballklubb. Aksjonæren ble ansett for å drive en aktivitet for egen regning og risiko, og av ikke ubetydelig varighet og omfang som var egnet til å gå med overskudd. Tap på garantier ble ansett fradragsberettiget,

da det for Høyesterett ikke var omtvistet at det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom virksomheten og tapet.) Se også LRD (LB-2016-190444) i Utv. 2018/259 (Ravnaas). (Retten kom til at aksjonærens aktivitet gjennom selskapet Start Igjen AS måtte anses som virksomhet, se emnet «**Virksomhet – allment**», pkt. 3.3.3. Kravet til tilknytning var oppfylt, da aktivitetene i Start Igjen AS og datterselskapene måtte anses som en integrert økonomisk aktivitet. Det var ikke noe avgjørende argument mot tilknytningskravet at investeringen skjedde gjennom et holdingselskap.)

F-18-8.3.3 Deltaker i selskap med deltakerfastsetting

Deltaker i selskap med deltakerfastsetting anses som næringsdrivende i egenskap av å være deltaker i selskapet, forutsatt at selskapet driver virksomhet. En ansvarlig deltaker eller en kommandittist vil derfor normalt kunne få fradrag for f.eks. tap ved garanti som er stilt til kommandittselskapets kreditorer, jf. FIN 26. september 1995 i Utv. 1995/1076. Om et tilfelle hvor en aksjonær som hadde ytet lån til et aksjeselskap forgjeves hevdet at han var deltaker i et stille selskap, se HRD i Utv. 1986/684 (Rt. 1986/58) (Asdahl).

En deltaker i et NOKUS-selskap anses ikke å drive den virksomheten som NOKUS-selskapet driver, se FIN 18. desember 2001 i Utv. 2002/180. Spørsmålet om virksomhetstilknytning må her vurderes etter vanlige regler, jf. nedenfor.

F-18-8.3.4 Tap oppstått som ledd i den ordinære virksomheten

Fordringer som oppstår som ledd i den ordinære virksomheten, anses som fordringer i virksomhet. Dette vil typisk være kundefordringer, fordringer oppstått ved salg av driftsmidler o.l. Det samme gjelder utlån, hvor det å låne ut penger utgjør en del av den ordinære virksomheten, f.eks. bankers utlån.

F-18-8.3.5 Fordringer mottatt som betalingsmiddel

Fordringer på tredjemann som er mottatt som betaling for ytelser i virksomhet, f.eks. for varer, anses normalt å være ervervet i virksomhet. Går fordringen over til å få karakter av en finansiering av tredjemanns virksomhet, vil virksomhetstilknytningen kunne anses brutt.

F-18-8.3.6 Fordringer ervervet for å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet

Har skattyter ytet lån eller garanti for å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet, vil fordringen kunne anses å ha nødvendig tilknytning til virksomheten. Avgjørende er om dette er hovedformålet med det økonomiske engasjementet. Er hovedformålet å oppnå avkastning av kapitalen, typisk hvor fordringshaveren også er aksjonær, anses tapet ikke å være lidit i virksomheten. Dette gjelder selv om skattyter også gjennom sin egen virksomhet yter tjenester til selskapet. Se HRD i Utv. 1986/684 (Rt. 1986/58) (Asdahl) (referert i pkt. 8.3.2).

Det er fradragsrett hvis hovedformålet med fordringen eller garantien er å skaffe kunder, oppdrag, tilgang til forretningslokaler, vareleveranser mv. Som eksempler fra rettspraksis nevnes

- HRD i Utv. II/706 (Rt. 1936/390) (Grieg). (Deltaker i skipsmeglerfirma hadde tegnet aksjer i rederiselskaper med det formål å oppnå meglerforretninger for disse selskapene, for så å selge aksjene når meglerforretningen var oppnådd. Aksjene ble ansett eid i virksomhet.)
- HRD i Utv. 1965/456 (Rt. 1965/954) (AS Kosmos). (Hovedformålet med investering i interessentskap var å dekke behovet for kontorlokaler mv.)
- HRD i Utv. 1971/778 (Rt. 1971/575) (AS A.O. Andersen & Co Eft.). (Rederi kjøpte aksjer i hotellselskap og solgte de deretter med betydelig tap. Tapet var ikke lidit i virksomhet.)
- HRD i Utv. 1977/82 (Rt. 1976/1467) (Løiten Brænderi AS). (Tap på aksjer og fordringer i datterselskap var fradragsberettiget, da det forelå en integrert virksomhet. Lån var ytet for at aksjonæren skulle sikre seg mot ytterligere tap, for å sikre utleie av lokaler og sikre helårsbeskjeftigelse for egne ansatte.)
- HRD i Utv. i 1977/238 (Rt. 1977/143) (AS Hav og AS Havtank). (Rederiselskap krevde fradrag for tap på aksjer og lån til fiskemel- og oljefabrikk i Peru. Tapet var fradragsberettiget, fordi hovedformålet med investeringene var å skape grunnlag for laster med egne skip.)

- HRD i Utv. 1983/456 (Rt. 1983/923) (West Coast Trading Co AS). (Tap på aksjer og fordringer i datterselskap var fradragsberettiget som tap i virksomhet. Det ble lagt vekt på at morselskapet gjennom overtakelsen av datterselskapet kunne integrere den virksomheten som datterselskapet drev med virksomheten i morselskapet.)
- HRD i Utv. 1986/691 (Rt. 1986/1033) (Lervik/Nesheim). (Aksjonærer, som leide ut fast eiendom til et selskap innenfor bilbransjen hvor de eide aksjer, fikk ikke fradrag for tap på aksjer, lån og garantier mv. til dette selskapet. Det primære formålet med investeringen var å drive bilfirmaet videre, ikke å fremme utleievirksomheten.)
- HRD i Utv. 1989/113 (Rt. 1988/1244) (Osmond AS). (Selskap, som drev med import og omsetning av anleggsmaskiner, fikk ikke fradrag for tap på aksjer og kapitalinnskudd i datterselskap som var etablert ved at deler av morselskapets virksomhet ble skutt inn i datterselskapet. Aksjervervet hadde ikke noen vesentlig betydning for morselskapets egen virksomhet.)
- HRD i Utv. 1993/1091 (Rt. 1993/700) (Selmer Anlegg AS). (Tap på lån og fordringer til datterselskap som drev virksomhet i Kenya var fradragsberettiget. Formålet med etableringen av selskapet var bl.a. å kanalisere virksomhet til morselskapet, gjennom de kontrakter som ble inngått av datterselskapet.)
- HRD i Utv. 2005/1085 (Rt. 2005/1171). (Virksomhet, som tidligere var drevet i ett selskap, ble delt, slik at bygninger og finanskapital ble beholdt i ett selskap (AH), mens engros- og detaljvirksomhet ble overtatt av selskaper innenfor et konsern (TVE og TVD), eid av de samme aksjonærene. Tap på lån fra AH til TVE og TVD var fradragsberettiget. Det ble lagt vekt på AH hadde en næringsinteresse i å sikre husleieinntektene fra selskapene. Virksomhetene i TVD og TVE ville ikke ha vært mulig uten den sterke finansielle støttefunksjonen fra AH, samtidig som AH's virksomhet i det vesentlige bestod i å holde virksomheten i TVE og TVD gående.)
- HRD i Utv. 2008/389 (Rt. 2008/145) (Norsk Struts AS). (Tap på lån og garantier ble ikke ansett fradragsberettiget. Høyesterett fant at hovedmotivet med å etablere selskapet var å starte ny selvstendig og lønnsom virksomhet, ikke å oppnå driftsmessige fordeler eller økt omsetning i egen landbruksvirksomhet.)
- LRD (LB-2021-124849) (Dyranut AS) (Tap på datterselskaps fordring mot morselskap var ikke fradragsberettiget fordi fordringen ikke hadde tilstrekkelig særlig og nær tilknytning til virksomheten i datterselskapet. Morselskapets virksomhet fremsto heller ikke som en integrert del av datterselskapets virksomhet. Fordringen fremsto som en del av den ordinære finansieringen innad i konsernet.

F-18-8.3.7 Forrentning av ledig kapital

Er ledig kapital midlertidig plassert i fordringer inntil den skal brukes i virksomheten, vil eventuelt tap normalt måtte anses å være lidt i virksomhet. Hvis hovedformålet er å oppnå størst mulig avkastning av midlene, kan virksomhetstilknytningen bli ansett brutt og investeringen bli ansett som en selvstendig kapitalplassering. Dette kan være aktuelt hvor det går lang tid uten at midlene blir benyttet i virksomheten.

Som eksempler fra rettspraksis vedrørende aksjer nevnes

- HRD i Utv. 1958/630 (Rt. 1958/1262) (AS Laboremus). (Skipsselskap plasserte erstatningsbeløp mottatt etter forlis i verdipapirer i påvente av nykontrahering. Tilstrekkelig tilknytning forelå.)
- HRD i Utv. 1967/180 (Rt. 1967/402) (Skibsaktieselskapet Dalfonn). (Investering av ledig kapital i aksjer hadde til formål å oppnå gevinst, og hadde dermed ikke tilstrekkelig virksomhetstilknytning.)
- HRD (Rt. 1982/501) (AS Awilco). (Ledig kapital var plassert i aksjer. Aksjene hadde ingen tilknytning til selskapets øvrige virksomhet. Hovedmotivet med investeringen var å oppnå størst mulig avkastning.)

Dommene ovenfor gjelder aksjeinvesteringer, som ofte vil ha et større innslag av spekulasjon enn det som ofte er tilfelle når det gjelder investeringer i obligasjoner og fordringer. Hovedformålet om å oppnå avkastning vil derfor lettere foreligge for aksjer enn for kapital som midlertidig lånes ut.

F-18-8.3.8 Sterk integrasjon i debtors virksomhet

«Særlig og nær tilknytning» kan etter omstendighetene foreligge dersom kreditor er sterkt integrert og aktiv i debtors virksomhet. Eksempler fra rettspraksis på denne grensdragningen er:

- HRD i Utv. 2005/1075 (Rt. 2005/1157) (Commercial Buildings AS). (Tap på fordringer på amerikansk datterdatterselskap, var fradragsberettiget. Det amerikanske selskapet («single purpose selskap») drev eiendomsutvikling i USA. Det ble lagt vekt på at det i eiendomsbransjen ikke er uvanlig at virksomheten drives ved at et morselskap etablerer en rekke datterselskaper, som står for de enkelte byggeprosjekter, mens morselskapet har aktiv styring av datterselskapene. Det kunne ikke være avgjørende at det var tale om horisontal (og ikke vertikal) integrasjon.)
 - HRD i Utv. 2008/389 (Rt. 2008/145) (Norsk Struts AS). (Tap på lån og garantier ble ikke ansett fradragsberettiget. Høyesterett fant at hovedmotivet med å etablere selskapet var å starte ny selvstendig og lønnsom virksomhet. Hovedmotivet med å etablere det nye selskapet var ikke hensynet til egen virksomhet (gårdsdrift) og noen integrering av driften av Norsk Struts AS i driften av aksjonærenes gårder forelå heller ikke.)
 - HRD i Utv. 2017/1094 (HR-2017-628-A) (Thinggaard) (Et aksjeselskap (Thinggaard AS) drev med oppkjøp og restrukturering av bedrifter med sikte på å oppnå gevinst. Sammen med andre interessenter foresto Thinggaard AS gjennom andre aksjeselskaper oppkjøp av en omfattende virksomhet innen treforedlingsindustri (Petersongruppen). Thinggaard AS ytet et lån til Petersongruppen, som gikk tapt. Høyesterett kom til at tapet var fradragsberettiget. Høyesterett anså Thinggaard AS for å drive virksomhet. Om dette, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», [pkt. 3.3](#). Det var også tilstrekkelig særlig og nær tilknytning mellom virksomheten i selskapet og tapet på fordringen. Det forelå en integrert økonomisk aktivitet hvor formålet var å oppnå verdiøkning på investeringen. Lånet var en nødvendig forutsetning for å kunne gjennomføre oppkjøpet, og aktiviteten var en viktig forutsetning for at investeringen skulle bli vellykket.)
 - LRD 3. juni 2014 (Borgarting) i Utv. 2014/1246 (AK Norge Wic AS). (Tap på fordring på engelsk datterselskap var fradragsberettiget. Lagmannsretten fant etter en samlet vurdering at det var en så sterk integrasjon mellom virksomhetene i morselskapet Ellipse klinikken AS (senere AK Norge Wic AS) og det konkursrammede datterselskapet Ellipse Klinikken LTD, at det forelå en særlig og nær tilknytning mellom fordringen og virksomheten i morselskapet. Det ble lagt vekt på den nærhet som fulgte av intensiv styring, gjennomføring av samme virksomhet, heleierskapet og den løpende kreditten som ble gitt.)
 - LRD (LG-2017-63452) i Utv. 2018/201 (Morpol ASA.) (Saken gjaldt tap hos Marine Farms AS, men Morpol ASA var part fordi Marine Farms AS ble innfusjonert i Morpol ASA før utløpet av det året tapet ble konstatert). (Lagmannsretten kom til at det norske morselskapet Marine Farms tap på fordring mot datterselskap i Vietnam var fradragsberettiget. Morselskapet ble ansett å drive virksomhet som gikk ut over det som kunne tilskrives vanlig eieraktivitet. Om dette, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», [pkt. 3.3.3](#). Fordringen hadde en særlig og nær tilknytning til denne virksomheten, da det forelå en integrert økonomisk aktivitet, der formålet var verdistigning på investeringene i datterselskapet gjennom aksjekapital, rentefritt lån, kompetanseoverføring og arbeidsinnsats.)
 - LRD (LB-2016-190444) i Utv. 2018/259 (Ravnaas) (omtalt i [pkt. 8.3.2](#)).
 - LRD (LB-2021-124849) (Dyranut AS) omtalt i [pkt. 8.3.6](#).
- Se også SKD 4. april 2012 i Utv. 2012/495.

F-18-8.3.9 Konsernforhold mv.

Som utgangspunkt stilles det samme strenge krav om særlig og nær tilknytning til egen virksomhet i konsern for holdingselskaper, forretningskjeder, utviklingselskaper mv. Se f.eks. HRD i Utv. 1990/1084 (Rt. 1990/958) (AS Quatro). (Morselskap ble ikke skattepliktig for gevinst på aksjer i datterselskap. Det å utøve styring av datterselskapene ble ikke ansett som tilstrekkelig tilknytning mellom investeringen og selskapets virksomhet.)

Selv om det foreligger tilstrekkelig tilknytning, kan fradragsretten i konsernforhold være avskåret etter sktl. § 6-2 tredje ledd, se [pkt. 8.2](#). Er fradragsretten avskåret etter sktl. § 6-2 tredje ledd, er det ikke nødvendig å vurdere om tilknytningskravet er oppfylt.

Som utgangspunkt skal selskapenes virksomhet behandles hver for seg. Etter omstendighetene kan det imidlertid foreligge en så sterk integrasjon mellom virksomhetene i selskapene at vilkåret om tilknytning kan være oppfylt, se [pkt. 8.3.8](#).

F-18-8.3.10 Tidspunktet for vurderingen

Forordringens tilknytning til virksomheten må normalt vurderes ut fra forholdene på det tidspunktet tapet er endelig konstatert. Således vil fordringer som er ervervet i virksomheten senere kunne miste sin tilknytning til virksomheten, for eksempel en kundefordring som i realiteten går over til å bli et ordinært låneforhold. Omvendt vil fordringer som er ervervet uten tilknytning til virksomheten senere kunne gå over til å få en slik tilknytning. Hvis fordringen mister sin betydning for virksomheten, må det vurderes konkret om fordringen fremdeles skal anses som en fordring i virksomhet. Det må særlig tas hensyn til hva som er bakgrunnen for at skattyter fremdeles blir sittende med fordringen. Hvis skattyter etter at betydningen for virksomheten har opphørt har hatt små muligheter til å få igjen fordringens pålydende, vil tilknytningen til virksomheten normalt ikke anses brutt.

F-18-8.3.11 Særlig om overgang fra enkeltpersonforetak/selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap

Ved overgang fra enkeltpersonforetak/selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap vil det forekomme at en del av aksjeselskapets vederlag gjøres opp ved overtakelse av gjeld i enkeltpersonforetaket eller i selskapet med deltakerfastsetting. Må den tidligere næringsdrivende betale noe av denne gjelden på grunn av pantstillelse eller kausjon stilt i forbindelsen med overgangen, vil det være fradragrett for tapet. Tilsvarende gjelder hvis det rettes et reklamasjonskrav overfor tidligere innehaver. Det er en forutsetning at det ikke kan søkes regress hos selskapet, og at kreditors krav blir gjort gjeldende innenfor rimelig tid etter overgangen til aksjeselskap.

F-18-8.4 Sjablongmessig nedskrivning for urealisert tap på kundefordringer

F-18-8.4.1 Generelt

Bokføringspliktige kan kreve et fradrag (nedskrivningsbeløp) for urealisert tap på kundefordringer i virksomhet beregnet etter sktl. § 14-5 fjerde ledd og FSFIN § 14-5 B. Skattyter behøver ikke sannsynliggjøre at tapet faktisk er oppstått eller er reelt.

Den sjablongmessige nedskrivningsadgangen gjelder bare kundefordringer. Kundefordringer er fordringer som er oppstått ved levering av varer og tjenester. Fordringer oppstått ved salg av egne driftsmidler er ikke kundefordringer. Det samme gjelder lån til personer som også er kunder. Det er ikke adgang til å foreta avsetning/nedskrivning i forbindelse med garantier mv. Om banker og finansinstitusjoner mv., se nedenfor.

De årlige beregnede nedskrivningsbeløpene, beregnet etter bestemmelsene nedenfor, skal inntektsføres året etter, eventuelt i kombinasjon med ny nedskrivning for dette året.

F-18-8.4.2 Hovedregel om beregning av sjablongfradraget (en bloc-avsetningen)

Sjablongfradraget (en bloc-avsetningen) beregnes som hovedregel ved at sum kundefordringer inklusiv merverdiavgift ved inntektsårets utgang multipliseres med en beregnet nedskrivningsfaktor, jf. sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav b. Utgangspunktet for nedskrivningen er summen av endelig konstaterte (og kostnadsførte) tap på kundefordringer eksklusiv merverdiavgift i inntektsåret og året før, inklusiv konstaterte tap på diskonterte vekslers vedrørende kundefordringer. Endelig konstatert tap for året før inntektsåret, skal være redusert med det som eventuelt er inngått på disse fordringene i løpet av det mellomliggende året (inntektsåret).

Nedskrivningsfaktoren beregnes ved at summen av det endelig konstaterte tapet for inntektsåret og det foregående året

- multipliseres med et faktortall på 4, jf. FSFIN § 14-5-10, og deretter
- divideres resultatet med totalt inntektsført kredittsalg eksklusiv merverdiavgift av varer og tjenester i virksomheten i inntektsåret og året før.

Alle kundefordringer som ikke er endelig konstatert tap inngår i grunnlaget for beregning av nedskrivningen, enten de er forfalt til betaling eller ikke. Omsetning som er skattemessig tidfestet ved årsskiftet medregnes i fordringsmassen, selv om den ennå ikke er fakturert. Kunde-

dringer regnes inklusiv merverdiavgift, men eksklusiv andre avgifter som skattyteren får refundert av det offentlige ved tap på fordringen.

Kreditsalg foreligger i den utstrekning vederlaget ikke betales ved levering. Oppgjør ved utstedelse av veksel anses som kreditsalg, selv om den diskonteres av selger.

En factoringavtale hvor den opprinnelige kreditor har risikoen for kjøpers manglende betaling, skal behandles som en lånetransaksjon mellom faktoringsselskapet og kreditor for kundefordringen. I slike tilfeller er fordringene fortsatt kundefordringer for den opprinnelige kreditoren.

F-18-8.4.3 Unntak, særskilt beregnet fradrag for ny virksomhet

I stedet for nedskrivning etter bestemmelsene ovenfor, kan skattyter ved utgangen av etableringsåret og de to påfølgende inntektsårene velge å nedskrive kundefordringer i ny virksomhet med 2 % av sum kundefordringer inklusive merverdiavgift, jf. sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav d. Om hva som er ny virksomhet, se FSFIN § 14-5-11.

Med «etableringsåret» menes i denne sammenheng det første året det er omsetning av varer og/eller tjenester i virksomheten. Det er uten betydning om det har foregått planlegging eller produksjon i tidligere år.

Skattyter som har etablert ny virksomhet, har likevel ikke adgang til 2 % nedskrivning av sum kundefordringer, men må følge hovedregelen, se ovenfor, når mer enn 50 % av kreditsalget skjer til

- samvirkeorganisasjon hvor skattyter er medlem
- norsk og utenlandsk selskap innenfor et konsern med eierforhold som nevnt i aksjelovene § 1-3
- det offentlige, eller offentlig eide foretak hvor stat eller kommune kan pålegges å dekke kreditorene.

Se FSFIN § 14-5-13 første ledd.

Adgang til 2 % nedskrivning gjelder heller ikke virksomhet som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven, se FSFIN § 14-5-13 annet ledd.

F-18-8.4.4 Unntak, særskilt beregnet fradrag for finansforetak

Det er særlige regler for nedskrivning for urealiserte tap for finansforetak som etter finansforetaksloven har konsesjon til å yte kreditt og stille garantier for egen regning jf. sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav g. Slike institusjoner kan føre til fradrag tap på utlån og garantier som er ført som kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler.

Det er gitt utfyllende regler i FSFIN § 14-5-41 første og annet ledd bl.a. for utlån som kan verdsettes til amortisert kost eller virkelig verdi etter IFRS (IAS 39). Reglene gjelder tilsvarende for finansforetak som avlegger regnskap etter IFRS 9, jf. FSFIN § 14-5-41 tredje ledd.

Sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav h har regler om fradragsføring og inntektsføring av differanser som oppstår mellom utgående og inngående tapsavsetninger for finansforetak som går over fra å anvende IAS 39 til å anvende IFRS 9 i regnskapet. Foretak som går over til å benytte IFRS 9, kan fradragsføre økt avsetning i overgangsåret. Foretak som får redusert tapsavsetning som følge av overgangen til IFRS 9, må inntektsføre hele reduksjonen i overgangsåret.

F-18-9 Størrelsen av tapsfradraget ved endelig konstatert tap

Når tapet fradragsføres etter at det er endelig konstatert, vil tapets størrelse være klarlagt. Er skattyter registrert i merverdiavgiftsmanntallet, og fordringen inneholder merverdiavgift, vil skattyteren få igjen avgiften i et avgiftsoppgjør. Denne delen av fordringen skal derfor ikke fradras inntekten som tap.

Blir en fordring på penger gjort opp mot overtakelse av fast eiendom eller andre gjenstander, er det den reelle omsetningsverdien av overtatt formuesobjekt på overtakelsestidspunktet som er utgangspunkt for tapsberegningen.

F-18-10 Senere innbetaling på fradragsført fordring

Inngår det penger mv. på fordringer som tidligere er fradragsført som endelig tapt, skal beløpet inntektsføres det året pengene mottas, eventuelt på det tidligere tidspunktet det konstateres at tidligere fradragsført tap blir redusert.

F-18-11 Fordel ved bortfall av gjeld

Om eventuell skatteplikt for debitor for fordel ved bortfall av gjeld, se emnet «Gjeldsettergi-velse, foreldelse mv.».

F-18-12 Skattested for personlige skattytere**F-18-12.1 Generelt**

Formue i fordringer og inntekt/tap knyttet til fordringer skal for personer i utgangspunktet skattlegges/fradras i bostedskommunen.

F-18-12.2 Salg av fast eiendom

Formue i fordringer etter salg av fast eiendom og renter av slike fordringer er ikke stedbundet til eiendomskommunen. Det samme gjelder tap på slik fordring.

F-18-12.3 Virksomhet

Om skattested for fordringer i personlig drevet virksomhet (enkeltpersonforetak), se emnet «Skattestedet».

F-19 Foreldrefradrag

- Sktl. § 6-3 fjerde ledd, § 6-48 og § 6-51
- Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2023, 13. desember 2023 nr. 2199 § 6-2 (SSV)
- Sktfvl. § 7-10 bokstav b
- Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 B
- FSFIN § 6-51-1
- Forskrift 14. juli. 2017 nr. 1201 til folkeregisterloven (folkeregisterforskriften) § 5-1-1 og § 5-1-7

F-19-1 Generelt

Foreldrefradrag er et særskilt fradrag for faktiske kostnader til pass og stell av hjemmeværende barn, jf. sktl. § 6-48. Fradraget kan på visse vilkår kreves av ektefeller, enslige forsørgere og samboere. Reglene om tilordning av foreldrefradrag er ikke sammenfallende for meldepliktige samboere og ektefeller.

F-19-2 Vilkår**F-19-2.1 Generelt**

Foreldrefradrag kan innenfor et maksimumsbeløp kreves av foreldre for dokumenterte kostnader til pass og stell av barn, dersom skattyteren har:

- hjemmeværende barn som ved utgangen av inntektsåret er 11 år eller yngre, og/eller
- hjemmeværende barn som ved utgangen av inntektsåret er 12 år eller eldre, såfremt barnet har særskilt behov for omsorg og pleie pga. handikap e.l. Det er ingen øvre aldersgrense for barnet i disse tilfellene.

Det er ikke noe krav at noen av foreldrene har hatt arbeidsinntekt.

Det er et vilkår for fradragsrett at betaling skjer via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn kr 10 000 i løpet av et kalenderår, jf. sktl. § 6-51 og FSFIN § 6-51-1.

F-19-2.2 Hvilke barn som omfattes

Frdraget kan i utgangspunktet bare gis for kostnader til stell og pass av skattyters egne barn og adopterte barn.

Ektefeller som bor sammen, kan likevel kreve fradraget også for den andre ektefellens særkullsbarn. Dette gjelder selv om ektefellene ikke har felles barn.

Samboere (både meldepliktige og ikke-meldepliktige) uten felles barn kan ikke kreve fradrag for kostnader til pass og stell av den andre samboerens særkullsbarn. Samboere med felles barn kan derimot kreve fradrag for kostnader til pass og stell av den andre samboerens særkullsbarn.

Fosterforeldre har ikke rett til foreldrefradrag for fosterbarn. Fosterforeldre som ikke mottar fosterhjemsgodtgjørelse for barnet, har likevel rett til foreldrefradrag. Biologiske foreldre har ikke rett til foreldrefradrag for barn som er i fosterhjem.

F-19-2.3 Kravet til at barnet er hjemmeværende

Det er et vilkår at barnet skal være hjemmeværende, dvs. bo i hjemmet til den som krever foreldrefradraget. Fradragretten kan også gjelde om skattyters felles hjem med barnet er i utlandet. Dette kan være aktuelt for skattyter som pendler til hjem i utlandet og som har fradragrett for merkostnader ved fravær fra dette hjemmet. Dette kan også være aktuelt for foreldre som bor sammen med sine barn i utlandet uten å pendle dersom de er skattepliktig som bosatt i Norge. For barn som adopteres fra utlandet gis det ikke foreldrefradrag for tidsrom før barnet kommer til Norge.

Bor ikke foreldrene sammen, innebærer kravet om at barnet er hjemmeværende at bare den av foreldrene barnet bor hos kan kreve foreldrefradrag. Se likevel [pkt. 5.2](#).

Barn som befinner seg utenfor foreldrehjemmet over seks måneder av inntektsåret, kan som hovedregel ikke anses å være hjemmeværende. Ved vurderingen av om barnet er hjemmeværende, legges til grunn de samme prinsippene som følger av reglene for hvor barnet skal registreres som bosatt i folkeregisteret ved opphold i institusjon, se folkeregisterforskriften § 5-1-1 og § 5-1-7. Se også FIN 4. november 1998 i Utv. 1999/205.

F-19-2.4 Særskilt behov for omsorg og pleie for barn som er 12 år eller eldre

Grunnen til særskilt behov for omsorg og pleie kan være sykdom, psykisk og fysisk funksjonshemming, rusavhengighet mv.

Behovet må være særskilt stort og det må ha vært til stede en større del av året.

Behovet kan kreves dokumentert/sannsynliggjort ved attest fra lege, barnevern mv.

F-19-3 Fradragets størrelse

F-19-3.1 Maksimumsbeløp for fradrag

F-19-3.1.1 Generelt

Det gis fradrag for dokumenterte kostnader til pass og stell av barn med inntil

- kr 25 000 for ett barn, og
 - kr 15 000 i tillegg for hvert ytterligere barn,
- se SSV § 6-2.

Maksimalt fradrag for dokumenterte kostnader til pass og stell blir da kr 40 000 til sammen for to barn, kr 55 000 for tre barn, osv. Det er uten betydning hvordan kostnadene fordeler seg mellom barna eller om det for ett eller flere av barna ikke er pådratt kostnader. Skattyter som har tre barn i den aktuelle aldersgruppen kan f.eks. gis fradrag for kostnader på kr 55 000 selv om hele beløpet gjelder pass og stell av bare ett av barna. Maksimumsbeløpet er felles for ektefeller som har giftet seg før inntektsårets begynnelse og det ikke foreligger samlivsbrudd i inntektsåret. Dette gjelder enten de har felles barn og/eller særkullsbarn.

For samboere (meldepliktige og ikke-meldepliktige) gjelder maksimumsbeløpet felles for dem såfremt de har felles barn. Dette gjelder selv om en eller begge har særkullsbarn. Derimot gjelder maksimumsbeløpet særskilt for hver av samboerne såfremt de bare har særkullsbarn. Om samboere med hvert sitt særkullsbarn som i løpet av inntektsåret får felles barn, se [pkt. 4.2.1](#).

Bestemmelsen om maksimumsbeløp i SSV § 6-2 gjelder tilsvarende for enslig forsørger.

F-19-3.1.2 Barn i del av året

Maksimumsbeløpet reduseres ikke selv om barnet er født eller avgått ved døden i løpet av året.

F-19-3.1.3 Ekteskap inngått i inntektsåret

Er ekteskapet inngått i inntektsåret, kan dette få betydning for beregning av maksimumsbeløpet. I utgangspunktet skal ektefellene ha felles maksimumsbeløp fra det tidspunktet ekteskapet er inngått. Hadde ektefellene før inngåelsen av ekteskapet krav på fradrag innenfor hvert sitt maksimumsbeløp, skal det gunstigste alternativet legges til grunn for hele inntektsåret.

F-19-3.1.4 Ekteskap oppløst i inntektsåret

Oppløses ekteskapet i løpet av inntektsåret, er det som hovedregel den ektefellen som overtar omsorgen for barna som har krav på foreldrefradraget med inntil hele maksimumsbeløpet. Overtar derimot ektefellene omsorgen for hvert sitt barn, har hver av ektefellene krav på fradrag innenfor hvert sitt maksimumsbeløp, som for enslig forsørger. Om fradraget ved delt bosted for barnet, se nedenfor.

F-19-3.1.5 Delt bosted

Ett og samme barn kan ikke begrunne to foreldrefradrag i samme inntektsår, selv om barnet skifter på å bo hos hver av sine foreldre. Om hvem som skal ha fradraget ved delt bosted, se [pkt. 5.2](#).

F-19-3.2 Pass og stell av barn, avgrensning mot andre kostnader**F-19-3.2.1 Kostnader som omfattes**

Pass og stell av barn vil omfatte tilsyn, pleie mv. av barnet. Pass og stell av barnet kan skje i barnets hjem, i barnepassers hjem, barnehage, i skolefritidsordning på barneskole, institusjon mv.

Som pass og stell av barn regnes også fritidsordninger for barn i regi av klubber og foreninger som driver aktiviteter innenfor eget interessefelt. Dette kan f.eks. være aktiviteter innenfor idrett, teater, musikk, barnekor, kulturskole mv. Det er et vilkår at ordningen er etablert som et alternativ til skolefritidsordning på barneskole.

Betaling for formidling av barnepass tjenester anses som kostnader til pass og stell av barn.

Kostnader til å bringe barn til og fra barnehage, barnepasser eller skolefritidsordning skal tas med ved beregning av fradraget. Brukes det egen bil for å bringe barnet, skal kostnaden fastsettes på grunnlag av merkjøringen dette medfører utover for eksempel arbeidsreise og yrkesreise. Satsen for avstandsfradrag mellom hjem og fast arbeidssted på kr 1,65 per km brukes ved beregningen. Benyttes kollektivt transportmiddel, skal kostnadene settes til merkostnadene ved bruk av slikt transportmiddel. Fradragsbegrensningen for arbeids- og besøksreiser etter sktl. § 6-44 første ledd siste punktum gjelder ikke for reiser knyttet til bringing og henting av barn. Dette innebærer at kostnader/fradrag etter kilometersats for merkjøring/-transport knyttet til bringing og henting av barn i sin helhet skal tas med ved beregning av foreldrefradraget selv om det helt eller delvis ikke gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted som følge av beløpsbegrensningene i sktl. § 6-44 først ledd knyttet til slike reiser.

F-19-3.2.2 Kostnader som ikke omfattes

Pass og stell må avgrenses mot

- barnets levekostnader, dvs. kostnader til kjøp av klær, mat o.l.
- renhold, stell av hjemmet, matlaging, vask av tøy o.l. som kommer hele familien til gode
- behandling av barnet for sykdom, funksjonshemming mv. Kostnader til behandling og særskilt undervisning, kan etter omstendighetene være sykdomskostnader. Om særfradrag for sykdomskostnader, se emnet «[Særfradrag – sykdom eller svakhet](#)»
- kostnader i forbindelse med adopsjon av barn
- skolepenger/vederlag for undervisning. Opphold på privat skole må anses som undervisning for samme aldersgrupper og i samme utstrekning som det ville vært på offentlig skole.

F-19-3.3 Dokumentasjon av kostnadene

Andre kostnader enn bilkostnader må kunne dokumenteres med originalbilag.

Barnehager, SFO og andre fritidsordninger, se ovenfor, skal innrapportere pålopte kostnader for foreldre og foresatte, jf. sktflv. § 7-10 bokstav b og skatteforvaltningsforskriften § 7-10 B. Nærmere om dette, se Skatteforvaltningshåndboken.

Kostnader som ikke er innrapportert av barnehage, SFO, fritidsordninger mv. skal det gis opplysninger om i skattemeldingen. Om lønnsopplysningsplikt for kostnader til pass og stell av barn, se Skatteforvaltningshåndboken.

F-19-3.4 Dekning av kostnadene

F-19-3.4.1 Generelt

Kostnadene må være dekket av skattyteren selv.

F-19-3.4.2 Arbeidsgivers tilskudd til barnehage

I visse tilfeller skal arbeidstaker skattlegges for arbeidsgivers tilskudd til barnehage, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 6.4. Beløpet som skattlegges, anses som kostnad til pass og stell av barn i tillegg til foreldrenes egenbetaling.

F-19-3.4.3 Offentlige tilskudd/stønader

- Skattefrie ytelser etter folketrygdloven som dekker kostnader som omfattes av foreldrefradraget, må hensyntas ved fastsetting av størrelsen på fradraget. Enslige foreldre som mottar stønad for barnepass, kan bare gis foreldrefradrag i den utstrekning kostnadene til barnepass overstiger stønaden.
- Stønad til livsopphold etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen (Sosialtjenesteloven) reduserer ikke fradragsberettigede kostnader som omfattes av foreldrefradraget. Dette gjelder selv om stønaden er gitt til dekning av slike kostnader, se også emnet «Trygdeytelser og andre sosiale ytelser», pkt. 2.3.

F-19-3.4.4 Kontantstøtte til småbarnsforeldre

Mottatt kontantstøtte til småbarnsforeldre skal ikke redusere kostnadene som inngår i foreldrefradraget, se FIN 4. november 1998 i Utv. 1999/208.

F-19-4 Hvilken ektefelle/samboer som skal ha fradraget

F-19-4.1 Ektefeller

F-19-4.1.1 Ektefeller som ikke skattlegges hver for seg (atskilt), jf. sktl. §§ 2-10 og 2-11

For ektefeller som ikke skattlegges hver for seg, jf. sktl. §§ 2-10 og 2-11, blir foreldrefradraget fordelt med halvparten på hver, med mindre de selv fastsetter en annen fordeling. Dersom fradraget overstiger den ene ektefellens inntekt, blir det overskytende beløpet overført til den andre ektefellen.

F-19-4.1.2 Ekteskap inngått i løpet av året

Er ekteskapet inngått i løpet av inntektsåret og ektefellene velger hvert sitt maksimumsbeløp pga. hver sine særkullsbarn, gis fradraget til den som er barnets forelder. Velger ektefellene felles maksimumsbeløp, skal hver av dem ha fradrag for sin halvpart, med mindre de fastsetter en annen fordeling.

F-19-4.1.3 Ekteskapet oppløst i året, barnet bor fast hos den ene av foreldrene

Bli ektefeller skilt eller separert og barnet etter samlivsbruddet bor fast hos den ene, har denne rett til foreldrefradrag.

Er det flere barn, og hver av foreldrene har minst ett barn som etter samlivsbruddet bor fast bare hos denne, kan begge foreldrene ha krav på foreldrefradrag. Forutsetningen er at forholdet er reelt, f.eks. at foreldrene faktisk lever atskilt. Videre må delingen av barneflokket med hensyn til det faste bostedet ha en varig karakter.

F-19-4.1.4 Ekteskapet oppløst i året, barnet har delt bosted

Er ekteskapet oppløst i inntektsåret og barnet har delt bosted (barnet bor fast hos begge foreldrene), fordeles foreldrefradraget mellom foreldrene innenfor maksimumsbeløpet. Om delt bosted, se pkt. 5.2.

F-19-4.2 Samboere (meldepliktig og ikke-meldepliktig)**F-19-4.2.1 Felles barn**

Har samboere felles barn, gis fradraget med en halvpart hos hver av samboerne, med mindre de selv fastsetter en annen fordeling, jf. sktl. § 6-48 første ledd fjerde punktum. Dette gjelder uansett om en eller begge av samboerne også har særkullsbarn.

Er fellesbarnet født i løpet av inntektsåret, tillates det i praksis at samboerne velger hvert sitt maksimumsbeløp pga. hver sine særkullsbarn. Velger samboerne felles maksimumsbeløp, gis fradraget med en halvpart til hver av samboerne, med mindre de selv fastsetter en annen fordeling.

Eksempel:

A og B er samboere og har i år 1 hvert sitt særkullsbarn. Hver av dem har da krav på foreldrefradrag med inntil kr 25 000. I år 2 får de et fellesbarn. For dette året kan hver av dem fremdeles kreve inntil kr 25 000 hver for særkullsbarna. I tillegg kan de til sammen kreve inntil kr 15 000 for fellesbarnet. For år 3 beregnes fradraget under ett som om alle barna var fellesbarn. Fradraget for dette året kan da maksimalt utgjøre kr 55 000.

F-19-4.2.2 Ikke felles barn

For samboere som ikke har felles barn, gis foreldrefradraget til den som er særkullsbarnets far eller mor. I disse tilfellene kan det ikke velges en annen fordeling. Har skattyter en samboer som har særkullsbarn, uten at paret har felles barn, kan skattyter ikke trekke fra kostnadene til barnepass i sin inntekt. Dette gjelder selv om samboerne er meldepliktige.

F-19-5 Foreldre som ikke bor sammen**F-19-5.1 Barnet bor fast hos den ene forelderen**

Har barnet hatt fast bosted hos den ene forelderen største delen av året, har denne forelderen krav på foreldrefradrag.

F-19-5.2 Barnet har delt bosted

Delt bosted foreligger når barnet etter avtale eller rettsavgjørelse skal bo fast hos begge foreldrene, jf. barnelova § 36. Likestilt med delt bosted regnes i denne sammenheng tilfeller hvor det er fastsatt at barnet skal bo fast hos den ene, men rent faktisk oppholder seg tilnærmet like lenge hos hver av foreldrene.

Betaler den ene av foreldrene alle kostnadene, kan denne kreve fradraget fullt ut. Betaler begge foreldrene for pass og stell av barnet, kan hver av dem kreve foreldrefradrag hvert år innenfor et felles maksimumsbeløp i forhold til hvor stor andel av kostnadene som hver av dem har betalt. Dersom foreldrene er enige om det, kan de alternativt kreve at foreldrefradraget gis til hver av dem annethvert år. Selv om foreldrene deler på betalingen av kostnadene, kan de likevel velge at bare den ene skal ha foreldrefradraget hvert år, men i et slikt tilfelle vil fradraget begrenses til den andelen av kostnadene som vedkommende har betalt.

F-19-5.3 Kombinasjon av fast bosted og delt bosted hvor det er flere barn

Skattyter med to barn hvor det ene barnet har sitt eneste faste bosted hos denne og det andre barnet har delt bosted, skal ha foreldrefradrag med inntil kr 25 000 for barnet med fast bosted, og halvparten av kr 15 000, dvs. kr 7 500 for barnet med delt bosted, forutsatt at partene velger en løsning hvor foreldrefradraget deles med en halvpart på hver. Hvis den andre forelderen til barnet med delt bosted ikke har andre barn, kan denne kreve fradrag med inntil kr 12 500 (halvparten av kr 25 000).

Har skattyter to eller flere barn med eneste faste bosted hos seg, og i tillegg barn med delt bosted, skal han/hun ha inntil kr 25 000 for det ene av barna med fast bosted, og inntil kr 15 000 for hvert av de andre barna med fast bosted hos denne. For hvert av barna med delt bosted skal han/hun ha inntil kr 7 500, alternativt inntil kr 15 000 annethvert år for barn hvor dette avtales med den andre forelderen.

F-19-5.4 Endret omsorg

Har barnet hatt fast bosted hos den ene av foreldrene, og det faste bostedet overføres til den andre i løpet av året, har den av foreldrene som barnet har bodd fast hos den største delen av inntektsåret, krav på foreldrefradraget.

Dør den av foreldrene hvor barnet har hatt fast bosted, skal avdøde likevel gis foreldrefradrag. Får barnet fast bosted hos den gjenlevende av foreldrene, har denne også krav på foreldrefradrag. I et slikt tilfelle vil både avdøde og gjenlevende kunne gis fradrag innenfor hvert sitt maksimumsbeløp.

F-19-6 Kombinasjon av delt bosted for særkullsbarn og fellesbarn med ektefelle/samboer

I noen tilfeller har en person særkullsbarn med delt bosted i tillegg til felles barn med ektefelle/samboer. Maksimumsbeløpet for fellesbarn gjelder samlet for samboerne/ektefellene, jf. sktl. § 6-48 første ledd tredje punktum. Deler foreldrene til særkullsbarnet kostnadene til barnepass for dette barnet, kan begge kreve fradrag. Maksimumsbeløpet må fastsettes særskilt for hver av foreldrene.

Eksempel 1

A og B bor sammen og har ett felles barn samtidig som A har ett særkullsbarn med delt bosted hvor barnet halvparten av tiden bor hos C (den andre forelderens). C har bare dette barnet. Det forutsettes at A og C deler kostnadene til barnepass, og at kostnadene for hvert av barna overstiger maksimumsbeløpene for fradrag.

Hvis A og C ikke velger å få fradrag annethvert år, kan C kreve fradrag for halvparten av kr 25 000, dvs. kr 12 500 hvert år. Fradragsberegningen for C blir uavhengig av at A har felles barn med en annen. A og B vil få kr 25 000 for fellesbarnet. For særkullsbarnet får A halvparten av kr 15 000, dvs. kr 7 500 da dette barnet for A blir «et ytterligere barn», jf. SSV § 6-2. Deler A og B fradraget for fellesbarnet, vil A få kr 12 500 + kr 7 500 = kr 20 000, og B får kr 12 500.

Velger A og C å få fradrag annethvert år, vil A annethvert år få kr 15 000 og kr 0 for særkullsbarnet foruten halvparten av fradraget for fellesbarnet med B. C vil få kr 25 000 og kr 0 annethvert år. Over en toårssyklus vil sum fradrag for henholdsvis A og C bli det samme med begge løsningene.

Eksempel 2

Som eksemplet ovenfor, men C dekker alle kostnadene til barnepass for deres barn. C får fradrag for kr 25 000 hvert år. A og B vil få til sammen kr 25 000 hvert år for deres fellesbarn.

F-19-7 Fremføring av ubenyttet fradrag

Foreldrefradrag kan ikke etablere eller øke et underskudd som kan fremføres til fradrag i senere års positive inntekt, jf. sktl. § 6-3 fjerde ledd annet punktum. Foreldrefradraget anses alltid å være den kostnaden som kommer sist til fradrag.

F-19-8 Forholdet til særfradrag for store sykdomskostnader

Faktiske kostnader som det kreves fradrag for etter reglene om foreldrefradrag, kan ikke samtidig tas med som sykdomskostnad ved eventuelt krav om særfradrag for store sykdomskostnader etter overgangsreglene til den tidligere bestemmelsen i sktl. § 6-83, se forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter.

F-19-9 Flere kommuner

Har skattyteren inntekt i flere kommuner, fordeles foreldrefradraget forholdsmessig, se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

F-19-10 Tidfesting av foreldrefradraget

Tidfesting av foreldrefradraget følger realisasjonsprinsippet etter sktl. § 14-2 annet ledd.

F-20 Formue

- Sktl. § 2-1 syvende og niende ledd, § 2-2 sjette ledd, § 2-3 første ledd bokstav a og b, § 2-5 første ledd bokstav d og annet ledd bokstav b, § 2-15 annet ledd, § 2-32, § 2-33, § 2-35, § 2-36 første, annet, femte og sjette ledd, kap. 4
- FSFIN § 2-36, kap. 4 og § 6-47-30
- Takseringsreglene (2022) § 1-1, § 2-1 og § 3-1

F-20-1 Generelt

Formuesskattegrunnlaget settes til skattepliktig bruttoformue minus fradragberettiget gjeld ved utgangen av inntektsåret, normalt den 31. desember kl. 24.00 i inntektsåret (1. januar kl. 00.00 i fastsettingsåret), jf. sktl. § 4-1.

For skattytere med avvikende regnskapsår, skal formuesfastsettingen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår før 1. januar i fastsettingsåret, jf. sktl. § 4-1 annet ledd.

Om hva som er skattepliktig bruttoformue, se nedenfor. Om hva som er fradragberettiget gjeld, se emnet «Gjeld».

F-20-2 Hvem er skattepliktig for formue

F-20-2.1 Personlige skattytere som er skattepliktige som bosatt i Norge

F-20-2.1.1 Hovedregel

Som hovedregel er alle personer som er skattepliktig som bosatt i Norge ved utgangen av inntektsåret, skattepliktig for hele sin formue, jf. sktl. § 2-1 syvende og niende ledd. Om unntak, se nedenfor.

Det avgjørende tidspunktet er utgangen av inntektsåret, det vil si den 31. desember kl. 24.00 der det ikke er avvikende regnskapsår. En skattyter som dør før dette tidspunktet kan derfor ikke formuesbeskattes. Formuen skattlegges i slike tilfeller hos etterfølgerne. Se nærmere emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.1.4.

Om hvilke personer som anses bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

F-20-2.1.2 Unntak

Det er unntak fra skatteplikt for bl.a. utlendinger som oppholder seg i Norge for å studere og for utenlandske diplomater, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 5.1.2 og pkt. 3.6.

F-20-2.2 Selskaper mv. hjemmehørende i Norge

Selskaper og innretninger som er selvstendige skattesubjekter med unntak av dødsbo er fritatt for formuesskatt til kommunen og fylkeskommunen, jf. sktl. § 2-36 annet ledd. Om skattlegging av dødsbo, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5.

Følgende selskaper mv. hjemmehørende i Norge er etter sktl. § 2-36 første ledd også fritatt for formuesskatt til Staten:

- aksjeselskap og allmennaksjeselskap
- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital
- interkommunalt selskap, der deltakerne har delt ansvar for selskapets forpliktelser (DA)
- verdipapirfond
- statsforetak etter lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak, herunder statsforetak som produserer, omsetter, overfører eller distribuerer elektrisk kraft, se FIN 10. november 1994 i Utv. 1994/1436.

Andre selskaper og sammenslutninger skal som hovedregel svare formuesskatt til Staten. Dette vil bl.a. omfatte

- stiftelser
- kreditt- og hypotekforeninger
- selveiende finansieringsforetak
- sparebanker

- gjensidige forsikringsselskap
- samvirkeforetak
- skattepliktige pensjonskasser, se FIN 2. mai 1994 i Utv. 1994/548

Det er omfattende generelle unntak fra beskatning for blant annet staten, fylkeskommuner, kommuner, skattefrie institusjoner, kirker og kirkesamfunn, diverse fond mv., se emnene «Kommuner» og «Skattefrie institusjoner mv.».

F-20-2.3 Forskningsinstitusjoner som mottar statlig basisbevilgning

F-20-2.3.1 Forskningsstiftelse som mottar basisbevilgning

Forskningsinstitusjoner som er organisert som stiftelse og som mottar statlig basisbevilgning i henhold til «Retningslinjer for statlig basisfinansiering av forskningsinstitutter», er fritatt for skatt på formue, se sktl. § 2-36 femte ledd.

Fritaket gjelder bare for eiendeler som inngår i stiftelsens forsknings- og utviklingsvirksomhet. Eiendeler som inngår i annen type aktivitet som stiftelsen driver, faller utenfor skattefritaket. Som forsknings- og utviklingsarbeid anses kreativ virksomhet som utføres systematisk for å oppnå økt kunnskap. Forsknings- og utviklingsarbeid omfatter grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid, jf. FSFIN § 2-36-1 annet punktum. Det har ikke betydning for skattefritaket om forskningen utføres mot vederlag eller ikke. Også oppdragsforskning anses som forsknings- og utviklingsarbeid i denne sammenhengen.

Skattefritaket kan for eksempel omfatte faste eiendommer, anlegg, maskiner, tekniske installasjoner og annet utstyr. Dersom eiendelene også benyttes i annen type virksomhet, skal det foretas en vesentlighetsvurdering, slik at eiendeler som hovedsakelig benyttes i forsknings- og utviklingsvirksomheten, omfattes av fritaket, jf. sktl. § 2-36 femte ledd annet punktum og FSFIN § 2-36-1 første punktum. Finansielle eiendeler som aksjer mv. omfattes når disse har en særlig og nær tilknytning til forskningsaktiviteten. Dette gjelder bl.a. aksjer i selskaper som eier bygninger eller laboratorier som benyttes i forskningen mv., jf. FSFIN § 2-36-1 tredje og fjerde punktum. Driftskapital i form av bankinnskudd, obligasjoner og andre likvider, finansielle eiendeler omfattes, men ikke kapitalplasseringer på børs e.l., jf. FSFIN § 2-36-1 femte punktum. Formuesskattefritaket for driftskapital er begrenset til en forholdsmessig andel som tilsvarende andelen av materielle og immaterielle eiendeler som hovedsakelig benyttes i instituttets forskningsaktivitet, jf. FSFIN § 2-36-1 siste punktum.

Skattefritaket er betinget av at stiftelsens økonomiske og ikke-økonomiske aktivitet og kostnadene knyttet til disse kan holdes atskilt og at formuesskattefritaket kommer den ikke-økonomiske aktiviteten til gode, se Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) pkt. 22.3. Som ikke-økonomisk aktivitet anses bl.a. utdanning med sikte på flere og bedre menneskelige ressurser, uavhengig forskning og utvikling med sikte på å erverve mer kunnskap og bedre forståelse, samt formidling av forskningsresultater.

Skattefordelen av formuesskattefritaket tilsvarende en beregnet skatt av nettoformuen på de formuesobjektene som hovedsakelig benyttes i forskningsaktiviteter, jf. FSFIN § 2-36-2 første og annet punktum. Ved beregningen av nettoformuen skal gjeld fordeles forholdsmessig etter forholdet mellom formuesobjekter som kommer inn under formuesskattefritaket og andre objekter, jf. FSFIN § 2-36-2 tredje punktum.

Et beløp som svarer til det fritatte skattebeløpet skal overføres fra forskningsinstituttets økonomiske aktiviteter til instituttets ikke-økonomiske aktiviteter, jf. sktl. § 2-36 femte ledd tredje punktum og FSFIN § 2-36-4 første ledd. Det må da beregnes en «fiktiv» formuesskatt for eiendeler som hovedsakelig er knyttet til stiftelsens forskningsaktiviteter og som uten fritaket ville blitt formuesbeskattet. Gjelder det en institusjon som ikke har erverv til formål og som er skattefri etter sktl. § 2-32 første ledd, skal det ved beregningen ikke tas med eiendeler som er knyttet til den skattefrie virksomheten. Derimot omfatter beregningen eiendeler knyttet til eventuell skattepliktig økonomisk virksomhet som utøves av en slik forskningsstiftelse, jf. sktl. § 2-32 annet ledd. Videre omfatter beregningen formuesskatt som etter de alminnelige reglene i sktl. § 2-2, jf. §§ 4-1 flg. ville blitt pålagt en forskningsstiftelse som anses å drive virksomhet (har erverv til formål). Ved beregningen skal formuesskatten fastsettes til det den ville ha utgjort etter de alminnelige reglene, dersom forskningsstiftelsen ikke hadde vært særskilt fritatt for formuesskatt etter sktl. § 2-36 femte ledd. Et beløp tilsvarende den beregnede formuesskatten (det fritatte skattebeløpet) må deretter overføres fra forskningsinstituttets øko-

nomiske aktiviteter til de ikke-økonomiske aktivitetene. Fordelen skal overføres selv om den økonomiske delen av virksomheten isolert sett har gått med underskudd og den ikke-økonomiske delen isolert sett har gått med overskudd. Instituttene må gjennom sin regnskapsføring kunne dokumentere at fordelsbeløpet er tatt ut av den økonomiske aktiviteten og benyttet til ikke-økonomisk aktivitet, jf. FSFIN § 2-36-4 første ledd fjerde punktum.

Overføringen av fordelsbeløpet er kun en omdisponering av midler fra den økonomiske aktiviteten til den ikke-økonomiske aktiviteten og ikke noen fradragspost i den skattepliktige økonomiske aktiviteten.

F-20-2.3.2 Stiftelse som eier aksjer i forskningsinstitutt som mottar basisbevilgning

Stiftelse som eier aksjer i forskningsinstitutt som mottar basisbevilgning, er fritatt for formuesskatt på aksjer i forskningsinstituttet, jf. sktl. § 2-36 sjette ledd. Fritaket er begrenset til et beløp som svarer til en beregnet formuesskatt på eiendeler som hovedsakelig benyttes i instituttets forskningsaktiviteter og som ville vært den beregnede skattefordelen i det underliggende aksjeselskapet dersom det i stedet var organisert som en stiftelse, se FSFIN § 2-36-3 annet punktum og [pkt. 2.3.1](#). Skattefritaket er videre betinget av at skattefordelen kommer forskningsinstituttets ikke-økonomiske aktivitet til gode. Et beløp tilsvarende skattefordelen for stiftelsen må dermed overføres til det underliggende forskningsinstituttet og anvendes i dets ikke-økonomiske aktiviteter, jf. sktl. § 2-36 sjette ledd siste punktum.

F-20-2.4 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Om skatteplikt til Norge for personer som er bosatt/selskaper som er hjemmehørende i utlandet, se emnet [«Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter»](#).

F-20-2.5 Personer bosatt/selskaper hjemmehørende på Svalbard

Om skatteplikt til fastlandet for personer bosatt/selskaper hjemmehørende på Svalbard, se emnet [«Svalbard»](#).

F-20-3 Hvem formuen skal skattlegges hos

F-20-3.1 Generelt

Bruttoformuen skattlegges hos den reelle eieren av formuesobjektet. Således skal rettigheter skattlegges hos rettighetshaveren dersom rettighetene er skattepliktig formue. Hvem som står som tinglyst hjemmelsinnehaver av en fast eiendom eller rettighet, er ikke avgjørende, men vil etter omstendighetene være et moment ved vurderingen av hvem som er eier. Om hvem som anses å være eier, se emnet [«Eierbegrepet»](#).

F-20-3.2 Omtvistet eiendomsrett

Hvis eiendomsretten er omtvistet, skal det mest sannsynlige eierforholdet legges til grunn ved skattleggingen. Sentrale momenter vil være hvem som utøver rådigheten/eiendomsretten eller er i besittelse av formuesobjektet.

F-20-3.3 Ektefeller og meldepliktige samboere

Ektefeller som oppfyller vilkårene for å bli skattlagt som ektefeller, se emnet [«Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere»](#), [pkt. 2](#), skattlegges under ett for formue, jf. sktl. § 2-10. Tilsvarende gjelder for meldepliktige samboere, jf. sktl. § 2-16. Om fordelingen av formuespostene mellom ektefellene eller de meldepliktige samboerne, se emnet [«Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere»](#), [pkt. 3](#). Om fribeløp ved formuesbeskatningen, se SSV § 2-1 og § 2-3.

F-20-3.4 Ikke-meldepliktige samboere

Formuesposter beskattes hos den av de ikke-meldepliktige samboerne som er reell eier. Er begge eiere, skattlegges formuesposten med en halvpart på hver, med mindre de ikke-meldepliktige samboerne godtgjør et annet eierforhold.

F-20-3.5 Barn og ungdom

Om når barns og ungdoms formue skal skattlegges hos foreldrene og når barns og ungdoms formue kan skattlegges særskilt hos barnet, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

F-20-3.6 Selskap med deltakerfastsetting

Om skattlegging av formue i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)». Om skattleggingen av formue i sameier, se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)».

F-20-3.7 Boligselskap

Om skattlegging av formue i boligselskap som ikke er eget skattesubjekt, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)», pkt. 4.

F-20-3.8 Leasing

Om hvem som skal formuesbeskattes for leaset objekt, og eventuell forskuddsbetalt leasingleie, se emnet «[Leasing](#)».

F-20-3.9 Leietakers påkostning

Påkostes et leid formuesobjekt av en leietaker, blir leietakeren normalt ikke eier av påkostningen. Verdien formuesbeskattes hos eieren av objektet. Unntaksvis anses leietaker som eier av påkostningen, se emnet «[Eierbegrepet](#)», pkt. 9.14..

F-20-3.10 Trygdefinansiert bil

Om trygdefinansiert bil, se emnet «[Bil – formue](#)».

F-20-3.11 Dødsfall

Om hvem som skal formuesbeskattes i forbindelse med dødsfall, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», pkt. 2.1.4.

F-20-3.12 Konkurs/akkord

Om formuesbeskatning i forbindelse med konkurs og gjeldsforhandling, se emnene «[Konkurs](#)» og «[Gjeldsforhandling](#)».

F-20-3.13 Inntekts- eller bruksnytelse

Når noen ved testament eller annen gyldig disposisjon har bestemt at inntektsnyttelsen av kapital eller bruksnyttelsen av en eiendom i en viss tid skal tilkomme en person, men at selve kapitalen eller eiendommen skal tilfalle en annen person, stiftelse eller innretning, beskattes kapitalen eller eiendommen som formue på rente- eller bruksnyterens hånd, så lenge denne retten vedvarer, jf. sktl. § 4-50.

F-20-3.14 Utlånte verdipapirer

Om formuesbeskatning av utlånte verdipapirer, se emnet «[Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer \(dekket shortsalg\)](#)».

F-20-4 Hva er bruttoformue

F-20-4.1 Generelt

Som skattepliktig bruttoformue regnes i utgangspunktet alle formuesobjekter med omsetningsverdi som skattyteren eier ved utgangen av inntektsåret, herunder fysiske gjenstander, verdipapirer, rettigheter mv. I utgangspunktet gjelder dette uansett hvor i verden eiendelene befinner seg. Nærmere om skattlegging av formue i utlandet, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)».

Som hovedregel er det skatteplikt for en formuespost selv om rettigheten/kravet ikke er forfalt til betaling eller er tilbakeholdt av yteren i henhold til avtale mv., se likevel om unntak nedenfor.

Det er uten betydning når eller hvordan skattyteren er blitt eier av vedkommende formuesobjekt. Følgelig skal den delen av årets inntekt som er i behold ved inntektsårets utgang, for-

muesbeskattes, f.eks. årets renter av bankinnskudd. Beløp mottatt som forskuddsbetaling tas med i formuen i den utstrekning midlene er i behold ved inntektsårets utgang. Dette gjelder selv om forskuddsbetalingen ikke er opptjent. Om eventuelt fradrag for det som skattyteren har plikt til å yte, se emnet «Gjeld». Krav på erstatning etter skade, brann mv. er skattepliktig formue selv om erstatningens størrelse ennå ikke er avgjort. Om verdsettingen, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 1.2. Verdien av bygninger og anlegg under oppføring skal også tas med som formue, selv om de ikke er ferdige ved utløpet av inntektsåret. Om verdsetting av bygg og anlegg under oppføring, se emnet «Virksomhet – arbeid under utførelse». Om verdsetting av bolig under oppføring, se emnet «Bolig – formue», pkt. 6.

F-20-4.2 Fast eiendom/anlegg i utlandet

Personer bosatt i Norge er skattepliktig etter intern rett for formue i fast eiendom i utlandet, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 2.1.1. Det samme gjelder dødsbo og visse selskaper hjemmehørende i Norge, se pkt. 2.2. Nærmere om verdsetting av bolig og fritidsbolig, se emnet «Bolig – formue». Om verdsetting av fast eiendom for øvrig, se pkt. 8.2.

F-20-4.3 Avtale om kjøp av formuesobjekt, utførelse av arbeid mv.

En avtale om kjøp av formuesobjekt, utførelse av arbeid mv. som er helt uoppyllet fra begge parter, skal det ikke tas hensyn til hos noen av partene ved formuesbeskatningen. Er avtalen helt eller delvis oppfylt fra minst en av partene, skal hver av dem ta med i bruttoformuen verdien av det de har mottatt og det de etter avtalen har krav på fra den annen part. (Det som eventuelt gjenstår for skattyteren å yte, anses som gjeld.)

Eksempel

A kjøper en gjenstand av B og betaler kr 100 000 i forskudd i desember. Gjenstanden leveres etter årsskiftet. Kjøpesum er kr 250 000.

Ved årsskiftet anses selgeren fremdeles som eier av gjenstanden, og formuesverdien skal fortsatt inngå i hans skattegrunnlag. I tillegg skal han i prinsippet ta hensyn til avtalen ved at kravet på restkjøpesummen (kr 150 000) tas med i skattegrunnlaget som en fordring, og forpliktelsen til å levere gjenstanden (kr 250 000) tas med som gjeld. I praksis er det tilstrekkelig at han ved fastsettingen av formuesskattegrunnlaget bare tar med mottatt forskudd (kr 100 000) som en forpliktelse.

Kjøperen skal i prinsippet ta hensyn til avtalen ved at kravet på å få overført gjenstanden (kr 250 000) tas med i skattegrunnlaget som formue og forpliktelsen til å betale restkjøpesummen (kr 150 000) tas med som gjeld. I praksis er det tilstrekkelig at han bare tar med betalt forskudd (kr 100 000) som formue.

F-20-4.4 Ikke skattepliktige formuesposter

F-20-4.4.1 Betingede rettigheter

Betingede rettigheter hvor kravet bare kan gjøres gjeldende hvis en fremtidig, uvisst betingelse inntreffer, f.eks. en ulykkesforsikring (suspensivt betinget rettighet), er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a. Rettigheter hvor det ikke er knyttet noen betingelser til kravet, men hvor rettigheten faller bort dersom en fremtidig uvisst betingelse inntreffer (resolutivt betinget rettighet), skal ikke unntas fra formuesbeskatning. Det samme gjelder krav som forfaller på en fastsatt dato eller når skyldneren dør.

F-20-4.4.2 Tidsbegrenset bruksrett

Verdien av tidsbegrenset rett til å bruke fast eiendom eller løsøre er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav b. Dette gjelder selv om retten er betalt på forskudd eller kjøpt av den opprinnelige rettighetshaveren. Om grensen mellom tidsbegrensede og tidsbegrensede retter, se emnet «Rettigheter i fast eiendom». Om tilfeller hvor bruksnyter av en tidsbegrenset bruksrett likevel er skattepliktig for formuen av det objektet bruksretten er knyttet til, se pkt. 3.13.

Verdien av følgende bruksrettigheter skal f.eks. ikke tas med ved formuesbeskatningen av rettighetshaveren såfremt de er tidsbegrensede:

- rett til vederlagsfri bruk av bolig, f.eks. føderåd

- rett til å bruke et leid skip (certeparti)
- rett til å bruke en leid tomt/grunnareal (festerett)
- veirett, fiskerett mv. på annens eiendom
- bruksrett etter en forpaktningkontrakt.

Om formuesbeskatning av fiskeritillatelse knyttet til fiskefartøy, se emnet «Fiske», pkt. 5.2.

F-20-4.4.3 Tidsbegrenset rett til periodiske ytelser

Verdien av krav på periodiske ytelser som skal svares i et begrenset tidsrom, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. Dette unntaket omfatter krav på pensjoner, føderåd, festeavgift ved tidsbegrensede festekontrakter o.l. Krav på utbetaling av den enkelte termin er formue dersom terminen er forfalt til betaling.

Om formuesbeskatning av livrenter, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 2. Om formuesbeskatning av individuelle pensjonsordninger (IPA og IPS) og individuell sparing til pensjon, se pkt. 4.4.12.

Krav på en fast kjøpesum som skal betales i avdrag er ikke en periodisk ytelse som omfattes av unntaket i sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. Om grensen mellom pensjon og betaling av kjøpesum, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.8.

F-20-4.4.4 Krav på lønn

Verdien av krav på lønn, herunder feriepenger, er ikke skattepliktig formue så lenge kravet ikke er forfalt til betaling, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav d.

Unntaket gjelder ikke for krav på vederlag for oppdrag utført som ledd i virksomhet. Slike krav er skattepliktig formue etter hvert som avtalen oppfylles og skattyter har ervervet en ubetinget rett til betaling, se pkt. 4.3.

F-20-4.4.5 Erstatningsutbetaling og engangsutbetaling av forsikring til personer som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret

Person som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret er fritatt for formuesskatt på visse engangserstatninger/forsikringsutbetalinger for personskade og tap av forsørger, jf. sktl. § 4-22. Dette omfatter

- engangserstatning for personskade og tap av forsørger som i hovedsak utmåles etter prinsippene i skadeserstatningsloven kapittel 3 og yrkesskadeforsikringsloven
- engangserstatning for personskade og tap av forsørger etter en annen stats erstatningsrett, så langt erstatningen er fastsatt etter hovedsakelig tilsvarende prinsipper som i norsk erstatningsrett
- engangsutbetaling av ulykkes-, sykdoms- eller uføreforsikring ved skade, sykdom eller lyte
- engangsutbetaling av ulykkesforsikring eller dødsfallsforsikring ved tap av forsørger

Nærmere om formuesskattfritaket for ovennevnte erstatninger/utbetalinger, se emnet «Barn og ungdom», pkt. 4.

F-20-4.4.6 Krav på rente og utbytte

Verdien av krav på renteterminer og aksjeutbytte mv., er ikke skattepliktig formue så lenge kravet ikke er forfalt til betaling, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav d.

Avtaler om fastrenteinnskudd kan ofte innebære at rentene ikke skal tillegges kontoen før ved utløpet av for eksempel en fastsatt bindingstid, og ikke som normalt ved hvert årsskifte. Verdien av slike rentekrav inngår ikke i den skattepliktige formuen før ved årsskiftet etter at rentene er kapitalisert/godskrevet. På visse bankinnskudd får skattyteren godskrevet full rente hvert år, men må tåle reduksjon ved uttak med fastsatt prosent av det uttatte beløpet. Ved formuesfastsettingen skal innestående ikke reduseres med eventuell uttaksprovisjon som vil påløpe ved uttak av innestående beløp.

F-20-4.4.7 Opphavsretter/patenter

Opphavsretter til åndsverk eller patent er immaterielle rettigheter hvor verdien ikke er skattepliktig formue så lenge retten er i opphaverens eller oppfinnerens eie, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav e. Verdien er skattepliktig formue hos etterfølger, jf. sktl. § 4-1 første ledd. Om hva som er åndsverk, se emnet «Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

F-20-4.4.8 Forretningsverdi (goodwill)

Verdien av forretningsverdi (goodwill) er ikke skattepliktig formue selv om den er ervervet mot vederlag og er aktivert i regnskapet/står på saldogruppe b, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav f. Om hva som er forretningsverdi, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk driftsmiddel)».

F-20-4.4.9 Kunnskap (knowhow)

Verdien av kunnskap, for eksempel teknisk eller merkantil kunnskap, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav g.

F-20-4.4.10 Overskytende forskudd

Overskytende forskudd på skatt anses i prinsippet som skattepliktig formue, men skal i praksis ikke formuesbeskattes. Dette gjelder også tilgodeskatt som oppstår som følge av Skattefunnordningen og andre skattereduksjonsregler. Tilleggsforskudd som er innbetalt i løpet av inntektsåret, og som vesentlig vil overstige beregnet skatt, skal imidlertid tas med som fordring ved formuesfastsettingen.

F-20-4.4.11 Avling i jordbruket

Egenprodusert avling som er nødvendig for gårdsdriften, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav h.

F-20-4.4.12 Visse livsforsikringer og pensjonsspareordninger

Midler i avtale om individuell sparing til pensjon som nevnt i sktl. § 6-47 første ledd bokstav d er ikke skattepliktig formue, se sktl. § 4-2 tredje ledd jf. FSFIN § 4-2-1. Det samme gjelder verdien av midler i individuell pensjonsordning (IPS) og individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA)jf. FSFIN § 4-2-1 og FSFIN § 6-47-30. Skattefritakene gjelder ikke for midler plassert i premiefond. Forfalte terminer som ved årsskiftet ikke er utbetalt til skattyter, er alltid skattepliktig formue.

Verdien av livsforsikringer som er tegnet for å tilfredsstille tvungne innskudd i pensjonsordning, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav j.

F-20-4.4.13 Svalbard

Om skattlegging av formue for personer bosatt/selskap hjemmehørende på Svalbard, se emnet «Svalbard».

F-20-4.5 Fribeløp

F-20-4.5.1 Generelt

Fribeløpene nevnt nedenfor gjelder bare for personlige skattytere. Fribeløpene gjelder også for aktuelle formuesposter plassert i enkeltpersonforetak og som inngår i et regnskap. For deltakere i selskaper med deltakerfastsetting gjelder ikke fribeløpet for vedkommendes andel av selskapets formue, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden».

F-20-4.5.2 Innbo mv.

Det er et fribeløp for verdien av privat innbo og løsøre som ikke gir inntekt, jf. sktl. § 4-20 første ledd bokstav b. Fribeløpet gjelder felles for ektefeller når de skattlegges under ett (ikke atskilt), jf. sktl. § 4-20 annet ledd. Om hva som inngår i fribeløpet og størrelsen av det, se emnet «Innbo og løsøre».

F-20-4.5.3 Kontanter mv.

Det er et fribeløp for personlige skattytere for beholdning av kontanter og tilsvarende likvide midler på kr 3 000, jf. sktl. § 4-20 første ledd bokstav a.

Ektefeller og meldepliktige samboere som skattlegges under ett (ikke atskilt) har bare rett til ett fribeløp. Det gis ikke særskilt fribeløp når barns kontantbeholdning skattlegges hos foreldrene, jf. sktl. § 4-20 annet ledd.

Som tilsvarende likvide midler regnes f.eks. utenlandsk valuta, reisesjekk, kontantsjekk, mottatt sjekk som ikke er innløst/godskrevet og bankremisser.

F-20-5 Tidspunkt for skattlegging**F-20-5.1 Generelt**

Det er den bruttoformuen skattyteren eier ved utgangen av inntektsåret, normalt den 31. desember kl. 24.00 som skal skattlegges hos vedkommende (1. januar kl. 00.00 i fastsettingsåret). Eierskifte som skjer etter utløpet av inntektsåret, f.eks. 1. januar året etter, tas ikke i betraktning med mindre kjøpsavtalen helt eller delvis er oppfylt før utgangen av inntektsåret. Tilsvarende tas det ikke hensyn til at formuesposten ødelegges etter dette tidspunktet, f.eks. om boligen brenner den 1. januar i året etter inntektsåret.

F-20-5.2 Avvikende regnskapsår

For skattytere med avvikende regnskapsår skal formuesfastsettingen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår før 1. januar i fastsettingsåret.

F-20-6 Verdsetting, generelt

I utgangspunktet skal bruttoformuen settes til den omsetningsverdien de skattepliktige formuespostene hadde ved utgangen av inntektsåret, normalt den 31. desember kl. 24.00, jf. sktl. § 4-1 første ledd. Sktl. § 4-10 til 4-18 har en rekke presiseringer og unntak fra dette, herunder regler om verdsettingsrabatt for visse typer formuesobjekter. Nærmere om dette, se nedenfor. For kraftanlegg er det særlige regler om verdsettingen i sktl. § 18-5, se emnet «[Kraftforetak](#)», pkt. 7. For øvrig er det gitt nærmere regler om verdsetting i takseringsreglene.

Nærmere om verdsetting av aksjer i ikke-børsnoterte aksjeselskaper, se emnet «[Aksjer – formue](#)».

F-20-7 Verdsetting, eiendeler med lovfestet verdsettingsrabatt**F-20-7.1 Generelt**

Formuesskattepliktig skattyter skal ved formuesfastsettingen for inntektsåret 2023 gis en rabatt ved verdsettingen av driftsmidler, herunder næringseiendom, og aksjer, egenkapitalbevis og andeler i selskaper med deltakerfastsetting.

Nærmere om næringseiendom, se [pkt. 9](#).

Verdsettingsrabatten omfatter

- børsnoterte aksjer som verdsettes til 80 % av kursverdien, jf. sktl. § 4-12 første ledd
- ikke børsnotert aksje som verdsettes til 80 % av forholdsmessig andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi, jf. sktl. § 4-12 annet ledd
- egenkapitalbevis som verdsettes til 80 % av kursverdien, jf. sktl. § 4-12 femte ledd
- aksjeandel i verdipapirfond som skal verdsettes til 80 % av aksjeandelens verdi, jf. sktl. § 4-12 sjette ledd annet punktum
- driftsmidler (utenom sekundærbolig, næringseiendom og akvakulturtillatelse) som verdsettes til 70 % av skattemessig formuesverdi etter sktl. § 4-17 annet ledd. Som driftsmiddel i denne sammenhengen anses også jord- og skogbrukseiendom, se nedenfor.
- akvakulturtillatelser som verdsettes til 25 % av omsetningsverdien, jf. sktl. § 4-17 tredje ledd
- andel i selskap med deltakerfastsetting som verdsettes til 80 % av andelens verdi beregnet etter sktl. § 4-40, jf. § 4-40 siste punktum
- næringseiendom som verdsettes til 80 % av eiendommens beregnede utleieverdi, jf. sktl. § 4-10 syvende ledd første punktum.

For sekundærbolig gis det ikke verdsettelsesrabatt, jf. sktl. § 4-10 tredje ledd.

Som nevnt ovenfor i femte strekpunkt skal jord- og skogbrukseiendom i forhold til verdsettingsrabatten anses som driftsmiddel som faller inn under sktl. § 4-17. Dette gjelder også de delene av eiendommen som ikke er driftsmidler, f.eks. våningshus og kårboliger. Nærmere om dette, se emnet «[Jordbruk – allment](#)».

Fradrag for tilhørende gjeld skal også reduseres tilsvarende ved formuesfastsettingen, jf. sktl. § 4-19. Nærmere om reduksjon av tilhørende gjeld, se emnet «[Gjeld](#)», [pkt. 3.5.3](#).

F-20-7.2 Beregningsgrunnlaget for ikke-børsnoterte aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting

For at det ikke skal gis rabatt to ganger ved fastsettingen av formuesverdien på ikke-børsnoterte aksjer og andeler i selskap med deltakerfastsetting (først ved verdsettingen av selskapets eiendeler og deretter ved skattleggingen av aksjonærene/deltakerne), skal selskapets eiendeler og gjeld som hovedregel medregnes til full verdi ved verdsettingen av aksjene/andelene uten hensyn til særlige regler om rabatt i sktl. kap. 4. Se sktl. § 4-12 syvende ledd første punktum og § 4-40 annet punktum. Dette gjelder likevel ikke for akvakulturtillatelser, som skal verdsettes til 50 % av omsetningsverdien, jf. sktl. § 4-12 syvende ledd annet punktum og § 4-40 tredje punktum.

F-20-7.3 Særskilt verdsetting av erstatningsbeløp ved tap av egen bolig

For skattyter som har mistet sin egen bolig som følge av brann eller naturskade, skal formuesverdien av erstatningen fastsettes med samme prosentsats som anvendes på primærbolig i den utstrekning erstatningen er i behold ved utgangen av det året erstatningen utbetales, jf. sktl. § 4-55. Bestemmelsen gjelder bare ved formuesfastsettingen for det inntektsåret erstatningen utbetales. Ved formuesfastsettingen for år etter utbetalingsåret, skal eventuell gjenstående erstatning formuesbeskattes etter ordinære regler.

F-20-8 Verdsetting, fast eiendom

F-20-8.1 Generelt

Om verdsetting av

- boligeiendommer og fritidseiendommer, herunder boligeiendommer utleid i virksomhet, se emnet «**Bolig – formue**», sktl. § 4-10 og takseringsreglene § 1-1-1.
- jordbrukseiendommer inklusiv husbehovskog (skog som bare er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og mindre reparasjoner), men ikke skogbruk, se emnet «**Jordbruk – allment**».
- skogbrukseiendom, se emnet «**Skogbruk**».
- fast eiendom med hjemfallsrett, se HRD i Utv. 1958/619 (Rt. 1958/801).
- næringseiendom, se **pkt. 9**
- fast eiendom i utlandet, se **pkt. 8.2**.
- andre faste eiendommer, herunder tomter utenfor virksomhet, se sktl. § 4-10 første ledd, takseringsreglene § 1-1-2 og emnet «**Tomt**».

F-20-8.2 Fast eiendom i utlandet

F-20-8.2.1 Bolig- og fritidseiendommer

Om verdsetting av bolig- og fritidseiendommer i utlandet, se emnet «**Bolig – formue**», **pkt. 9**

F-20-8.2.2 Ikke-utleid næringseiendom

Reglene i FSFIN § 4-10 om verdsetting av ikke-utleid næringseiendom gjelder ikke for eiendom i utlandet, jf. FSFIN § 4-10-3 tredje ledd siste punktum. Disse verdsettes etter takseringsreglene § 2-1-1. Forholdet mellom formuesverdi og salgsverdi i den kommunen i Norge hvor eieren er bosatt/hjemmehørende, er veiledende for verdsettingen, se HRD i Utv. 1997/41 (Rt. 1996/1628) (International Farvefabrikk AS). Omsetning påvirker normalt ikke eiendommens fastsatte formuesverdi.

F-20-8.2.3 Utleid næringseiendom

Reglene i FSFIN § 4-10 om verdsetting av utleid næringseiendom gjelder også for eiendom i utlandet, se **pkt. 9.6**.

F-20-8.2.4 Annen fast eiendom

Ved verdsetting av annen fast eiendom i utlandet tas det utgangspunkt i salgsverdien der eiendommen ligger. Forholdet mellom formuesverdi og salgsverdi i vedkommende kommune i Norge er veiledende for verdsettingen, se HRD i Utv. 1997/41 (Rt. 1996/1628) (International Farvefabrikk AS). Formuesverdien skal verken overstige 80 % av eiendommens kostpris

inkludert grunn, eller 80 % av eiendommens markedsverdi, se takseringsreglene (2022) § 1-1-2.

F-20-9 Verdssetting, næringsseiendom

F-20-9.1 Generelt

Formuesverdien av næringsseiendom skal som hovedregel fastsettes til 80 % av en beregnet utleieverdi, jf. sktl. § 4-10 syvende ledd. Dette gjelder uavhengig av om eiendommen er utleid eller ikke. Det er i FSFIN § 4-10 fastsatt regler for verdssetting av både utleid og ikke-utleid næringsseiendom, jf. FSFIN § 4-10-3 første og annet ledd. Om hvilke typer eiendom som omfattes, se [pkt. 9.3](#). Om reduksjon av fradrag for forholdsmessig andel av gjeld som faller på eiendel med verdssettingsrabatt, se emnet «Gjeld», [pkt. 3.5.3](#).

F-20-9.2 Begrensingsregel

Hvis beregnet utleieverdi av næringsseiendommen overstiger dokumentert omsetningsverdi, kan skattyter kreve at formuesverdien settes ned til 80 % av dokumentert omsetningsverdi, jf. sktl. § 4-10 syvende ledd siste punktum. Det er i FSFIN ny § 4-10-10 gitt regler om hvordan formuesverdien kan fastsettes i de fem påfølgende årene etter at slik nedsetting er foretatt. Skattyter som har krevd slik nedsettelse, kan kreve at formuesgrunnlaget for de fem påfølgende årene settes til beregnet utleieverdi redusert med et forholdsmessig fradrag som settes til det prosentvise avviket mellom beregnet utleieverdi etter hovedregelen, og den dokumenterte omsetningsverdien. Skattyter som krever nedsettelse for inntektsåret 2023 kan dermed kreve slikt fradrag fra og med inntektsåret 2024, til og med inntektsåret 2028.

Eksempel på fastsetting av formuesverdi påfølgende inntektsår etter nedsettingen.

Næringsseiendom har beregnet utleieverdi kr 10 000 000. Verdien fastsatt etter hovedregelen i sktl. § 4-10 syvende ledd er 80 % av dette, dvs. kr 8 000 000.

Eiendommens dokumenterte omsetningsverdi er kr 8 000 000, og formuesverdien i år 1 er etter krav fra skattyter satt til kr 6 400 000 (kr 8 000 000 x 80 %), jf. sktl. § 4-10 syvende ledd siste punktum.

Det prosentvise avviket mellom beregnet utleieverdi og dokumentert omsetningsverdi er 20 % ((100 x 2 000 000)/10 000 000).

Gitt at beregnet utleieverdi i år 2 utgjør kr 9 600 000, skal denne verdien reduseres med 20 %, det vil si en reduksjon på kr 1 920 000. Beregnet utleieverdi som skal legges til grunn ved fastsettingen i år 2 blir da kr 7 680 000 (9 600 000 – 1 920 000). Formuesverdi dette året blir kr 6 144 000 (80 % av 7 680 000)

F-20-9.3 Eiendommer som omfattes

Reglene i FSFIN § 4-10 om verdssetting av næringsseiendom omfatter alle typer næringsseiendom, herunder tomter. Reglene omfatter for eksempel kontorlokaler, butikker, lager, produksjonslokaler/fabrikker, overnattingssteder, tomter, parkeringshus, verksteder mv. som eieren bruker selv eller leier ut. Om unntak, se nedenfor.

For utleide fritidseiendommer gjelder reglene bare dersom utleien er så omfattende at den regnes som virksomhet for utleieren eller inngår i annen virksomhet for utleieren, jf. FSFIN 4-10-2 annet ledd. Om når utleie av fritidseiendom anses som virksomhet i seg selv, se emnet «Virksomhet – allment», [pkt. 3.3.13](#). Bedriftshytter hvor bruken faller inn under reglene om rimelig velferdstiltak, jf. FSFIN § 5-15-5 første ledd, anses ikke som utleid fritidsbolig etter FSFIN § 4-10-2 annet ledd. Slike hytter verdssettes etter reglene for fritidseiendommer, se emnet «Bolig – formue». Derimot omfattes fritidseiendom som ansatt eller aksjonær disponerer mot fullt vederlag eller på en slik måte at det gir grunnlag for fordelsbeskatning av brukeren. Se FIN 18. januar 2011 i Utv. 2011/272.

Reglene i FSFIN § 4-10-3 første ledd om verdssetting av utleid næringsseiendom, omfatter også utleid næringsseiendom i utlandet.

F-20-9.4 Eiendommer som ikke omfattes

Følgende eiendommer omfattes aldri av reglene om verdssetting av næringsseiendom, jf. FSFIN § 4-10-2 tredje ledd:

- primærbolig som verdsettes etter sktl. § 4-10 annet ledd
- sekundærbolig som verdsettes etter sktl. § 4-10 tredje ledd
- andel i boligselskap som verdsettes etter sktl. § 4-10 femte ledd, jf. annet og tredje ledd
- jordbruksseiendom og skog som verdsettes etter sktl. § 4-11
- kraftanlegg som verdsettes etter sktl. § 18-5.

Boligeiendommer og andeler i boligselskap verdsettes etter reglene om boligeiendom selv om de inngår i en utleievirksomhet, se emnet «**Bolig – formue**».

F-20-9.5 Eiendom som brukes både til bolig- og næringsformål

Brukes en eiendom både til boligformål og næringsformål, skal eiendommen verdsettes som næringsseiendom hvis arealet som brukes til annet næringsformål enn utleie til bolig, utgjør minst halvparten av eiendommens areal. En eiendom som for eksempel inneholder 300 kvm næringslokale (utleid eller ikke-utleid) og fire utleide boenheter på til sammen 220 kvm, samt egen boligdel på 60 kvm, skal verdsettes etter reglene for næringsseiendom da næringsdelen utgjør det største arealet (boligarealet utgjør i dette tilfellet til sammen 280 kvm). Hvis mer enn halvparten av næringsarealet er utleid, skal hele eiendommen verdsettes etter reglene for utleid næringsseiendom.

Reglene om verdsetting av næringsseiendom i FSFIN § 4-10-3 omfatter ikke eiendom som i sin helhet eies av ikke-børsnotert selskap, hvor selskapet ved utgangen av inntektsåret direkte eller indirekte i sin helhet eies av et børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Det samme gjelder eiendom eid av ikke-børsnotert selskap som ved utgangen av inntektsåret direkte eller indirekte i sin helhet er eid av personer eller institusjoner som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-30 (skattefrie institusjoner). Se FSFIN § 4-10-3 tredje ledd, jf. § 4-12-5 første ledd annet og tredje punktum.

Realiseres aksjer i et ikke-børsnotert aksjeselskap slik at vilkårene for fritak fra oppgaveplikt i FSFIN § 4-12-5 første ledd annet eller tredje punktum ikke lenger er oppfylt, skal næringsseiendom eid av selskapet i realisasjonsåret likevel verdsettes etter reglene om verdsetting av næringsseiendom i FSFIN § 4-10-3 første eller annet ledd, jf. FSFIN § 4-10-9 fjerde ledd.

Ikke utleid næringsseiendom i utlandet omfattes ikke av verdsettingsreglene i FSFIN § 4-10, jf. FSFIN § 4-10-3 tredje ledd annet punktum. Om verdsetting av ikke-utleid næringsseiendom i utlandet, se [pkt. 8.2](#).

F-20-9.6 Verdsetting av utleid næringsseiendom

F-20-9.6.1 Hva som regnes som utleie, avgrensning mot annen type aktivitet/virksomhet

I noen tilfeller vil det oppstå spørsmål om hvorvidt en aktivitet gjelder utleie som sådan, eller om andre innsatsfaktorer er så vidt betydelige at eiendommen må verdsettes etter reglene om ikke-utleid næringsseiendom. Drift av et hotell vil f.eks. normalt være en aktivitet hvor andre innsatsfaktorer er så betydelige at utleien av rom mv. ikke medfører at bygningsmasse kan klassifiseres som utleid næringsseiendom når eieren driver aktiviteten selv. Slik aktivitet vil normalt inkludere drift av resepsjon, servering, mv. i et slikt omfang at nevnte fasiliteter må anses som driftsmidler i annen virksomhet.

F-20-9.6.2 Minstekrav til omfang av utleie

Reglene om verdsetting av utleid næringsseiendom i sktl. § 4-10 fjerde ledd skal anvendes dersom den utleide delen av eiendommen, herunder en forholdsmessig andel av fellesområder, overstiger 50 % av eiendommens samlede areal, jf. FSFIN § 4-10-3 første ledd. Det ses i denne sammenhengen bort fra grunnareal (tomt) der bygningene utgjør eiendommens hovedfunksjon, jf. FSFIN § 4-10-3 første ledd annet punktum. Næringsseiendom hvor utleid del ikke overstiger 50 % av samlet areal, verdsettes etter reglene om ikke utleid næringsseiendom, jf. FSFIN § 4-10-3 annet ledd, se [pkt. 9.7](#).

I bygning som omfatter flere matrikkelenheter, skal hver matrikkelenhet på vanlig måte behandles som egen eiendom ved vurderingen av om den enkelte eiendommen omfattes av reglene om verdsetting av utleid næringsseiendom. Bygning som bare inneholder én matrikkelenhet og som anses som næringsseiendom etter FSFIN § 4-10-2, verdsettes under ett selv om en del av bygningen ikke brukes i virksomhet, for eksempel som egen bolig for eieren. Om

verdsetting i slike tilfeller, se FSFIN § 4-10-8. Om oppdeling av matrikkelenhet i underenheter eller verdsetting under ett av flere matrikkelenheter i særlige tilfeller, se [pkt. 9.9](#).

F-20-9.6.3 Hovedregel om verdsetting

Formuesverdien av utleid næringseiendom fastsettes til 80 % av eiendommens beregnede utleieverdi, jf. sktl. § 4-10 syvende ledd første punktum.

Grunnlaget for beregnet utleieverdi ved fastsetting av formuesverdien per 1. januar i året etter inntektsåret, fastsettes til gjennomsnittet av samlet brutto utleieinntekt for inntektsåret og de to foregående inntektsårene, fratrukket eierkostnader, jf. FSFIN § 4-10-4 annet ledd. Alle reelle leieinntekter skal inngå i beregningen, herunder naturalytelser og motregning mv. Hvordan partene betegner ytelsene er normalt ikke avgjørende. Eierkostnadene fastsettes sjablongmessig til 10 % av gjennomsnittet av brutto utleieinntekter, jf. FSFIN § 4-10-4 annet ledd siste punktum.

Har ikke eiendommen vært utleid i tre år, skal inntektsårets brutto utleieinntekt fratrukket eierkostnader legges til grunn, I slike tilfeller skal eierkostnader fastsettes til 10 % av inntektsårets brutto utleieinntekt. jf. FSFIN § 4-10-6.

Om beregning av utleieinntektene i tilfeller hvor eiendommen ikke er utleid hele året, se [pkt. 9.6.4](#). Om tilfeller hvor bare deler av eiendommen er utleid, se [pkt. 9.6.5](#).

Beregnet utleieverdi fremkommer ved at grunnlaget divideres med en kalkulasjonsfaktor, jf. FSFIN § 4-10-4 fjerde ledd. Kalkulasjonsfaktoren beregnes og kunngjøres av Skattedirektoratet i januar året etter inntektsåret, jf. FSFIN § 4-10-5. For inntektsåret 2022 var kalkulasjonsfaktoren 0,078. Prosentatsen i eksemplet er den lovfestede satsen i sktl. § 4-10 syvende ledd første punktum som for inntektsåret 2022 var på 80 %.

Eksempel basert på kalkulasjonsfaktor 0,078 for inntektsåret 2022

Gjennomsnittet av brutto utleieinntekter for inntektsåret og de to foregående årene utgjør kr 1 000 000. Fra dette beløpet fratrekkes sjablongmessig fastsatte eierkostnader på 10 %, dvs. kr 100 000. Grunnlaget utgjør da kr 900 000 som skal divideres med kalkulasjonsfaktor 0,078.

Kr 900 000 : 0,078 = kr 11 538 461.

Formuesverdien blir etter dette: Kr 11 538 461 x 80 % = kr 9 230 768

F-20-9.6.4 Utleie deler av inntektsåret, bortfall av utleieinntekt mv.

For eiendom som leies ut hele året, er det totale utleieinntekter i inntektsåret som er grunnlaget for beregning av utleieverdi. Ved utleie av næringseiendom i deler av inntektsåret skal samlet utleieinntekt omregnes til hva utleieinntekten hadde utgjort for hele året ved å dividere faktisk utleieinntekt på antall måneder næringseiendommen har vært leid ut, og multiplisere med 12. Samme fremgangsmåte benyttes ved inntektsbortfall i en del av inntektsåret. Se FSFIN § 4-10-7 første ledd. Utleie i deler av en måned avrundes opp til nærmeste hele måned, jf. FSFIN § 4-10-7 tredje ledd.

For eiendom som det ikke er mulig å leie ut i deler av året (sesongavhengig utleie), skal faktisk brutto utleieinntekt benyttes som grunnlag for beregnet utleieverdi etter FSFIN § 4-10-4 annet ledd, jf. FSFIN § 4-10-7 fjerde ledd.

Ved inntektsbortfall hele inntektsåret skal siste innrapporterte utleieverdi legges til grunn, forutsatt at eiendommen ikke blir benyttet av eieren ved utgangen av inntektsåret, jf. FSFIN § 4-10-7 annet ledd.

F-20-9.6.5 Utleie av deler av næringseiendom

Ved delvis utleie av næringseiendom, men hvor utleien er så omfattende at eiendommen faller inn under reglene for utleid næringseiendom, skal inntektsårets utleieinntekt omberegnes til en størrelse som skal tilsvare utleieinntekt som om hele eiendommen var utleid, jf. FSFIN § 4-10-8. Dette gjøres ved å dividere inntektsårets utleieinntekt med utleid areal, og deretter multiplisere med eiendommens samlede areal. Forholdsmessig andel av fellesområder medregnes som utleid del av eiendommen der tilgang til slikt areal inngår i avtalt leie. Det ses i denne sammenhengen bort fra grunnareal (tomt) der bygningene utgjør eiendommens hovedfunksjon.

F-20-9.6.6 Eierskifte

Ved overdragelse av utleid næringseiendom til ny eier i inntektsåret, skal verdsettingen i ervervsåret bygge på overtakende eiers utleieinntekt, jf. FSFIN § 4-10-9 annet ledd. Månedisleie hos ny eier må omberegnes til årsleie på tilsvarende måte som beskrevet i [pkt. 9.6.4](#). Denne bestemmelsen gjelder i de tilfellene hvor eiendommen anses som utleid næringseiendom også for den nye eieren.

F-20-9.6.7 Deling/seksjonering av eiendom

Bli eiendommen delt eller seksjonert i inntektsåret, skal matrikkelenhet som leies ut verdsettes på grunnlag av utleieinntekt fra og med tidspunktet for registrering i matrikkelen, jf. FSFIN § 4-10-9 tredje ledd. Månedisleie for ny matrikkelenhet må omberegnes til årsleie på tilsvarende måte som beskrevet i [pkt. 9.6.4](#).

F-20-9.6.8 Utleie til nærstående mv.

Redusert utleieinntekt som følge av utleie til nærstående, til selskap i samme konsern eller i andre tilfeller hvor leie ikke er avtalt på armlengdes vilkår, skal ikke påvirke formuesverdsettingen. I slike tilfeller kan skattemyndighetene fastsette grunnlaget for formuesverdsettingen ved skjønn, jf. sktl. § 13-1. Se Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) pkt. 3.3.5.

F-20-9.7 Verdsetting av ikke-utleid næringseiendom

F-20-9.7.1 Beregningsgrunnlag og metode

Formuesverdien av ikke-utleid næringseiendom skal fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi, jf. FSFIN § 4-10-4 første ledd. Grunnlaget for den beregnede utleieverdien skal være produktet av eiendommens areal og en beregnet kvadratmeterleie multiplisert med faktoren 0,9, jf. FSFIN § 4-10-4 tredje ledd første punktum. Den beregnede utleieverdien framkommer ved at grunnlaget divideres med en kalkulasjonsfaktor på samme måte som for utleid næringseiendom, se eksemplet i [pkt. 9.6.3](#). Formuesverdien settes til 80 % av den beregnede utleieverdien, jf. sktl. § 4-10 syvende ledd første punktum.

Kvadratmeterleien differensieres etter areal, eiendomstype og geografisk beliggenhet på grunnlag av beregninger fra Statistisk sentralbyrå, jf. FSFIN § 4-10-4 tredje ledd tredje punktum. Den beregnede kvadratmeterleien finnes ved å bruke kalkulatoren (næringskalkulatoren) på skatteetaten.no

Skattyter kan ved verdsetting av næringseiendom velge om bruksareal (BRA) eller bruttoareal (BTA) skal legges til grunn, jf. FSFIN § 4-10-9 sjetted ledd.

Ofte omfatter en eiendom flere kategorier med hensyn til eiendomstype, for eksempel butikk og lagerlokale. I slike tilfeller skal utgangspunktet være den kategorien som eiendommen i hovedsak faller inn under beregnet etter forholdet mellom arealbruken. Hele eiendommen skal da formuesverdsettes ved bruk av kvadratmetersatsen for denne typen eiendom, jf. FSFIN § 4-10-4 tredje ledd siste punktum.

F-20-9.8 Næringseiendom som delvis leies ut

Hver matrikkelenhet skal vurderes under ett i forhold til om eiendommen skal verdsettes som utleid eller ikke-utleid næringseiendom. Dette innebærer at sjablongmetoden for ikke-utleid næringseiendom i utgangspunktet skal anvendes ved formuesverdsettingen hvis halvparten eller mer av arealet blir benyttet som ikke-utleid næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-3 første ledd. Dette medfører at også den utleide delen skal formuesverdsettes etter sjablongmessig fastsatte kvadratmetersatser. Motsatt skal eiendommen verdsettes etter reglene om utleid næringseiendom hvis utleid areal utgjør mer enn halvparten av arealet.

F-20-9.9 Oppdeling av matrikkelenhet i underenheter eller verdsetting under ett av flere matrikkelenheter

I FSFIN § 4-10-9 syvende ledd er det gitt en bestemmelse om at flere matrikkelenheter i særlige tilfeller kan ses under ett ved formuesverdsettingen eller at én matrikkelenhet kan deles opp i flere underenheter ved verdsettingen.

F-20-9.10 Endret bruk av eiendom**F-20-9.10.1 Generelt**

I utgangspunktet er det eiendommens reelle status ved utgangen av inntektsåret som skal være avgjørende for hvilke regler for fastsetting av formuesverdi som skal anvendes. Selv om en næringseiendom har vært utleid det meste av året, skal den verdsettes etter reglene for ikke-utleid næringseiendom dersom eieren før årets utgang har tatt den i bruk til annen inntektsgivende aktivitet enn utleie, jf. FSFIN § 4-10-7 første ledd siste punktum. Omvendt skal næringseiendom som er utleid ved årets utgang, alltid verdsettes etter reglene for utleid næringseiendom.

F-20-9.10.2 Overgang fra næringseiendom til fritidseiendom

Formuesverdien av eiendom som går over fra å være næringseiendom til fritidseiendom, skal for overgangsåret bygge på beregnet utleieverdi fra foregående inntektsår, jf. FSFIN § 4-10-9 første ledd. Dette gjelder også ved eierskifte når eiendommen er solgt fra eier som brukte den i virksomhet, til ny eier som bruker eiendommen utenfor virksomhet. Bestemmelsen i sktl. § 4-10 sjette ledd om at verdien kan settes ned etter krav fra skattyter hvis den overstiger 30 % av markedsverdien, gjelder imidlertid også i disse tilfellene.

F-20-9.11 Næringsbygg under oppføring

Om verdsetting av næringsbygg under oppføring, se emnet «Virksomhet – arbeid under utførelse», pkt. 2.2.

F-20-10 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**F-20-10.1 Aksjer**

Om verdsetting av aksjer, se emnet «Aksjer – formue».

F-20-10.2 Akvakulturtillatelser

Om formuesbeskatning av akvakulturtillatelser, se emnet «Akvakultur (havbruk)», pkt. 6.1.

F-20-10.3 Arbeider under utførelse

Om verdsetting av arbeider under utførelse for egen regning med sikte på salg eller til egen bruk, se emnet «Virksomhet – arbeid under utførelse», pkt. 2.2. Om verdsetting av arbeid under utførelse for fremmed regning, se emnet «Virksomhet – arbeid under utførelse», pkt. 3.2.

F-20-10.4 Avskrivbare driftsmidler i saldogruppe a, c, d og j

Avskrivbare driftsmidler på saldogruppene a, c og d, verdsettes til 70 % av saldoverdien, jf. sktl. § 4-17 annet ledd. Formuesverdien skal settes lavere dersom skattyteren påviser at omsetningsverdien er lavere. Saldo i saldogruppe j (fast teknisk installasjon i bygning) inngår ved formuesfastsettingen som en del av bygningen, og skal derfor ikke anses som egen formuespost.

Er saldoverdien i saldogruppe a, c, eller d negativ, settes formuesverdien til kr 0.

F-20-10.5 Barn og ungdom, engangserstatning/forsikringsutbetaling

Om fritak for formuesskatt på visse engangserstatninger og engangsutbetalinger fra forsikring knyttet til personskaide og tap av forsørger for barn og ungdom som fyller 21 år eller er yngre, se pkt. 4.4.5 og emnet «Barn og ungdom», pkt. 4.

F-20-10.6 Bil

Om verdsetting av bil, se emnet «Bil – formue».

F-20-10.7 Bolig

Om formuesverdi for boligeiendommer og fritidseiendommer, herunder boenhet i boligselskap, se emnet «Bolig – formue». Om reglene ved overgang fra næringseiendom til fritidsbolig i inntektsåret, se pkt. 9.10.2. Om formue knyttet til andel i boligselskap utenom boenheten, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne», pkt. 4.

F-20-10.8 Egenkapitalbevis

Om verdsetting av egenkapitalbevis, se emnet «Aksjer – formue», pkt. 3.2.

F-20-10.9 Finansielle instrumenter

Om verdsetting av ulike finansielle instrumenter som opsjoner, terminkontrakter mv., se emnene om finansielle instrumenter.

F-20-10.10 Fiskeritillatelser

Om formuesbeskatning, herunder verdsetting av fiskeritillatelser, se emnet «Fiske», pkt. 5.2.

F-20-10.11 Fordringer

Om verdsetting av fordringer, se emnet «Fordringer».

F-20-10.12 Fritidsbåter

Om verdsetting av fritidsbåter, se emnet «Fritidsbåter».

F-20-10.13 Hoteller og andre overnattingssteder

Bygning(-er) hvor eieren selv driver virksomhet i form kortidsutleie (hotell/gjestgiveri mv.) anses ikke som utleid næringseiendom, men verdsettes etter reglene for ikke-utleid nærings-eiendom, jf. FSFIN § 4-10-3 annet ledd. Dette fordi andre innsatsfaktorer enn eiendommen som sådan i slike tilfeller vil være av vesentlig betydning for størrelsen av inntektene.

Hvis eieren leier ut slik bygning til et annet foretak som driver hotell mv. må formuesverdien fastsettes etter reglene for utleid næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-3 første ledd.

F-20-10.14 Internettomene

Internettomene hvor domenenavnet har en selvstendig markedsverdi, er skattepliktig formue etter sktl. § 4-1, og verdsettes til omsetningsverdien per 1. januar i fastsettingsåret. Hvis domenet anses som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, fastsettes formuesverdien til 70 % av skattemessig formuesverdi, jf. sktl. § 4-17 annet ledd.

F-20-10.15 Kapitaliseringsfaktor for tidsubegrensede ytelser

Det brukes en kapitaliseringsfaktor for å beregne nåverdien av en tidsubegrenset yttelse. Ved kapitalisering av slike ytelser skal det brukes en kapitaliseringsfaktor på 10 (2022), jf. takseringsreglene § 1-1-7 og § 2-1-5. Er f.eks. festeavgiften kr 2 000 per år, vil formuesverdien som skal legges til grunn ved formuesfastsettingen, være kr 2 000 multiplisert med kapitaliseringsfaktoren 10, dvs. kr 20 000.

F-20-10.16 Kraftforetak

Om verdsetting av kraftforetak mv., se emnet «Kraftforetak».

F-20-10.17 Lager i skogbruk

Om verdsetting av lager i skogbruk, se emnet «Skogbruk».

F-20-10.18 Levende dyr og oppdrettsfisk mv.

Om verdsetting av levende dyr og oppdrettsfisk mv., se emnene «Jordbruk – allment», «Pelsdyr», «Reindrift», «Fiske», «Akvakultur (havbruk)» og takseringsreglene § 3-1-4 «Varelager, buskap og oppdrettsfisk».

F-20-10.19 Livsforsikring

Om verdsetting av livsforsikring, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)» og emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)».

F-20-10.20 Melkekvoter

Om verdsetting av melkekvoter, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 6.2.

F-20-10.21 Privat innbo og løsøre

Om verdsetting av diverse privat innbo og løsøre, se emnene «[Innbo og løsøre](#)», «[Bil – formue](#)», «[Fritidsbåter](#)» og «[Campingvogner](#)».

F-20-10.22 Rettigheter i fast eiendom

Rettigheter i fast eiendom som tilligger en jordbrukseiendom, skal normalt verdsettes under ett med jordbrukseiendommen. Om hva som skal verdsettes særskilt på skogbrukseiendom, se emnet «[Skogbruk](#)».

Om verdsetting av jakt- og fiskerett, se emnet «[Skogbruk](#)».

F-20-10.23 Skinn

Om verdsetting av pelsdyr og skinn, se emnet «[Pelsdyr](#)».

F-20-10.24 Skip, fiskebåter mv.

Skattedirektoratet fastsetter veiledende normer for verdsetting av skip, borefartøy/rigger og fiskebåter, se takseringsreglene § 2-1-4 «verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv.» og SKD 21. mai 2001 i Utv. 2001/1653.

F-20-10.25 Snøscootere

Private snøscootere verdsettes på samme måte som bil, se emnet «[Bil – formue](#)».

F-20-10.26 Tegningsrettsaksjer og tegningsretter

Tegningsrettsaksjer og frittstående tegningsretter skal formuesbeskattes hos innehaveren fra det tidspunktet generalforsamlingens beslutning er registrert i Foretaksregisteret, se asl./asal. § 11-11 og § 11-13.

Om formuesbeskatning av warrants, se FIN 16. november 1995 i Utv. 1995/1268.

Aksjonærers fortrinnsrett til å tegne aksjer etter asl./asal. § 10-4 skal ikke formuesbeskattes separat.

F-20-10.27 Utenlandske forsikringselskaper

Utenlandske forsikringselskapers nettoformue i Norge settes til 10 ganger selskapets beregnede årsinntekt, med mindre nettoformuen fastsatt på ordinær måte blir større, jf. sktl. § 4-18. Skattytere som med hjemmel i EØS-avtalen eller skatteavtale omfattes av ikke-diskrimineringsbestemmelser, kan påberope seg de generelle reglene for beregning av formue der dette er mer gunstig enn sjablongregelen i sktl. § 4-18, se FIN 13. januar 2003 i Utv. 2003/142.

F-20-10.28 Varebeholdning

Om verdsetting av varebeholdning, se emnet «[Varebeholdning](#)». Om verdsetting av varebeholdning i jordbruk, se takseringsreglene § 3-1-4.

F-20-10.29 Verdipapirer

Om verdsetting av verdipapirer utenom aksjer, se emnet «[Verdipapirer](#)».

F-20-11 Satser for formuesskatt

Om satser for formuesskatt, se «Skatte- og avgiftssatser» bak i Skatte-ABC og Stortingets skattevedtak (SSV) kap. 2.

F-20-12 Skattestedet

Om hvilken kommune en formue skal skattlegges i, se emnet «[Skattestedet](#)».

F-21 Forpleining

– Takseringsreglene § 3-3-1 og satsforskriften 2023 § 6

F-21-1 Privat forpleining

F-21-1.1 Generelt

Mottatt godtgjørelse for å ha omsorg for pleietrengende i privat forpleining, er å anse som skattepliktig inntekt.

De kostnader som er forbundet med forpleiningen, er fradragsberettiget.

Hvorvidt det er virksomhet å drive privat forpleining, må bedømmes konkret hvor en bl.a. tar hensyn til aktivitetens

- omfang
- varighet

Det må foretas en helhetsvurdering, men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er virksomhet dersom den private pleien samtidig omfatter fire personer eller flere. Forholdet må bedømmes over noe tid.

F-21-1.2 Privat forpleining, virksomhet

F-21-1.2.1 Kost

Den som driver forpleining som virksomhet har anledning til å velge fradrag for kost etter sats, som alternativ til fradrag for faktiske kostnader, se takseringsreglene § 3-3-1. Fradrag gis da etter satsene i satsforskriften 2023 § 6, med et tillegg på 30 %.

F-21-1.2.2 Lys og brensel

Frdrag for lys og brensel gis med slik brøkdel av de faktiske kostnader som etter en skjønnsmessig vurdering anses å tilsvare det som er medgått til pasientene.

F-21-1.2.3 Bygg brukt i forbindelse med forpleining

Med hensyn til fradrag for de kostnader som er forbundet med å holde pasientene med bolig, vil fremgangsmåten bero på om bygget forpleieren og pasientene bor i, er avskrivbart (kombinert bygg) eller er en fritaksbehandlet bolig.

Disponeres mer enn halvparten av bygget til forpleining, regnet etter leieverdien, vil bygget være avskrivbart som kombinert bygg, jf. sktl. § 14-41 annet ledd. Egen boligdel holdes utenfor saldogrunnlaget, jf. sktl. § 14-42 tredje ledd. Bygg som helt eller hovedsakelig disponeres vedvarende i forpleiningsvirksomhet kan avskrives i saldogruppe h. Nærmere om fradrag for avskrivninger, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Våningshus/boligbygg der forpleieren disponerer minst halvparten av bygget som egen bolig, regnet etter leieverdien, vil bli fritaksbehandlet, se emnet «Bolig – utleie (fritaksbehandling)». Om fradrag for kostnadene ved bruk av en del av boligen i virksomheten, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.», pkt. 2.2.1.

F-21-1.2.4 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt når den private forpleining er virksomhet, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

F-21-1.3 Privat forpleining, ikke virksomhet

Skattyter som har pasienter til full forpleining uten at det anses som virksomhet, kan i stedet for fradrag for faktiske kostnader velge fradrag for forpleiningskostnader tilsvarende årets gjennomsnittlige grunnbeløp i folketrygden per pasient per år. For 2023 utgjør dette kr 116 239. Ovennevnte beløp er ment å skulle dekke samtlige forpleiningskostnader i løpet av året, herunder losji.

Brutto vederlag, som mottas for forpleiningen, kan være splittet i en utgiftsgodtgjørelse og et arbeidsvederlag. Hvis vederlaget er splittet, brukes nettometoden for utgiftsgodtgjørelsen. Hvis splitting ikke er foretatt av arbeidsgiver, gjøres dette av skattyteren ved innsendelsen av

skattemeldingen. Utgiftsgodtgjørelsen skal i så fall settes til årets gjennomsnittlige grunnbeløp i folketrygden. Overskytende behandles som lønn.

Fradrag for kostnader til bolig i forbindelse med forpleiningen, gis etter reglene omtalt i pkt. 1.2.3.

Eventuelt fradrag for underskudd på den delen som etter det ovenstående skal behandles som utgiftsgodtgjørelse, inngår i minstefradraget. Dette gjelder også underskudd som skyldes kostnader til selve bygget. Om bruk av nettometoden i de tilfellene det er ytet utgiftsgodtgjørelse, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

F-21-2 Omsorgslønn

Omsorg for personer med psykisk lidelse, psykisk utviklingshemmede og andre pleietrengende er et kommunalt ansvar. Kommunen kan inngå avtale om utbetaling av omsorgslønn til personer som har et særlig tyngende omsorgsarbeid, jf. lov 24. juni 2011 nr. 30 om kommunale helse- og omsorgstjenester m.m. § 3-6. Lønn for omsorgsarbeid er i sin helhet skattepliktig inntekt.

F-22 Forsikring – allment

F-22-1 Generelt

Dette emnet tar for seg enkelte generelle forsikringstekniske kjennetegn ved ulike typer forsikringsordninger.

F-22-2 Livsforsikring, generelt

Livsforsikring er en forsikringsordning hvor selskapets forpliktelser er knyttet til den forsikredes liv eller helse. Livsforsikringene kan deles i to hovedgrupper

- kapitalforsikringer (normalt med engangsutbetaling)
- livrente/pensjonsforsikring (alltid løpende ytelser)

En forsikringsavtale kan bestå av en kombinasjon av disse.

F-22-3 Livsforsikring, kapitalforsikring

F-22-3.1 Generelt

Premie til kapitalforsikring dekker en risikodel, en kostnadsdel og i visse tilfeller også en sparedel. Ved kapitalforsikring (med eller uten oppsparing) sikres det utbetaling enten i form av et engangsbeløp eller et bestemt antall ganger (inntektsforsikring). Forsikringstilfellet kan inntruffe ved dødsfall, ved dødsfall som skjer i en bestemt tidsperiode (risiko- eller korttidsforsikring), ved at den forsikrede blir ufør, oppnår en viss alder eller dør før denne alder oppnås (sammensatt forsikring). Som utgangspunkt sikres utbetaling av en bestemt sum, men ved såkalt fondskonto, se [pkt. 3.6](#), er det kunden som har risikoen for avkastningen og dermed størrelsen på utbetalingsbeløpet. Om den skattemessige behandlingen, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)».

F-22-3.2 Gjeldsforsikring

Gjeldsforsikring er kapitalforsikring uten oppsparing i den utstrekning utbetalingen ikke overstiger restgjelden ved den forsikredes død.

F-22-3.3 Gruppelivsforsikring

Gruppelivsforsikring sikrer utbetaling av en bestemt forsikringssum hvis den forsikrede dør i forsikringsperioden, f.eks. før fylte 67 år. Dør han etter dette tidspunkt, har de etterlatte ikke noe krav mot selskapet. En gruppelivsforsikring er kapitalforsikring uten sparedel og premien dekker bare en risikodel og en kostnadsdel.

F-22-3.4 Nøkkelmansforsikring

Siktemålet med en nøkkelmansforsikring vil normalt være å sikre en bedrift mot tap ved en bestemt persons (nøkkelmans) død. Nøkkelmansforsikring er kapitalforsikring, normalt uten oppsparing.

F-22-3.5 Kontobasert forsikring

Kontobaserte forsikringer er en form for kapitalforsikring.

F-22-3.6 Fondskonto

En fondskonto er et kombinert investerings- og forsikringsprodukt. På samme måte som ved en ordinær kapitalforsikring er det forsikringsselskapet som eier plasseringene, men kunden har hele risikoen for avkastningen av innbetalte midler. Kunden har et krav overfor forsikringsselskapet på et beløp som tilsvarer verdien av de underliggende eiendelene på kontoen. Se nærmere [Prop. 1 LS \(2017–2018\) pkt. 5.7](#).

Investering i verdipapir gjennom kapitalforsikring (fondskonto) skal som hovedregel skattlegges etter reglene om livsforsikring (kapitalforsikring), se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)». Om fradragsrett hvor det foreligger tap i forhold til innskutt beløp, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)», [pkt. 5.2.2](#).

Når investeringene i verdipapir gjennom kapitalforsikring bare har et lite forsikringselement, skal slike investeringer skattlegges etter reglene om investering i verdipapirfond i sktl. § 10-20, se emnet «[Verdipapirfond](#)». Om hva som skal til for at forsikringselementet skal være lite, se emnet «[Verdipapirfond](#)», [pkt. 1.2](#).

F-22-4 Livsforsikring, livrente/pensjonsforsikring**F-22-4.1 Generelt**

Er livsforsikring tegnet som en livrenteforsikring, utbetaler selskapet en løpende ytelse (renten) så lenge en person lever eller til personen når en bestemt alder, jf. lov 16. juni 1989 nr. 69 om forsikringsavtaler (FAL) § 10-2 bokstav d. Renten kan begynne å løpe straks, ved et bestemt fremtidig tidspunkt (oppsett livrente), eller ved en persons død (overlevelsesrente). Renten kan opphøre ved et bestemt fremtidig tidspunkt selv om rentenyteren lever lenger (opphørende livrente). Forsikringsteknisk er en pensjonsforsikring også en livrenteforsikring.

FSFIN § 5-41 oppstiller produktkrav, hvor samtlige krav må være oppfylt for at en livrenteforsikring skal behandles som livrente med begrenset skatteplikt, jf. sktl. § 5-41 første ledd. Nærmere om hvilke produkter som behandles etter reglene om livrenter, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)», [pkt. 5](#). De ordningene som skal behandles skattemessig som pensjon må holdes atskilt fra ordninger som skattemessig behandles som livrente. Skillet mellom hva som kalles pensjon og hva som kalles livrenter i skattereglene, går på hvordan ordningen behandles skattemessig.

Om den skattemessige behandlingen av livrenter som ikke er pensjoner, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)». Om den skattemessige behandlingen av pensjoner, se emnene om pensjoner.

F-22-4.2 Fondsbasert (unit linked) livrente

Livrente med investeringsvalg (også kalt «Fondsbasert livrente» eller «Unit link»), gir forsikringstaker valget mht. forsikringsselskapets plassering av premiereserven, mens produktet for øvrig er forsikringsteknisk identisk med en ordinær livrente, jf. FIN 26. september 1996 i Utv. 1996/1258. For slike avtaler er det forsikringstaker som har risikoen for avkastningen. En slik livrente kan gi tap i forhold til innskutt beløp (forsikringspremien). Nærmere om den skattemessige behandlingen av slikt tap, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)», [pkt. 5.8](#).

F-22-5 Syke- og ulykkesforsikring**F-22-5.1 Generelt**

Ved privat syke- og ulykkesforsikring kan selskapet yte bl.a.

- engangserstatning ved dødsfall eller livsvarig invaliditet på grunn av ulykke som rammer den forsikrede

- dagpenger ved ulykke som rammer den forsikrede og som forårsaker forbigående arbeidsuførhet
 - dagpenger ved sykdom som rammer den forsikrede og som forårsaker arbeidsuførhet
- Forsikringen kan være tegnet som gruppeforsikring eller individuell forsikring.

Både arbeidsgiver selv og/eller de ansatte kan være forsikrede (den persons helse forsikringen knytter seg til, jf. FAL § 10-2).

Om skattemessig behandling av syke- og ulykkesforsikring, se emnet «[Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring](#)».

F-22-5.2 Lisensforsikring

Lisensforsikring (loss of license-forsikring) gir rett til erstatning ved tap av lisens som er nødvendig for å utøve et bestemt yrke, f.eks. flygere. Om skattemessig behandling av slik forsikring, se emnet «[Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring](#)».

F-22-6 Avbruddsforsikring

Avbruddsforsikring har som formål å gi økonomisk trygghet mot et inntektsbortfall pga. arbeidsavbrudd hos person eller driftsavbrudd hos en bedrift. Dersom forsikringstilfellet inntrer, ytes det et nærmere avtalt beløp per dag eller det utbetales en differanse mellom et hypotetisk driftsresultat og driftsresultat etter skade. Den erstatningsutløsende årsak til driftsavbruddet (forsikringstilfellet) vil være ulikt beskrevet i forsikringsavtalen avhengig av sikredes behov.

Avbruddsforsikring kan deles i to grupper

- forsikringer hvor de erstatningsutløsende årsaker er sykdom/ulykkeskade som rammer den sikredes helse (sykeavbruddsforsikringer)
- forsikringer hvor de erstatningsutløsende årsaker er noe annet enn sykdom/ulykkeskade som rammer den sikredes helse (f.eks. brann i driftsbygning hos gårdbruker).

F-23 Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)

- *Sktl. § 4-16, § 5-20 annet ledd, § 5-21 annet ledd, § 6-47 annet ledd, § 10-20 tiende ledd og § 14-21*
- *Lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven) § 1-3 og § 2-6*
- *Lov 10. juni 2005 om forsikringsvirksomhet (forsikringsvirksomhetsloven) § 1-1*
- *Lov 16. juni 1989 nr. 69 om forsikringsavtaler (FAL) § 10-2*
- *FSFIN § 4-16 og § 5-20*

F-23-1 Generelt

Livsforsikring er en forsikringsordning hvor selskapets forpliktelser er knyttet til den forsikredes liv eller helse. Livsforsikringene kan deles i to hovedgrupper

- kapitalforsikringer
- livrente/pensjonsforsikring

Nedenfor behandles bare livsforsikringer som er kapitalforsikringer. Kapitalforsikring er forsikring hvor selskapet skal utbetale et bestemt beløp. Beløpet kan være oppdelt i terminer, jf. FAL § 10-2 bokstav c.

Kapitalforsikring kan være tegnet med og uten oppsparing. Ved oppsparing kan de tegnes med og uten garantert avkastning. Det er spareelementet som er gjenstand for den skattemessige behandlingen etter reglene som er behandlet i dette emnet. Om ulike typer kapitalforsikringer, se emnet «[Forsikring – allment](#)», pkt. 3.

Reglene som behandles nedenfor omfatter kapitalforsikring når forsikringssummen skal utbetales enten på et fastsatt fremtidig tidspunkt eller ved forsikredes tidligere død eller uførhet, selv om beløpet skal utbetales i flere terminer. Reglene gjelder også kapitalforsikring som

skal utbetales bare dersom den forsikrede lever på et fastsatt fremtidig tidspunkt (overlevelseskapitalforsikring). Reglene gjelder uavhengig av når forsikringsavtalen er inngått, se imidlertid pkt. 6.2.2, pkt. 6.2.3 og pkt. 6.3.1.

Investering i aksjer og andre verdipapirer gjennom kapitalforsikring (fondskonto) hvor forsikringselementet er lite skattlegges likt med investering i verdipapirfond. Dette gjelder både ved formuesbeskatningen og ved inntektsbeskatningen, se sktl. § 4-12 sjette ledd og § 10-20 fjerde og tiende ledd. Disse reglene er ikke behandlet nedenfor, men er beskrevet i emnet «**Verdipapirfond**». Nærmere om hvilke investeringer gjennom kapitalforsikring som behandles etter disse reglene, se emnet «**Verdipapirfond**», pkt. 1.2.

Om livrente/pensjonsforsikring, se de øvrige emnene om forsikring og emnene om pensjoner.

F-23-2 Formuen

F-23-2.1 Generelt

Livsforsikringer som er kapitalforsikringer med oppsparing, formuesbeskattes hos forsikringstaker. Formuesverdien settes til gjenkjøpsverdien, jf. sktl. § 4-16 og FSFIN § 4-16-5. Dette gjelder livsforsikring både i norske og utenlandske selskaper. Forsikringer som etter sin art er uten gjenkjøpsverdi, formuesbeskattes ikke. Uten gjenkjøpsverdi er f.eks.

- risikoforsikring
- overlevelseskapitalforsikring

F-23-2.2 Kapitalforsikring med avkastningsgaranti på sparedelen

Gjenkjøpsverdien er i utgangspunktet kapitalforsikringens sparedel. Nærmere om fastsetting av gjenkjøpsverdien, se FSFIN § 4-16. Avtale eller forsikringsvilkår om at forsikringen ikke kan gjenkjøpes, er uten betydning.

F-23-2.3 Kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning på sparedelen

For kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning på sparedelen skal formuesverdien (gjenkjøpsverdien) settes til verdien av de underliggende andelene knyttet til sparedelen av forsikringen. Om formuesbeskatning av investering i aksjer og andre verdipapirer gjennom kapitalforsikring (fondskonto) hvor forsikringselementet er lite, se emnet «**Verdipapirfond**», pkt. 1.2 og pkt. 2.

F-23-2.4 Inntruffet forsikringstilfelle

Når forsikringstilfellet er inntruffet, men forsikringssummen ennå ikke utbetalt, er hele forsikringssummen skattepliktig som formue (fordring). Etter at forsikringstilfellet er inntruffet skal derfor kapitalverdien av alle gjestående terminer av forsikringen medregnes som formue.

F-23-3 Inntektsfradrag

Livsforsikringspremier anses i seg selv verken som kostnad for å erverve inntekt eller som rentekostnad. Det kan derfor ikke gis inntektsfradrag etter de alminnelige bestemmelsene i sktl. § 6-1 eller § 6-40. Fradrag gis ikke selv om forsikringen f.eks. er tegnet av næringsdrivende som ledd i en låneordning eller til fordel for et firma på en viktig arbeidstakers liv (nøkkelmannsforsikring), se Utv. 1970/680 (Rt. 1970/1480).

Premien er fradragsberettiget som lønnskostnad i de tilfellene hvor premiebetalingen anses som en fordel vunnet ved arbeid for arbeidstakeren, se nedenfor.

Om fradrag for premie til pensjonsforsikringer etter de reglene som gjelder for dette, se emnene om pensjon.

F-23-4 Lønnsbeskatning av premie

F-23-4.1 Generelt

Når en arbeidsgiver betaler premien for en kapitalforsikring herunder gruppelivsforsikring

- på en arbeidstakers liv og helse, og
 - med arbeidstakeren som formelt oppnevnt, avtalt eller underforstått begunstiget
- skal premien behandles fullt ut som lønn hos arbeidstaker og arbeidsgiver. Dette gjelder også for engangspremie. Administrasjonskostnader som forsikringsselskapet belaster arbeidsgiver

regnes som premie. Premien skal behandles som lønn, selv om arbeidsgiveren tegner forsikringen og står som forsikringstaker (eier) overfor forsikringsselskapet, da det er det reelle underliggende forhold som skal legges til grunn. Det er uten betydning om begunstigelsen er gjenkallelig eller ujenkallelig.

Dersom livsforsikringen er en kapitalforsikring med oppsparing tegnet på arbeidstakers liv, anses arbeidstakeren i utgangspunktet som begunstiget og premien skal behandles som lønn for vedkommende arbeidstaker. Påstås det at premien ikke skal behandles som lønn fordi forsikringen har annen karakter eller er tegnet for andre formål, må dette kunne dokumenteres, se FIN 6. februar 1986 i Utv. 1986/54.

Har arbeidstaker fått pant i polisen, enten som sikkerhet for arbeidsgivers plikt til å betale pensjon over driften, eller som en regulær pantsettelse, behandles dette som om arbeidstakeren var oppnevnt som begunstiget. Premien skal da behandles som lønn.

Premien kan behandles som skattefri gave innenfor beløpsgrensene i FSVIN § 5-15-1, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

F-23-4.2 Når premien ikke er blitt skattlagt

Er det ikke foretatt løpende lønnsbeskatning av premien og premien heller ikke er behandlet som skattefri gave, kan skattefastsettingen, herunder arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, endres av arbeidsgiveren og arbeidstakeren etter sktfvl. § 9-4, eller av skattemyndighetene etter sktfvl. kap. 12. Alternativt kan det foretas beskatning av den delen av den utbetalte forsikringssummen som tilsvarer de arbeidsgiverbetalte premier som har unngått beskatning, jf. sktl. § 5-21 annet ledd bokstav b. Dette medfører plikt for arbeidsgiveren til å svare arbeidsgiveravgift for utbetalingsåret av den skattepliktige delen.

Skattepliktig del omfatter alle ubeskattede premier i forsikringsordningen for den ansatte. Dette gjelder uansett om det gjelder en langvarig polise med regelmessige premieinnbetalinger, eller en forsikringsordning med en rekke kortsiktige poliser etter hverandre. Dersom kapitalforsikring skal utbetales i terminer anses premien å bli tilbakebetalt først.

Ved utbetaling av forsikringen til etterlatte kan beskatningen av de arbeidsgiverfinansierte premier bare foretas ved endring av avdødes skattefastsetting for de år premien er betalt, innenfor fristene i sktfvl. kap. 12.

F-23-4.3 Tilleggspremie og tilbakebetaling av premie

F-23-4.3.1 Arbeidstaker

Betaler arbeidsgiver en tilleggspremie som gjelder et tidligere år, er tilleggspremien skattepliktig som lønn for de ansatte det året tilleggspremien betales, jf. sktl. § 14-3 første ledd. Dette kan f.eks. være aktuelt for en gruppelevsforikring med uføredekning, hvor forsikringsselskapet har rett til å beregne en tilleggspremie dersom uføreandelen i bedriften for et bestemt år viser seg å være høyere enn opprinnelig antatt risiko. Skattleggingen skal skje hos de arbeidstakere som innbetalingen gjelder. Dette gjelder også for arbeidstakere som ikke lenger arbeider i bedriften.

Hvor premie for et tidligere år tilbakebetales, f.eks. der uføreandelen blant de ansatte var lavere enn opprinnelig antatt risiko, kan fordelene ikke anses opptjent/innvunnet. Arbeidstakernes skattefastsetting for det år premien er skattlagt må da endres for de arbeidstakerne som tilbakebetalingen gjelder. Dette gjelder også for skattytere som ikke lenger arbeider i bedriften.

F-23-4.3.2 Arbeidsgiver

Arbeidsgiver har fradragsrett for tilleggspremien det året tilleggspremien er beregnet, jf. sktl. § 14-2 annet ledd første punktum. Hvis fradragsført premie tilbakebetales, skal premien tilbakeføres som inntekt i det året tilbakebetalingsbeløpet er fastsatt. Om endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgiften, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 5.

F-23-4.4 Aksjonær

Er kapitalforsikringen tegnet av aksjeselskap med ikke-arbeidende aksjonær eller dennes nærmeste familie som begunstiget, skal premiebetalingen beskattes som utbytte hos aksjonæren, se emnet «Aksjer – utbytte».

F-23-4.5 Deltaker i selskap med deltakerfastsetting

Er kapitalforsikringen tegnet av et selskap med deltakerfastsetting og med deltaker eller dennes nærmeste familie som begunstiget, skal premiebetalingen normalt anses som en over-skuddsanvendelse og skal tilordnes den aktuelle deltaker, enten som utdeling etter sktl. § 10-42 eller som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 første ledd bokstav f.

F-23-5 Skatteplikt for avkastning av sparedelen**F-23-5.1 Generelt**

Reglene i sktl. § 5-20 annet ledd om skatteplikt for avkastning på sparedelen av en livsforsikring gjelder livsforsikring (kapitalforsikring) tegnet i norsk selskap og selskap hjemmehørende i andre EØS-stater. For livsforsikring (kapitalforsikring) tegnet i selskap hjemmehørende i en stat utenfor EØS, knytter skatteplikten seg til utbetalingen av forsikringen, jf. sktl. § 5-21 annet ledd og pkt. 6.3. Om skattlegging ved flytting til utlandet, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 5.3.1.

F-23-5.2 Kapitalforsikring tegnet i selskap hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat**F-23-5.2.1 Skatteplikt for årlig avkastning på sparedelen av en kapitalforsikring med garantert avkastning**

Årlig beregnet avkastning på sparedel av en kapitalforsikring med garantert avkastning tegnet i forsikringsselskap hjemmehørende i Norge eller i annen EØS-stat, er skattepliktig inntekt for forsikringstakeren, jf. sktl. § 5-20 annet ledd bokstav a. Størrelsen av den årlige avkastning skal fastsettes etter FSFIN § 5-20-6 og § 5-20-7.

Om skattlegging ved opphør av skatteplikt som bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 5.3.1.

Forsikringstakeren er den som har tegnet forsikringen og/eller etter avtalen er ansvarlig for betaling av premien. Dette gjelder selv om forsikringen er tegnet på en annens liv og/eller om en annen er oppnevnt som begunstiget.

Arbeidsgiver som står som forsikringstaker for forsikring tegnet til fordel for ansatt mv., skal skattlegges for den årlige avkastning på sparedelen. Den inntekt som arbeidsgiveren blir skattlagt for, kan ikke fradragsføres som lønn.

F-23-5.2.2 Skatteplikt for avkastning på sparedelen av en kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning

Kapitalforsikring med investeringsvalg uten avkastningsgaranti må ha et tilstrekkelig forsikringselement for å bli skattlagt etter reglene om en livsforsikring som er kapitalforsikring. Hvis forsikringselementet er lite, skal avkastning av aksjer og andre verdipapirer gjennom kapitalforsikring (fondskonto) skattlegges likt med investering i verdipapirfond, se sktl. § 10-20 tiende ledd. Om avgrensningen, se emnet «Verdipapirfond», pkt. 1.2.

I en livsforsikring som er kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning, men med tilstrekkelig stort forsikringselement, er avkastningen på sparedelen skattepliktig, se sktl. § 5-20 annet ledd bokstav b. Dette gjelder også i de tilfellene avkastningen utbetales til andre enn forsikringstakeren.

Avkastningen er endringen i markedsverdien i de underliggende verdipapirene, med fradrag for selskapets kostnader. Avkastningen anses opptjent/innvunnet først ved avtalt opphør eller gjenkjøp.

Det er fradragsrett for tap (negativ avkastning) på kapitalforsikring med investeringsvalg tegnet i norsk forsikringsselskap eller i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 6-47 annet ledd. Tapet anses pådratt/oppofret ved avtalt opphør eller gjenkjøp.

F-23-5.2.3 Tidfesting

Avkastning på sparedelen av kapitalforsikring med garantert avkastning opptjenes løpende og skattlegges som inntekt året etter opptjeningsåret, se sktl. § 14-21.

For kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning gjelder ikke tidfestingsregelen i sktl. § 14-21. Avkastning og tap tidfestes ved avtalt opphør eller gjenkjøp, jf. sktl. § 14-2 første og annet ledd.

F-23-6 Inntektsbeskatning ved utbetaling

F-23-6.1 Generelt

I utgangspunktet regnes formuesforøkelse ved utbetaling på livsforsikring ikke som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-21 annet ledd. Det er omfattende unntak fra dette utgangspunktet, se nedenfor. Hvis forsikringselementet er lite, skal utbetaling gjennom kapitalforsikring (fonds-konto) skatlegges likt med investering i verdipapirfond, se sktl. § 10-20 tiende ledd. Se nærmere emnet «Verdipapirfond», pkt. 3.

F-23-6.2 Kapitalforsikring tegnet i norsk selskap eller selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

F-23-6.2.1 Kapitalforsikring med garantert avkastning tegnet i norsk selskap

Utbetaling fra livsforsikring (kapitalforsikring) med garantert avkastning tegnet i norsk forsikrings-selskap regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-21 annet ledd.

Skattefritaket for utbetalingen gjelder også når kapitalytelsen er sikret ved premier som det er gitt inntektsfradrag for etter bestemmelser i tidligere sktl. § 44 annet ledd nr. 2 som gjaldt til og med inntektsåret 1974 (sosiale fradrag ved premieinnbetaling til norske selskap). Det samme gjelder når det etter 1974 er gitt skattefradrag for premiene etter tidligere bestemmelse i sktl. § 44 ellefte ledd nr. 1, som gjaldt til og med inntektsåret 1991.

Fritak for inntektsbeskatning for utbetaling fra norsk forsikrings-selskap gjelder uavhengig av om avkastningen på sparedelen faktisk er skattlagt løpende.

F-23-6.2.2 Kapitalforsikring med garantert avkastning tegnet 1. januar 2004 eller senere i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

Skattefritaket for utbetalingen gjelder også for kapitalforsikring med garantert avkastning tegnet 1. januar 2004 eller senere i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat. Fritak for inntektsbeskatning av utbetaling fra slikt selskap gjelder uavhengig av om avkastningen på sparedelen faktisk er skattlagt løpende. Skattefritaket gjelder både når forsikringstilfellet er inntruffet og eventuelt når forsikringen blir gjenkjøpt.

Om skattefritak for utbetaling fra kapitalforsikring tegnet før dette tidspunkt, se nedenfor.

F-23-6.2.3 Kapitalforsikring med garantert avkastning tegnet før 1. januar 2004 i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

Utbetaling fra livsforsikring (kapitalforsikring) med garantert avkastning tegnet før 1. januar 2004 i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, regnes i utgangspunktet ikke som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-21 annet ledd. Dette gjelder bare såfremt forsikringstakeren er skattlagt i inntektsåret 2004 for avkastningen i tidligere år etter overgangsreglene. Om overgangsreglene, se Lignings-ABC for inntektsåret 2004, side 481, pkt. 6.3.

Er skattyter ikke skattlagt for slik avkastning etter overgangsreglene, vil utbetalingen være skattepliktig for så vidt gjelder premie som ble innbetalt før 1. januar 2004 og samlet avkastning på forsikringen før nevnte dato. Dette innebærer at den avkastningen som ble opptjent i 2003 og tilordnet skattyteren av selskapet i 2004 og senere avkastninger ikke skatlegges ved utbetalingen, men skatlegges løpende, se pkt. 5.2.1.

Overgangsreglene gjelder bare kapitalforsikring som er tegnet etter 1. januar 1986. Er kontrakten inngått før 1. januar 1986, er utbetalingen som hovedregel skattefri.

F-23-6.2.4 Kapitalforsikringer med investeringsvalg uten avkastningsgaranti, positiv/negativ avkastning

Om skatteplikt/fradragsrett for positiv/negativ avkastning av kapitalforsikring med investeringsvalg, se pkt. 5.2.2.

F-23-6.2.5 Kapitalforsikringer i arbeidsforhold

Utbetaling av kapitalforsikring med eller uten oppsparing tegnet av arbeidsgiver til fordel for ansatte mv. i

- i norsk forsikrings-selskap
- forsikrings-selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

er i utgangspunktet ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-21 annet ledd bokstav b. Om behandlingen når premien ikke tidligere er blitt skattlagt, se [pkt. 4.2](#).

F-23-6.3 Kapitalforsikring tegnet i selskap hjemmehørende utenfor EØS

F-23-6.3.1 Generelt

Dersom en kapitalforsikring er tegnet i forsikringsselskap hjemmehørende utenfor EØS og kontrakten er inngått før 1. januar 1986, er utbetalingen som hovedregel skattefri. Dette gjelder selv om slik forsikring er tegnet til fordel for ansatt, medeier eller aksjonær.

Utbetaling fra kapitalforsikring tegnet i forsikringsselskap hjemmehørende i en stat utenfor EØS-området, er alltid skattepliktig for den forsikrede dersom kontrakten er inngått 1. januar 1986 eller senere. Bruttobeløpet skal da skattlegges. Bruttobeløpet skal ikke reduseres med premie som skattyter har betalt selv eller premie betalt av arbeidsgiver og skattlagt hos den ansatte. Se Ot.prp. nr. 50 (1985/86) pkt. 3.7.1 og Ot. prp. nr. 1 (2003–2004) pkt. 7.2.

F-23-6.3.2 Utbetaling til etterlatte

Utbetaling til etterlatte fra utenlandsk forsikringsselskap skattlegges ikke.

F-23-6.3.3 Kredittforsikring

Om kredittforsikring i utenlandsk forsikringsselskap, se FIN 15. februar 1995 i Utv. 1995/111.

F-23-7 Opplysningsplikt

Norske og utenlandske selskaper som har tillatelse fra Kongen til å drive forsikringsvirksomhet etter lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven) jf. lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet (forsikringsvirksomhetsloven), har etter sktfvl. § 7-3 plikt til å gi opplysninger om finansielle forhold og forsikringer. Se nærmere Skatteforvaltningshåndboken.

F-24 Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)

- Sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og c, § 4-2 annet ledd, § 5-12 sjette ledd, § 5-40 tredje ledd, § 5-41 og § 6-47 annet ledd
- Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt av 15. desember 2006 nr. 81 kap. VII overgangsregel til sktl. § 4-2 annet ledd
- FFSFIN § 5-41

F-24-1 Generelt

Om hva som er livrenteforsikring, se emnet «[Forsikring – allment](#)», [pkt. 4](#). Livrenteforsikring kan være tegnet med og uten garantert avkastning.

Individuell livrente med investeringsvalg uten avkastningsgaranti er et forsikringsprodukt hvor forsikringstaker har innflytelse over hvordan forsikringsselskapet plasserer premiemidlene. Det er selskapet som eier premiemidlene, samtidig som hele risikoen for avkastningen er lagt på forsikringstakeren. Endringen i markedsverdien av investeringene kan gi positiv eller negativ avkastning i forhold til innbetalte premier.

Det er spareelementet som er gjenstand for den skattemessige behandlingen. Den skattemessige behandlingen er den samme for livrenteforsikring med og uten garantert avkastning, men for livrenteforsikring uten garantert avkastning kan det være aktuelt med fradrag for tap. Det er særlige skatteregler for ordninger som følger reglene om pensjon i arbeidsforhold, se emnene «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)» og «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)».

F-24-2 Formue

F-24-2.1 Individuell livrenteforsikring

Verdien av individuell livrenteforsikring tegnet i selskap som har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge er skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 annet ledd. Ved formuesbeskatningen legges gjenkjøpsverdien til grunn, jf. sktl. § 4-16 første ledd og FSFIN § 5-41-2 bokstav m.

Livrenteforsikring tegnet i selskap som ikke har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, anses ikke som skattepliktig formue. Dette har sammenheng med at disse er skattepliktige i sin helhet ved utbetaling, jf. sktl. § 5-1 og § 5-41. Se også Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 5.3.4.

F-24-2.2 Livrenteforsikring ervervet med midler fra tilkjent erstatning ved personskaade

Det skal ikke foretas formuesbeskatning hvis livrenteforsikringen er ervervet med midler fra tilkjent erstatning for personskaade utmålt etter skadeserstatningsloven kapittel 3, jf. første ledd bokstav b i overgangsregel til skatteloven § 4-2 annet ledd. Dette gjelder hvor erstatningssummens størrelse er fastsatt med bindende virkning før 6. oktober 2006 og erstatningssummen helt eller delvis ble brukt til kjøp av livrente innen 30. juni 2007. Hvis det er utmålt en standardisert erstatning etter skadeserstatningsloven § 3-2 a, og det dermed er tatt hensyn til fremtidig skatteplikt for erstatningen, gjelder ikke unntaket fra formuesbeskatning. Se nærmere i Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 5.3.4.2.

Se også FIN 25. juni 2007 i Utv. 2007/1261.

F-24-2.3 Livrenteforsikring ervervet med erstatnings- eller forsikringsutbetaling til personer som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret

Livrenteforsikring som er ervervet med midler fra tilkjent erstatning eller forsikring til barn og unge når den forsikrede er 21 år eller yngre ved utgangen av inntektsåret er fritatt for formuesskatt, jf. sktl. § 4-22, se emnet «Barn og ungdom», pkt. 4.

F-24-2.4 Kollektiv livrenteforsikring

Verdien av kollektiv livrenteforsikring skattlegges ikke som formue, jf. sktl. § 4-2 annet ledd siste punktum.

Som kollektiv livrente regnes i denne sammenheng forsikringsordninger som omfatter personer i en nærmere angitt gruppe, og eventuelt ektefelle, barn eller lignende, jf. lov 16. juni 1989 nr. 69 om forsikringsavtaler (FAL) § 10-2 bokstav f.

F-24-2.5 Risikoforsikringer

Rene risikoforsikringer (bl.a. uførerente) inneholder ikke spareelement, og skal derfor ikke formuesbeskattes, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 5.3.4.1 s. 55.

F-24-2.6 Forfalte livrenteterminer

En forfalt, men ikke utbetalt livrentetermin, enten den gjelder individuell eller kollektiv livrente, er alltid skattepliktig formue (fordring).

F-24-3 Inntektsfradrag

F-24-3.1 Utgangspunkt

Premie til livrenteforsikring er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget.

F-24-3.2 Fradragsrett for arbeidsgiver

F-24-3.2.1 Generelt

Arbeidsgiver har fradragsrett for premie til individuell og kollektiv livrenteforsikring for sine ansatte, da premien skal behandles som lønn.

Er forsikringen tegnet til fordel for arbeidsgiver, som sikkerhet for sin egen fremtidige forpliktelse til å utbetale arbeidstaker pensjon over driften, skal premien ikke behandles som lønn, se pkt. 4.1.1. I slike tilfeller er det heller ikke fradragsrett for premien, jf. sktl. § 6-45. Fradrag for kostnader til sikring av pensjoner gis bare etter reglene om arbeidsgivers tilskudd/

innskudd til pensjonsordning i arbeidsforhold etter sktl. § 6-46 og § 6-72, se emnene «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon» og «Pensjon – utenlandsk pensjonsordning».

F-24-3.2.2 Avløsning av pensjonsforpliktelser

Arbeidsgiver har også fradragsrett, enten som lønn eller pensjon, for innbetaling av en engangspremie til en livrente i et livsforsikringsselskap som avløsning av en pensjonsforpliktelse finansiert direkte over driften. Se for øvrig FIN 1. mars 1999 i Utv. 1999/717 og 9. mai 2007 i Utv. 2007/1037.

F-24-3.3 Fradragsrett for trygdede

Trygdet person, herunder arbeidstaker, vil bare ha fradragsrett for premie til forsikrings- og pensjonsordninger som er nevnt i sktl. § 6-47 og § 6-72.

F-24-4 Inntektstillegg for premie

F-24-4.1 Arbeidsgiver betaler premien

F-24-4.1.1 Individuell livrenteforsikring

Betaler en arbeidsgiver premien for en individuell livrenteforsikring

- på en arbeidstakers liv og helse, og
 - med arbeidstakeren som formelt oppnevnt, avtalt eller underforstått begunstiget
- skal premien behandles fullt ut som lønn hos arbeidsgiver og arbeidstaker. Dette gjelder også for engangspremie. Premien kan ev. behandles som skattefri gave innenfor beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

Er forsikringen tegnet til fordel for arbeidsgiver, som sikkerhet for fremtidige forpliktelser til å utbetale arbeidstaker pensjon over driften, behandles dette som en livrente med arbeidsgiver som begunstiget. Premien skal ikke behandles som lønn. Arbeidsgiver skal ikke ha fradrag for premieinnbetalingen og arbeidstakeren skal ikke ha tillegg for premien. Utbetalingen av pensjonen fra arbeidsgiver behandles etter reglene om pensjon over driften, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.».

Om pant i polisen, se emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)», pkt. 4.1.

F-24-4.1.2 Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold

Arbeidsgivers premiebetaling til kollektiv livrente i arbeidsforhold skal som hovedregel skattlegges som naturaltelse, jf. sktl. § 5-12 sjettede ledd. Fordelen for det enkelte medlem (ansatte) settes til den forholdsmessige andel av den samlede premien som utgjør premie for det aktuelle medlemmet. Om hva som anses som premie, se FIN 17. desember 2009 i Utv. 2010/114. Premien kan ev. behandles som skattefri gave innenfor beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

Arbeidsgivers premieinnbetaling til pensjonsordning som nevnt i sktl. § 6-45 og § 6-72, vil likevel ikke være skattepliktig, jf. sktl. § 5-12 sjettede ledd annet punktum. Dette gjelder tilskudd til offentlig pensjonsordning, foretaks-, innskudds- og tjenestepensjonsordning samt utenlandsk pensjonsordning.

Som kollektiv livrente regnes i denne sammenheng forsikring i arbeidsforhold som omfatter flere personer i en nærmere angitt gruppe, og eventuelt ektefelle, barn eller lignende, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav n, jf. forsikringsavtaleloven § 10-2 bokstav f.

F-24-4.2 Arbeidsgiver betaler engangspremie til en livrenteforsikring som avløsning av en løpende pensjonsforpliktelse

Dersom arbeidsgiver betaler en engangspremie til en individuell eller kollektiv livrente i et livsforsikringsselskap, som avløsning av en aktuell løpende pensjonsforpliktelse finansiert direkte over driften, skal den tidligere arbeidstakeren ikke skattlegges for innbetalingen av engangspremien. I stedet skal pensjonsutbetalingene skattlegges løpende og i sin helhet som pensjon. En forutsetning for slik behandling er at livrenten oppfyller vilkårene for å være henholdsvis en individuell eller en kollektiv livrente, samt at det foreligger et debitorskifte mellom arbeidsgiver og forsikringsselskap uten at eiendomsretten til polisen tiltransporteres den tidligere ansatte, se FIN 1. mars 1999 i Utv. 1999/717 og 23. mars 2007 i Utv. 2007/919. Fore-

tas det en avløsning før pensjonen begynner å løpe, anses avløsningsbeløpet som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid, jf. FIN 9. mai 2007 i Utv. 2007/1037.

F-24-4.3 Livrenteforsikring tegnet til fordel for aksjonær

Er livrenteforsikring tegnet av aksjeselskap til fordel for ikke-arbeidende aksjonær mv., skal både selskapet og aksjonæren behandle betalingen av premien som utbytte. For aksjonær som arbeider i selskapet (herunder styremedlemmer) kan premien i stedet behandles som lønn, eventuelt som skattefri gave innenfor beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

Oppnevnes en ansatt som begunstiget i en eksisterende livrenteavtale, skal verdien av livrenten på tidspunktet for oppnevnelsen behandles som lønn, eventuelt som skattefri gave innenfor beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

Oppnevnes en ikke-arbeidende aksjonær som begunstiget i en eksisterende livrenteavtale, skal verdien av livrenten på tidspunktet for oppnevnelsen behandles som utbytte. Sml. for øvrig [BFU 55/2007](#).

F-24-4.4 Livrenteforsikring tegnet til fordel for deltaker i selskap med deltakerfastsetting

Er livrenteforsikring tegnet av et selskap med deltakerfastsetting til fordel for ikke-arbeidende deltaker, skal både selskap og deltaker behandle betalingen av premien som utdeling etter sktl. § 10-42. For deltaker som arbeider i selskapet kan premien i stedet behandles som arbeidsgodtgjørelse, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)». For kommandittist og stille deltaker kan premien behandles som skattefri gave innenfor beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1 dersom selskapet ellers velger å behandle arbeidsgodtgjørelse til slike deltakere som lønn. Om skattlegging av kommandittist og stille deltaker, se nærmere emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», pkt. 3.3.2.

F-24-5 Inntektsbeskatning ved utbetaling

F-24-5.1 Generelt

Livrente skattelegges ved utbetaling, jf. sktl. § 5-1 første ledd.

For livrente som er tegnet i selskap som har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, er skatteplikten på visse vilkår begrenset til den del av livrenten som anses å gå utover tilbakebetaling av premie for forsikringen, se sktl. § 5-41 første ledd og FSFIN § 5-41-3. Det er et vilkår at det ikke er gitt fradrag for premieinnbetalingen. Videre er det i FSFIN § 5-41 nærmere vilkår knyttet til forsikringsproduktet.

Samtlige av vilkårene må være oppfylt for at skatteplikten skal begrenses. I motsatt fall er utbetalingen skattepliktig med bruttobeløpet, jf. sktl. § 5-1 første ledd.

F-24-5.2 Vilkår knyttet til selskapet

Begrensningen av skatteplikten er betinget av at livrenten er tegnet i et selskap som har eller har hatt rett til å drive forsikringsvirksomhet i Norge. Dette kan være

- et norsk selskap
- en filial av forsikringsselskap med hovedsete i annen EØS-stat, se lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven) § 5-2
- et utenlandsk forsikringsselskap med hovedsete i annen EØS-stat som driver grenseover-skridende virksomhet her i riket etter finansforetaksloven § 5-5, dersom vilkårene er oppfylt, se FIN 7. mai 2002 i Utv. 2002/898
- en filial av et selskap hjemmehørende utenfor EØS, under forutsetning av at det har fått tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge etter finansforetaksloven § 5-6

F-24-5.3 Vilkår knyttet til produktet

F-24-5.3.1 Generelt

Om hva som er livrente, se emnet «[Forsikring – allment](#)», pkt. 4. Reglene om begrensning av skatteplikten ved utbetaling gjelder for livrenter som er nevnt i FSFIN § 5-41-2 a–g og n, se FSFIN § 5-41-3 og § 5-41-4. Etter FSFIN § 5-41-1 annet ledd gjelder reglene tilsvarende så langt de passer for

- livrente som er tegnet som fortsettelsesforsikring etter lov om foretakspensjon § 4-9
- livrente som er tegnet etter lov om tjenestepensjon § 6-4
- livrente som er tegnet som fortsettelsesforsikring utgått fra kommunal pensjonsordning
- livrente som er tegnet etter lov om individuell pensjonsordning § 5-3
- livrente som er tegnet etter overgangsbestemmelsene i FSFIN § 6-47-41

Om særlige regler for kollektive livrenter i arbeidsforhold, se **pkt. 5.5**

For livrenter hvor terminbeløp skal utbetales frem til en person når en bestemt alder (opp-hørende livrente), stilles det krav til forsikringstid og utbetalingstid for at ordningen skal falle inn under skattereglene for livrenter, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav a. Avtalt forsikringstid, dvs. tiden fra tegningstidspunktet til sist avtalte utbetaling, må være minst tolv år regnet fra tegningstidspunktet. Utbetalingstiden, dvs. tiden fra første til siste utbetaling, må i disse tilfellene være seks år eller mer. Disse kravene gjelder ikke for kollektiv livrente i arbeidsforhold, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav a siste punktum.

F-24-5.3.2 Livrente som skal finansiere førtidspensjonering

Tegnes livrenten av arbeidsgiver for å finansiere førtidspensjonering av arbeidstaker frem til arbeidstaker når lovhjemlet pensjonsalder, kan kravene til utbetalingstid som nevnt ovenfor fravikes i den grad de ikke kan oppfylles frem til lovhjemlet pensjonsalder. Den avtalte utbetalingstid må likevel være minst to år, regnet fra den kalendermåned utbetalingene begynner å løpe, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav a fjerde og femte punktum. Hvor kravene til forsikringstid eller utbetalingstid fravikes etter disse bestemmelsene, kan det ikke foretas utbetaling etter at lovhjemlet pensjonsalder er nådd, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav a sjuende punktum. Premieinnbetalingen kan i disse tilfellene ikke overstige 66 prosent av arbeidstakers lønn i det siste året før fratredelsestidspunktet, likevel maksimalt 66 prosent av tolv ganger folketrygdens grunnbeløp (G) multiplisert med antatt utbetalingsår etter polisen, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav a syvende punktum. Disse reglene gjelder ikke for kollektive livrenter i arbeidsforhold, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav a siste punktum.

F-24-5.3.3 Livrente med garanti

Livrente med garanti er en type livrente som etter forsikringsavtalen i alle tilfelle vil bli utbetalt minst i et garantert antall år, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav d. For slike livrenter må det i tillegg til garantiperioden være avtalt en ikke-garantert utbetalingsperiode på minst fem år. Ved tegning av livsvarige livrenter kan den garanterte perioden ikke overstige statistisk forventet gjennomsnittlig levetid.

F-24-5.4 Inntektsfradrag må ikke være gitt

F-24-5.4.1 Generelt

For at skatteplikten skal begrenses til det beløp som overstiger innbetalt premie, må det ikke være gitt inntektsfradrag for premien ved skattefastsettingen, se sktl. § 5-41 første ledd annet punktum. Det har ingen betydning om det er gitt skattefradrag etter de tidligere bestemmelser i sktl. (1911) § 44 ellefte ledd nr. 1, eller § 44 annet ledd nr. 2.

F-24-5.4.2 Avløsning av løpende pensjon

Hvis en aktuell løpende pensjon over driften avløses ved at arbeidsgiver tegner en livrente mot et engangsbeløp, kan dette gjennomføres uten at arbeidstaker beskattes for engangsbeløpet. Arbeidsgivers innbetaling av engangsbeløpet er fradragsberettiget for arbeidsgiver. Se nærmere **pkt. 4.2**. Utbetalingen av livrenten vil da være skattepliktig i sin helhet.

F-24-5.5 Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold

Reglene om begrensnings av skatteplikten ved utbetaling av livrenter gjelder ikke for kollektive livrenter i arbeidsforhold som er tegnet før inntektsåret 2007, jf. FSFIN § 5-41-1 første ledd. Hele utbetalingen vil da være skattepliktig som pensjon. Utbetaling på livrenteforsikring opprettet etter 1. januar 2007 hvor arbeidstaker er skattlagt for hele premieinnbetalingen, ev. at premieinnbetalingen helt eller delvis har vært behandlet som skattefri gave innenfor beløps-grensene i FSFIN § 5-15-1, er skattepliktig bare for den del av livrenten som går ut over tilbakebetaling av innbetalt premie.

Ved utbetaling etter arbeidstakers død fra kollektiv livrenteforsikring opprettet før 1. januar 2007, vil gjenlevende ektefelle bli skattlagt fullt ut for livrentene etter hovedregelen i sktl. § 5-1, på samme måte som andre former for pensjon mv. til etterlatte, jf. FSFIN § 5-41-1 første ledd.

Ved utbetaling etter arbeidstakers død fra kollektiv livrenteforsikring opprettet etter 1. januar 2007 hvor arbeidstaker er skattlagt for hele premieinnbetalingen, vil gjenlevende ektefelle være skattepliktig bare for den del av livrenten som går ut over tilbakebetaling av innbetalt premie, jf. FSFIN § 5-41-4 tredje ledd.

F-24-5.6 Unntak fra skatteplikten

F-24-5.6.1 Barnerente

Barnerente er en overlevelsereente som er tegnet i tilknytning til annen livrente og som skal løpe til den måned barnet er 25 år, eventuelt utover denne alderen hvis barnet blir varig ufør. I en kollektiv livrente kan det avtales lavere aldersgrense. Se FSFIN § 5-41-2 bokstav i. Utbetaling av slik livrente er ikke skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-41-5. Dette gjelder selv om det er avtalt at livrenten skal løpe etter fylte 25 år hvis barnet blir ufør.

F-24-5.6.2 Uførerente

Uførerente er en ren risikoforsikring som ikke omfatter sparing, se FSFIN § 5-41-2 bokstav j. For slike livrenter skal bare 20 % av terminbeløpet regnes som inntekt, se FSFIN § 5-41-6.

F-24-5.6.3 Tilbakebetaling av premiebeløp ved forsikredes død

Innbetalt premiebeløp som tilbakebetales ved den forsikredes død (se FSFIN § 5-41-2 bokstav b), er ikke skattepliktig inntekt. Dette gjelder både når denne del av forsikringen er utstedt på samme polise som hovedforsikringen og når den er utstedt på egen polise. Se FSFIN § 5-41-7.

F-24-5.7 Beregning av skattepliktig inntekt

Beregningen av skattepliktig inntekt foretas hvert år av forsikringselskapene. Nærmere om reglene for beregningen, se FSFIN § 5-41-3 annet og tredje ledd, jf. § 5-41-4.

F-24-5.8 Fradragsrett for tap ved negativ avkastning

For livrenter med investeringsvalg uten avkastningsgaranti tegnet i selskap med tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, se ovenfor, er det fradragsrett for tap ved negativ avkastning vedkommende år, se sktl. § 6-47 annet ledd og Ot.prp. nr. 68 (2003–2004) pkt. 2.2. Det er negativ avkastning som fremkommer ved den beregning som fremgår av FSFIN § 5-41-3 annet og tredje ledd som er fradragsberettiget. Det er således ikke aktuelt med fradrag for tap før utbetalingstidspunktet, siden det da ikke vil være realisert noe tap.

Reglene om tapsfradrag ovenfor gjelder også i de tilfellene avkastningen utbetales til andre enn forsikringstakeren (for eksempel en arving). Fradragsretten for tap gjelder da for den som mottar utbetalingen, se Ot.prp. nr. 68 (2003–2004) pkt. 2.2.4.

F-24-6 Gjenkjøp (innløsning) av livrenter

Ved gjenkjøp (innløsning) av livrenter settes skattepliktig inntekt som hovedregel til gjenkjøpsverdien med fradrag for innbetalte premier som ikke allerede er kommet til fradrag ved tidligere utbetaling, se FSFIN § 5-41-8 første ledd.

Ved gjenkjøp (innløsning) av livrenter før vilkårene til minste forsikringstid er oppfylt settes skattepliktig inntekt til skattepliktig inntekt som nevnt i forrige avsnitt, tillagt en åttendedel av gjenkjøpsverdien, jf. FSFIN § 5-41-8 annet ledd. Slikt tillegg skal ikke gjøres hvis gjenkjøpsverdien er lavere eller lik innbetalt premie, jf. FSFIN § 5-41-8 annet ledd annet punktum. Vilkåret til minste forsikringstid innebærer at den avtalte forsikringstiden (tiden fra tegningstidspunktet til siste avtaleutbetaling) må være minst tolv år regnet fra tegningstidspunktet, jf. FSFIN § 5-41-2 a.

Om avløsning av pensjon i arbeidsforhold, se emnet «[Pensjon – allment](#)».

Om avløsning av pensjon ved overdragelse av virksomhet, se emnet «[Enkelpersonforetak – realisasjon](#)».

F-24-7 Forsikringssselskapers opplysningsplikt

Om forsikringssselskapers plikt til å gi skattemyndighetene opplysninger om utbetalt livrente og om antatt skattepliktig del mv., se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. § 7-3.

F-24-8 Tidfesting av inntekt

Livrente, engangs- og avløsningsbeløp mv. som utbetales i henhold til livrenteforsikring, skal skattlegges etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 første ledd.

Skattepliktig premie til kollektiv livrente i arbeidsforhold tidfestes det år arbeidsgiver foretar innbetalingen, jf. sktl. § 14-3 første ledd annet punktum. Tilsvarende gjelder hvor arbeidsgiver betaler premie til andre livrenter.

F-25 Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring

- Sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og c, § 5-10 bokstav c nr. 4, § 5-15 første ledd bokstav j nr. 4, § 6-30 annet ledd og § 6-47 første ledd bokstav e og f

F-25-1 Generelt

Ved privat syke- og ulykkesforsikring kan selskapet yte f.eks.

- engangserstatning ved dødsfall eller livsvarig invaliditet på grunn av ulykke som rammer den forsikrede
- dagpenger ved ulykke som rammer den forsikrede og som forårsaker forbigående arbeidsuførhet
- dagpenger ved sykdom som rammer den forsikrede og som forårsaker arbeidsuførhet

Forsikringen kan være tegnet som gruppeforsikring eller individuell forsikring. Se for øvrig emnet «[Forsikring – allment](#)».

Lisensforsikring (loss of license-forsikring) gir rett til erstatning ved tap av lisens som er nødvendig for å utøve et bestemt yrke, f.eks. flyger. Forsikringen behandles normalt som en syke- og ulykkesforsikring. Dersom deler av lisensforsikringen også oppfyller vilkårene for kollektiv livrenteforsikring, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)», pkt. 4.1.2, vil denne del av premien følge disse reglene.

F-25-2 Formuen

Syke- og ulykkesforsikring regnes ikke som skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og c. Når forsikringstilfellet er inntruffet, er krav på engangserstatning skattepliktig formue. Om verdsetting hvor grunnlaget for kravet eller erstatningsbeløpets størrelse er uklart eller omtvistet, se emnet «[Skadeserstatning](#)», pkt. 1.2. Krav på dagpenger som er begynt å løpe, skattlegges ikke som formue.

F-25-3 Inntekten

F-25-3.1 Erstatningsutbetaling

Engangserstatning i henhold til ulykkesforsikring ved dødsfall eller livsvarig medisinsk invaliditet er ikke skattepliktig inntekt. Det samme gjelder engangserstatning i medhold av lov 16. juni 1989 nr. 65 om yrkesskadeforsikring (yrkesskadeforsikringsloven), med unntak av erstatning for tapt inntekt inntil oppgjørstidspunktet, se emnet «[Skadeserstatning](#)», pkt. 5.3.

Engangserstatning i henhold til forsikring ved tap av nødvendig lisens (loss of license) skattlegges tilsvarende som engangserstatning etter yrkesskadeforsikringsloven. Utbetaling av loss of lisence-erstatning direkte fra arbeidsgiver behandles som lønn, se SKD 4. mars 2021 i Utv. 2021/490.

«Utvidet hjelpetønad» er en utbetaling fra en barneforsikring som skal være et supplement til hjelpetønad fra NAV. Ytelsen gis til personer som har barn som trenger langvarig, privat

pleie og tilsyn på grunn av en sykdom, skade eller funksjonsnedsettelse. Slik utbetaling er ikke skattepliktig, se SKD 27. april 2022.

Nærmere om skatteplikten for andre utbetalinger av ulykkesforsikringer, se emnet «Skadeserstatning».

Dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring er skattefrie med inntil kr 20 per dag, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 4. Hvis dagpengene overstiger kr 20 per dag, er hele beløpet skattepliktig, jf. sktl. § 5-10 bokstav c nr. 4.

F-25-3.2 Kredittforsikring

Om kredittforsikring i utenlandsk forsikringselskap, se FIN 15. februar 1995 i Utv. 1995/111.

F-25-3.3 Arbeidsgiver betaler premie for ansatt

Dekker arbeidsgiver premie til syke- og ulykkesforsikring for ansatte, skal premien i utgangspunktet behandles som lønn. Dette gjelder også for arbeidsgivers dekning av helseforsikring, og andre typer forsikringsordninger som blant annet går ut på at arbeidstakeren sikres hurtig operasjon på privat sykehus, se FIN 12. mars 1999 i Utv. 1999/984. Premien kan behandles som skattefri gave innenfor beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

Arbeidsgivers innbetaling av premie etter yrkesskadeforsikringsloven regnes ikke som skattepliktig inntekt for den ansatte, se pkt. 13.1 i Sk nr. 5/1991 i Utv. 1991/293. Etter yrkesskadeforsikringsloven § 11 første ledd skal denne forsikringen dekke

- skade og sykdom forårsaket av arbeidsulykke (yrkesskade)
- skade og sykdom som etter ftrl. § 13-4 er likestilt med yrkesskade
- annen skade og sykdom som skyldes påvirkning i yrket fra skadelige stoffer eller arbeidsprosesser

Dekkes forsikringstilfeller ut over dette, er merpremien skattepliktig inntekt for arbeidstaker. Slik merpremie innrapporteres av arbeidsgiver.

F-25-4 Inntektsfradrag

F-25-4.1 Arbeidstaker

Inntektsårets premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og til syke- og ulykkesforsikring etablert ved tariff eller arbeidsavtale, kan fradras i inntekten med til sammen inntil kr 700, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav e. Det samme gjelder premie dekket av arbeidsgiver når skattyter er skattlagt for denne fordelen (ev. at fordelen har blitt behandlet som skattefri gave etter FSFIN § 5-15-1). Ektefeller kan til sammen ikke kreve større fradrag enn kr 700.

Fradraget går alltid inn i minstefradraget når dette benyttes. Fradrag som ikke inngår i minstefradraget er fordelingsfradrag.

F-25-4.2 Arbeidsgiver

F-25-4.2.1 Utbetalingen tilfaller den ansatte

En arbeidsgiver har krav på fradrag for inntektsårets premie til syke- og ulykkesforsikring av ansatte, når lønnen til den ansatte er fradragsberettiget.

Arbeidsgivers betaling av premie etter yrkesskadeforsikringsloven behandles ikke som lønnsutbetaling, men behandles som en annen fradragsberettiget driftskostnad, se pkt. 13.1 i Sk. nr. 5/1991 i Utv. 1991/293. Hvis yrkesskadeforsikringsavtalen sikrer arbeidstakeren høyere erstatningsbeløp enn det som følger av forskrift 21. desember 1990 nr. 1027 om standardisert erstatning etter lov om yrkesskadeforsikring, må en tilsvarende del av premien behandles som lønn.

F-25-4.2.2 Utbetalingen tilfaller arbeidsgiveren

En avbruddsforsikring kan være knyttet opp til ansattes sykdom. Når det foreligger fradragsrett for lønnskostnadene vil arbeidsgiver ha krav på fradrag for premie til

- forsikring til dekning av løpende driftskostnader, f.eks. lønn under de ansattes sykdom
- forsikring til dekning av tap arbeidsgiveren vil lide ved at han som følge av ansattes arbeidsudyktighet ikke blir i stand til å oppfylle kontrakten i tide eller i det hele tatt

F-25-4.3 Næringsdrivendes/oppdragstakers tilleggspremie til folketrygden

Næringsdrivendes/oppdragstakers tilleggspremie til folketrygden etter folketrygdloven § 8-36, § 8-39 og § 13-13, er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav f.

F-25-5 Premie inkludert i fagforeningskontingent

Når ulykkesforsikringspremie er inkludert i en fradragsberettiget fagforeningskontingent, kommer også denne delen av kontingenten til fradrag som kontingent innenfor beløpsgrensen for fagforeningskontingent, jf. sktl. § 6-20 fjerde ledd.

F-26 Forsikringsforetak – livsforsikrings- og pensjonsforetak

– Sktl. § 8-5, § 14-28

F-26-1 Generelt

Livsforsikringsforetak er foretak som ifølge finansforetaksloven § 2-13 har tillatelse til å overta forsikringer som regnes som livsforsikring samt andre personforsikringer som er angitt i tillatelsen. Pensjonsforetak er enten pensjonskasse eller innskuddsforetak, jf. finansforetaksloven § 1-5 femte ledd. Skattereglene for livsforsikrings- og pensjonsforetak bygger på et skille mellom selskapets egne midler og kundemidlene. Selskapets egne midler skattlegges etter skattelovens alminnelige regler. Inntekter og kostnader knyttet til kundemidlene skattlegges etter reglene i regnskapslovgivningen.

Kudemidlene er de midlene som kundene betaler inn til foretaket og avkastningen av disse midlene. Kundemidlene forvaltes i investeringsvalg- og kollektivporteføljen og skal forutsetningsvis betales ut til kundene når forsikringstilfellene inntreffer. Reglene bygger på et prinsipp om at avkastning på kundemidlene (f.eks. pensjon) skal skattlegges på kundens hånd. Skattereglene skal sikre at det ikke oppstår utilsiktede fradrag eller inntekter på liv- eller pensjonsforetakets hånd. Reglene skal sikre nøytralitet i skattleggingen av avkastningen på kundemidlene, med unntak for den inntekten som tilflyter selskapsmidlene (selskapets fortjeneste på forvaltning av kundemidlene). Forsikringsvirksomhetsloven § 3-11 har regler om hva som skal inngå i investeringsvalg- og kollektivporteføljen. Øvrige midler inngår i selskapsporteføljen.

For livsforsikrings- og pensjonsforetak gjelder det særregler om fradrag for visse avsetninger til fond for fremtidige utbetalinger i sktl. § 8-5 første ledd bokstav b, se [pkt. 3](#). Disse reglene, sammen med reglene om skattlegging etter reglene i regnskapslovgivningen, danner i praksis et særskilt skatteregime for liv- og pensjonsforetak, når det gjelder avkastning på eiendeler som tilhører kollektiv- og investeringsvalgporteføljen. Videre gjelder det egne regler om sjablongmessig fradrag i inntekt, se [pkt. 2.1](#). Etter sktl. § 8-5 femte til åttende ledd gjelder det særregler ved visse transaksjoner og hendelser. Dette gjelder:

- Konsernbidrag, se [pkt. 5](#)
- Fusjon og fisjon, se [pkt. 6](#)
- Konserninterne overføringer, se [pkt. 8](#)
- Endring av regnskapsprinsipp, se [pkt. 9](#)

Formålet med de særlige reglene i skatteloven § 8-5 femte til åttende ledd er å sikre at det ikke oppstår utilsiktede skattemessige effekter når eiendeler tas inn eller ut av kollektiv- og investeringsvalgporteføljen, f.eks. ved overføring av eiendeler mellom kundemidlene og selskapsmidlene.

F-26-2 Inntekter og kostnader tilknyttet kundemidler**F-26-2.1 Skattlegging og tidfesting i samsvar med regnskapslovgivningen****F-26-2.1.1 Fastsetting av inntektsgrunnlaget**

For livsforsikrings- og pensjonsforetak er regnskapslovgivningen avgjørende for den skattemessige inntekts- og kostnadsføring knyttet til eiendeler som forvaltes i investeringsvalg- og

kollektivporteføljen (kundemidlene), jf. sktl. § 8-5 fjerde ledd. Den skattemessige inntekts- og kostnadsføringen foretas i samsvar med regnskapslovgivningens regler, uavhengig av om inntektene eller kostnadene er skattepliktige/fradragsberettigede etter skattelovens alminnelige regler. Dette innebærer bl.a. at endringer i regnskapsmessige verdier på eiendeler mv., medfører skatteplikt/fradragsrett. Fritaksmetoden gjelder f.eks. som utgangspunkt ikke for utbytte, gevinst- og tap på aksjer som knytter seg til investeringsvalg- eller kollektivporteføljen. Treprosentregelen i sktl. § 2-38 sjette ledd får heller ikke anvendelse. NOKUS-reglene får ikke anvendelse hvor selskapet eier aksjer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland, når aksjene er knyttet til investeringsvalg- eller kollektivporteføljen.

F-26-2.1.2 Tidfesting

Inntekter og kostnader, herunder gevinst og tap, knyttet til investeringsvalg og kollektivporteføljen i livsforsikrings- og pensjonsforetak, tidfestes i samsvar med regnskapslovgivningens regler, jf. sktl. § 14-28 første ledd. Realisasjonsprinsippet og reglene i skatteloven om saldoavskrivninger, negativ saldo, gevinst- og tapskonto mv. gjelder f.eks. ikke for gevinst og tap på eiendeler knyttet til investeringsvalg- og kollektivporteføljen.

F-26-2.2 Underskudd

Underskudd som oppstår i investeringsvalg- eller kollektivporteføljen kan fradragsføres i andre inntekter som selskapet måtte ha, jf. sktl. § 6-3. Underskudd kan også fremføres til senere år etter sktl. § 14-6, se Prop. 1 LS (2018–2019) pkt. 7.4.1.

F-26-3 Avsetninger til fremtidige utbetalinger

F-26-3.1 Avsetninger til forsikringsfond

Livsforsikringsforetak- og pensjonsforetak gis fradrag for avsetning til forsikringsfond eller annet fond som tilsvarer midler i investeringsvalg- og kollektivporteføljen, jf. sktl. § 8-5 første ledd bokstav b nr. 1.

F-26-3.2 Avsetninger knyttet til risikoprodukter

Livsforsikringsforetak- og pensjonsforetak kan innenfor foretakets konsesjon tilby enkelte typer av ettårige risikoprodukter som også kan tilbys av skadeforsikringsforetak. Livsforsikrings- og pensjonsforetak gis fradrag for avsetninger til slike risikoprodukter, på samme måte som for skadeforsikringsforetak, jf. sktl. § 8-5 første ledd bokstav b nr. 2 jf. bokstav a. Om fradrag for slike avsetninger, se nærmere emnet «[Forsikringsforetak – skadeforsikringsforetak](#)», pkt. 3.

F-26-3.3 Tidligere avsetninger til risikoutjevningssfond

Tidligere avsetninger til risikoutjevningssfond, jf. forskrift 30. juni 2006 nr. 869 § 5-7, som står på egen konto etter overgangsreglene, skattlegges når livsforsikrings- eller pensjonsvirksomheten avvikles. Dette følger av endringslov 20. desember 2018 nr. 102 del VI tredje avsnitt fjerde ledd.

F-26-4 Sjablongmessig fradrag i inntekt

Livsforsikrings- og pensjonsforetak har rett til et sjablongmessig fradrag etter FSFIN § 8-5-1 og § 8-5-2. Fradraget har sammenheng med at selskapet kan ha rett til en andel av avkastningsresultatet knyttet til forvaltningen av eiendelene i investeringsvalg- og kollektivporteføljen. I selskapets andel av avkastningsresultatet kan det inngå aksjeinntekter som omfattes av fritaksmetoden. Selskapets andel av avkastningsresultatet inngår i det regnskapsmessige (og dermed skattepliktige) resultatet fra forvaltningen av eiendelene i investeringsvalgs- og kollektivporteføljen (forsikringsvirksomheten). Det må derfor korrigeres for slike inntekter for å sikre likebehandling med annen virksomhet (herunder skadeforsikring).

I grunnlaget for fradraget inngår:

- andel av overskudd etter forsikringsvirksomhetsloven § 3-16 tredje ledd, dvs. andel av overskudd som selskapet får fra fripoliser, pensjonsbevis og pensjonskapitalbevis med kontraktfaste forpliktelser

- andel av overskudd etter forskrift 30. juni 2006 nr. 869 til forsikringsvirksomhetsloven (livsforsikring mv) § 7-1, dvs. overskudd knyttet til individuelle livsforsikringskontrakter med kontraktsfastsatte ytelser som er inngått før 1. januar 2008 som forvaltes i egen portefølje
- andel av overskudd etter forskrift 30 juni 2006 nr. 869 til forsikringsvirksomhetsloven (livsforsikring mv.) § 4-1, dvs. overskudd på kontrakter uten overskuddsrett
- nettoinntekt ved samlet kapitalforvaltning etter forsikringsvirksomhetsloven § 3-11 niende ledd

Grunnlaget multipliseres med en faktor som settes til den del av inntekten som omfattes av den regnskapsmessig fastsatte inntekten etter sktl. § 8-5 fjerde ledd som er benevnt som skattefri etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38 andre til fjerde ledd. Fradraget skal korrigeres med inntekt som er skattepliktig etter treprosentregelen i sktl. § 2-38 sjette ledd.

F-26-5 Konsernbidrag

F-26-5.1 Generelt

Som utgangspunkt gjelder de vanlige reglene om konsernbidrag i sktl. § 10-1 til § 10-3 også for livsforsikrings- og pensjonsforetak. Om disse reglene, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)». Det gjelder imidlertid visse særregler som følge av at inntekter og kostnader knyttet til investeringsvalg- og kollektivporteføljen skatlegges i samsvar med regnskapsreglene. Særreglene har sammenheng med at urealiserte verdiendringer og resultatandeler i heleide datterselskaper eid gjennom kundemidlene måles direkte inn i liv- og pensjonsforetakenes regnskaper etter egenkapitalmetoden. Dersom mottatt konsernbidrag hadde vært skattepliktig inntekt i livsforsikrings- eller pensjonsforetaket, ville dette i realiteten medført at inntekt fra datterselskapet som er avkastning på kundemidlene og som allerede er skattlagt løpende i regnskapet gjennom egenkapitalmetoden, ville blitt effektivt skattlagt. Dette er ikke i tråd med formålet med reglene, som er å sikre nøytralitet ved skattlegging av kundemidlene når disse forvaltes av livsforsikrings- og pensjonsforetaket.

F-26-5.2 Mottatt konsernbidrag

Konsernbidrag som mottas fra et underliggende selskap er ikke skattepliktig for et livsforsikrings- og pensjonsforetak, hvis eierandelen i det givende selskap forvaltes i det mottakende selskaps investeringsvalg- og kollektivportefølje, jf. sktl. § 8-5 femte ledd første punktum. Konsernbidraget er skattepliktig etter de vanlige reglene hvis eierandelen forvaltes i selskapsporteføljen. Hvis eierandelen dels forvaltes i investeringsvalg- og kollektivporteføljen og dels i selskapsporteføljen, er konsernbidraget delvis skattepliktig. Hvis konsernbidraget ikke er knyttet til noen eierandel, f.eks. hvor konsernbidraget mottas fra et søsterselskap, er konsernbidraget skattepliktig på vanlig måte.

F-26-5.3 Avgitt konsernbidrag

Livsforsikringsforetak og pensjonsforetak har ikke fradragsrett for avgitt konsernbidrag til underliggende selskap for så vidt eierandelen i det mottakende selskapet forvaltes i investeringsvalg- og kollektivporteføljen, se sktl. § 8-5 femte ledd annet punktum. Slikt konsernbidrag er heller ikke skattepliktig for mottakeren. Hvis aksjeposten er forvaltet dels i investeringsvalg- og kollektivporteføljen og dels i selskapsporteføljen, gis det delvis dels fradrag og konsernbidraget er da også delvis skattepliktig for mottaker. Gis konsernbidraget til f.eks. et søsterselskap, er konsernbidraget fradragsberettiget og skattepliktig etter de vanlige reglene.

F-26-6 Fusjon og fisjon

De vanlige reglene om fusjon og fisjon i sktl. kap. 11 gjelder også for livsforsikringssselskaper og pensjonsforetak, se emnene «[Fisjon – innenlands](#)», «[Fusjon – innenlands](#)», «[Fisjon over landegrensene](#)» og «[Fusjon over landegrensene](#)». For eiendeler som skal forvaltes i investeringsvalg- og kollektivporteføljen i det overtakende selskap, skal de skattemessige verdiene i det overtakende selskapet fastsettes i samsvar med regnskapsreglene, jf. sktl. § 8-5 sjette ledd. Differanse mellom de regnskapsmessige verdiene og de skattemessige verdiene i det overdragende selskap, er skattepliktig eller fradragsberettiget for overtakende selskap i året for virkningstidspunktet for fusjonen eller fisjonen. Slik skattlegging eller fradragsføring skal ikke

foretas ved innfusjonering av datterselskaper i livsforsikrings- eller pensjonsforetak som forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivporteføljen, i den grad eierandelene i datterselskapet er ført etter egenkapitalmetoden, jf. sktl. § 8-5 sjette ledd tredje punktum.

F-26-7 Overføring fra sikkerhetsfond til egenkapitalfond

Gjensidig livsforsikringsselskap kan skattefritt overføre sikkerhetsfond som det hadde per 31. desember 1987, til egenkapitalfondet, jf. sktl. § 8-5 annet ledd. Også livsforsikringsaksjeselskap og forsikringsallmennaksjeselskap der aksjonærene i selskapet eller holdingselskap er interesseorganisasjon eller samvirkeforetak, kan foreta slik skattefri overføring, jf. sktl. § 8-5 annet ledd annet punktum.

Ved en senere omdanning av gjensidig livsforsikringsselskap til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, skal selskapet inntektsføre de midlene som er overført skattefritt fra sikkerhetsfond til egenkapitalfond, jf. sktl. § 8-5 tredje ledd første punktum. Tilsvarende gjelder dersom aksjer i selskap som skattefritt har fått overført sikkerhetsfond til egenkapitalfond etter sktl. § 8-5 annet ledd annet punktum, overdras eller utstedes til andre enn interesseorganisasjoner og samvirkeforetak, jf. sktl. § 8-5 tredje ledd annet punktum.

F-26-8 Konserninterne overføringer

De vanlige reglene om konserninterne overføringer i sktl. § 11-21 gjelder som utgangspunkt også for livsforsikringsselskaper og pensjonsforetak, se emnet «**Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer**». Ved overføring av eiendeler til investeringsvalg- eller kollektivporteføljen i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak, skal de skattemessige verdiene fastsettes i tråd med regnskapsreglene for det overtakende selskapet, jf. sktl. § 8-5 syvende ledd første punktum. Dette gjelder både hvor eiendelene tilhørte en investeringsvalg- eller kollektivportefølje i det overdragende selskapet og hvor det ikke er tilfellet. Differansen mellom disse verdiene fastsatt etter regnskapsreglene og skattemessige verdier i det overdragende selskapet er skattepliktig/fradragsberettiget for det overtakende selskapet i overdragesåret, jf. sktl. § 8-5 syvende ledd annet punktum. Det vil da ikke være noen latent skatteforpliktelse knyttet til de overførte eiendelene.

F-26-9 Endring av regnskapsprinsipp

Livsforsikrings- og pensjonsforetak skal som utgangspunkt følge kongruensprinsippet ved regnskapsføringen, jf. regnskapsloven § 4-3. Dette innebærer at alle inntekter og kostnader skal resultatføres, slik at alle endringer i foretakets egenkapital kan tilskrives opptjening samt innskudd og uttak av egenkapital. Alle endringer i egenkapitalen, med unntak av egenkapitaltransaksjoner, vil dermed innregnes i resultatet. Unntak fra kongruensprinsippet gjelder bl.a. ved endring av regnskapsprinsipp.

Hvor det foretas endring av regnskapsprinsipp som får virkning for investeringsvalg- og kollektivporteføljen, vil endring av balansestørrelse som er regnskapsført mot egenkapitalen, være skattepliktig eller fradragsberettiget i det år prinsippendringen implementeres, jf. sktl. § 8-5 åttende ledd.

Unntak fra kongruensprinsippet kan også være aktuelt hvor det korrigeres for feil i tidligere regnskap, jf. regnsk. § 4-3 annet ledd annet punktum. Ved feil i tidligere årsregnskap som har innvirkning for fastsettingen av inntektsskatten, må skattyter melde fra om feilen, jf. sktflv. § 8-1, og det må leveres endringsmelding hvor det er mulig, jf. sktflv. § 9-4 første ledd.

F-27 Forsikringsforetak – skadeforsikringsforetak

– Sktl. § 8-5, § 14-28 tredje ledd

F-27-1 Generelt

Skadeforsikringsforetak er foretak som etter finansforetaksloven § 2-14 har tillatelse til å overta forsikringer som regnes som skadeforsikring. Etter forsikringsvirksomhetsloven § 7-1

første ledd annet punktum defineres skadeforsikring som «forsikring mot skade eller tap av ting, rettigheter eller andre fordeler og forsikring mot erstatningsansvar eller kostnader, samt ulykkesforsikring, sykeforsikring og annen personforsikring som ikke er livsforsikring». Om hva som er livsforsikring, se emnet «**Forsikringsforetak – livsforsikrings- og pensjonsforetak**», pkt. 1. Kredittforsikringsforetak anses som skadeforsikringsforetak, jf. finansforetaksloven § 2-15 tredje ledd. Finansforetaksloven har også regler om at utenlandske skadeforsikringsforetak kan drive virksomhet i Norge gjennom filial eller grensekryssende virksomhet.

Skadeforsikringsforetak skattlegges etter de ordinære skattereglene, men det gjelder noen særregler, først og fremst at det gis fradrag for avsetninger etter sktl. § 8-5 første ledd bokstav a. Reglene gjelder både for norske skadeforsikringsforetak og utenlandske skadeforsikringsforetak som driver skadeforsikringsvirksomhet gjennom filial i Norge. Gjeldende avsetningsregler trådte i kraft fra og med inntektsåret 2018, og i forbindelse med innføringen av de nye reglene ble det gitt overgangsregler, se pkt. 4.1. For skadeforsikringsforetak gjelder det også en særskilt tidfestingsregel for premieinntekt, se pkt. 2.

F-27-2 Premieinntekter

Premieinntekter er skattepliktige for skadeforsikringselskapene, og skal inntektsføres ved forfall, jf. sktl. § 14-28 tredje ledd.

F-27-3 Fradrag for avsetninger

Premieavsetninger skal dekke uopptjent premie, dvs. en forholdsmessig del av innbetalt forsikringspremie som tilsvarende den gjenværende perioden av forsikringskontrakten. Etter sktl. § 8-5 første ledd bokstav a nr. 1 og 2 kan det kreves fradrag for avsetning for

- ikke opptjent bruttopremie etter forskrift 18. desember 2015 nr. 1775 om årsregnskap for skadeforsikringsforetak § 3-5 første ledd
- ikke avløpt risiko etter forskrift 18. desember 2015 nr. 1775 om årsregnskap for skadeforsikringsforetak § 3-5 annet ledd

Premieavsetningen er nedad begrenset til ikke opptjent premie, jf. første strekpunkt. Avsetningen skal settes til et høyere beløp, dersom summen av beregnede erstatningskostnader og saksbehandlingskostnader knyttet til fremtidige skader overstiger uopptjent premie, jf. annet strekpunkt.

Etter sktl. § 8-5 første ledd bokstav a nr. 3 kan det kreves fradrag for erstatningsavsetning etter forskrift 18. desember 2015 nr. 1775 om årsregnskap for skadeforsikringsforetak § 3-5 tredje ledd. Erstatningsavsetning skal dekke skadetilfeller som har inntruffet, men som ikke er ferdig oppgjort.

Avsetningene skal fjernes fra balansen når den har opphørt, jf. forskrift 18. desember 2015 nr. 1775 § 3-1 femte ledd. For premieavsetning vil dette f.eks. være når premien er opptjent og for erstatningsavsetning når det er foretatt skadeoppgjør. Da skal avsetningene også tilbakeføres skattemessig.

F-27-4 Overgangsregler

F-27-4.1 Avsetninger til forsikringsforpliktelser per 31. desember 2017

Skadeforsikringsforetak kunne til og med inntektsåret 2017 kreve fradrag for sikkerhetsavsetninger. Størrelsen på slike avsetninger ble bestemt indirekte, ved at minstekravene til premieavsetning, erstatningsavsetning og sikkerhetsavsetning skulle dekke de samlede forsikringsforpliktelsene med 99 % sannsynlighet. Sikkerhetsavsetninger skulle dekke utgifter som kunne påløpe hvis det inntraff flere og/eller dyrere forsikringstilfeller enn forventet, se Prop. 1 LS (2018–2019) pkt. 6.2.1.

Fra og med inntektsåret 2018 kan det som hovedregel ikke kreves fradrag for sikkerhetsavsetninger som knytter seg til forsikringsforpliktelser som oppstår etter 1. januar 2018. For skadeforsikringsforetak med avvikende regnskapsår som starter etter 1. januar 2018 fikk endringene virkning fra og med første regnskapsår som startet etter 1. januar 2018.

Reglene om fradrag for erstatningsavsetning, som gjelder fra og med inntektsåret 2018, kan innebære en viss reduksjon i forhold til de avsetninger som kunne kreves for 2018.

Avsetninger foretatt før 2018 og som ikke var fradragsberettiget i 2018 eller senere, måtte som utgangspunkt inntektsføres i 2018. Skadeforsikringsforetakene kunne imidlertid kreve at

endringene i avsetningsreglene bare fikk virkning for avsetninger som knyttet seg til forsikringsforpliktelser som ikke forelå per 31. desember 2017, se endringslov 20. desember 2018 nr. 102 del VI tredje avsnitt annet punktum. I stedet for å kreve slikt utsatt virkningstidspunkt, kunne foretaket ifølge endringslov 20. desember 2018 nr. 102 del VI fjerde avsnitt første ledd, kreve at differansen mellom avsetningene for inntektsåret 2017 og avsetningene for 2018 ikke trengte å inntektsføres umiddelbart, men kunne overføres til en konto for avsetning til utsatt inntektsføring. Slik inntektsføring skal foretas lineært med 10 prosent hvert år, fra og med inntektsåret 2018.

F-27-4.2 *Reservefond i sjøtrygdslag*

Før 2018 kunne sjøtrygdslag kreve fradrag for avsetninger til reservefond. Slike avsetninger er ikke lenger fradragsberettiget. Avsetning til reservefond for 2017 skulle behandles på samme måte som andre sikkerhetsavsetninger, se [pkt. 4.1](#).

F-27-4.3 *Avsetninger på konto for naturskadefondet*

Før 2018 kunne skadeforsikringsforetak kreve fradrag for avsetninger til naturskadefondet og garantiordningen. Avsetninger på konto for naturskadefondet og garantifondet skal skattlegges senest ved avvikling av virksomheten som har gitt grunnlag for avsetningen, dvs. ved avviklingen av forsikringsvirksomheten, jf. endringslov 20. desember 2018 nr. 102 del VI fjerde avsnitt annet ledd.

F-28 Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag

– Sktl. § 4-2 første ledd bokstav e – g og § 6-25

F-28-1 *Generelt*

I dette emnet behandles kostnader til egen forskning og utvikling (FoU) mht. virkningen for skattepliktig formue og inntekt.

Sktl. § 6-25 om forskning og utvikling og sktl. § 16-40 om skattefunn er to selvstendige regelsett. Begrepet «forsknings- og utviklingsprosjekt» i sktl. § 16-40 har et annet innhold enn begrepet «konkret prosjekt» i sktl. § 6-25, og er dermed ikke avgjørende for tolkningen av aktiveringsplikten. Nærmere om skattefunn-ordningen, se emnet [«Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn»](#).

F-28-2 *Fradrag i inntekt*

F-28-2.1 *Fradragsrett*

Kostnader til forsknings- og utviklingsarbeid er som utgangspunkt direkte fradragsberettiget dersom kostnadene har tilknytning til skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1 første ledd. Hvor kostnadene er «knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller har blitt til driftsmidler», foreligger aktiveringsplikt, jf. sktl. § 6-25. Nærmere om vilkårene, se nedenfor i [pkt. 2.2](#).

Blir det ikke noe av et prosjekt hvor kostnadene er aktivert, vil eventuelt tap i utgangspunktet være fradragsberettiget hvis det er lidit i virksomhet, jf. sktl. § 6-2 annet ledd. Det samme gjelder utenfor virksomhet hvis hovedformålet med forsknings- og utviklingsarbeidet er å erverve skattepliktige inntekter, jf. sktl. § 6-1, sml. HRD i Utv. 2008/1 (Rt. 2007/1822) (Drilling Supervision Consulting).

F-28-2.2 *Kostnader knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller har blitt driftsmidler*

Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller har blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel, jf. sktl. § 6-25. Sktl. § 6-25 er i hovedsak en kodifisering av HRD i Utv. 1993/1351 (Rt. 1993/1012) (Forland), se Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) pkt. 16.3.3.

Egne kostnader til forskning og utvikling skal aktiveres dersom følgende vilkår er oppfylt:

- Kostnadene referer seg til et konkret prosjekt med sikte på å utvikle et nærmere bestemt driftsmiddel (så vel materielt som immaterielt driftsmiddel).
- Det er sannsynlighetsovervekt for at driftsmidlet blir en realitet. I sannsynlighetsvurderingen må alle vesentlige forutsetninger for at prosjektet kan bli et driftsmiddel være oppfylt, herunder tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger for å fullføre prosjektet.
- Det er sannsynlighetsovervekt for at den økonomiske levetiden for driftsmidlet vil være minst tre år, se emnet «[Driftsmiddel – direkte fradragsføring](#)», pkt. 2.

Se HRD i Utv. 2015/921 (Rt. 2015/367) (Lilleborg), FIN 30. mai 2005 i Utv. 2005/833 og FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487.

Forsknings- og utviklingskostnader knyttet til utvikling av varer faller utenfor aktiveringsplikten. Avgjørende for klassifiseringen av eiendelen som utvikles, er hvilken funksjon den har i virksomheten. Egenutvikling av prototyper, tekniske spesifikasjoner og lignende kunnskap som ligger til grunn for produksjon av (egentilvirkede) varer, kan etter omstendighetene være driftsmidler som skal aktiveres.

Aktiveringsplikten inntreffer på det tidspunkt det konstateres at prosjektet «kan bli driftsmiddel», dvs. fra det tidspunkt det er sannsynlig at driftsmidlet blir en realitet. Fradragsførte kostnader forut for dette tidspunktet skal likevel ikke aktiveres.

I utgangspunktet gjelder aktiveringsplikten alle kostnader som kan henføres til prosjektet, typisk lønn og andre personalkostnader samt forbrukte materialer og tjenester.

Aktiveringsplikten etter sktl. § 6-25 får ikke betydning for kostnader som er aktiveringspliktige etter andre regler i skatteloven. Kostnader til erverv eller avskrivning av bygg og løsøre mv. skal dermed følge ordinære aktiverings- og avskrivningsregler, selv om utgiftene har et klart FoU-formål. Se FIN 26. oktober i Utv. 2011/1487.

Det er bare pådratte kostnader som er aktiveringspliktige. Det er ikke grunnlag for å aktivere eventuell merverdi (markedsverdi utover kostpris).

F-28-2.2.1 Avskrivning

Om avskrivning av driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

F-28-3 Formue

Som utgangspunkt skal omsetningsverdien av forsknings- og utviklingsprosjekter formuesbeskattes, så vel hos den som opparbeider verdien som hos senere erverver, jf. sktl. § 4-1. Dette gjelder likevel ikke for den forretningsverdi dette eventuelt resulterer i, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav f og emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)». Det samme gjelder egenutviklede patenter jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav e. Forsknings- og utviklingskostnader som er aktivert med sikte på senere fradragsføring har ofte ikke omsetningsverdi.

For forsknings- og utviklingsprosjekter som blir aktivert som driftsmidler gjelder dessuten de ordinære reglene om verdireduksjon som følger av sktl. § 4-17 andre ledd. Det betyr at kun 70 % av omsetningsverdien skal inngå i formuesbeskatningen for disse eiendelene.

Eventuelt krav på reduksjon direkte i skatt (skattefunn) for andel av forsknings- og utviklingskostnader, skal ikke føres opp som formue ved utgangen av det året kostnadene er påløpt. Etter at skatten for dette året er fastsatt og skattyteren har krav på utbetaling ved et årsskifte, skal dette kravet føres opp som formue. Nærmere om skattefunn, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn](#)».

F-29 Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn

- Sktl. § 5-31 bokstav c, § 16-40 og § 16-41
- FSFIN § 16-40
- Støtteprosessloven § 12

F-29-1 Generelt

Skattyter som driver virksomhet kan få fradrag direkte i skatt og trygdeavgift for 19 prosent av kostnadene til forsknings- og utviklingsprosjekt som er pådratt etter reglene i sktl. § 16-40. Regelsettet som regulerer dette, omtales som «Skattefunn». Kostnadene beregnes etter Norges forskningsråds regler for brukerstyrte prosjekter, se www.skattefunn.no. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.

Skattefradraget er ikke skattepliktig fordel for skattyteren, se sktl. § 5-31 bokstav c. Kostnader knyttet til administrasjon av Skattefunn-prosjekt, som f.eks. kostnader til utforming av Skattefunn-søknad, prosjektregnskap og revisjon, er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1. Se uttalelse fra SKD 26. mars 2020 i Utv. 2020/827. Kostnader til utforming av Skattefunn-søknad inngår imidlertid ikke i beregningsgrunnlaget for Skattefunn, se [pkt. 5.2](#).

Fradraget i skatt mv. kommer i tillegg til fradraget for de faktiske kostnadene i inntekt, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag](#)».

Skattefunn er ansett som statsstøtte i EU-rettslig forstand, og ordningen må derfor være i tråd med de EU-rettslige begrensningene som finnes i [forordning](#) (EU) nr. 651/2014 (Gruppeunntaksforordningen), implementert i vedlegg XV til EØS-loven. Sktl. § 16-40 og FSFIN §§ 16-40-1 flg. må tolkes i lys av Gruppeunntaksforordningen, jf. FSFIN § 16-40-1 annet ledd.

F-29-2 Hvilke skattytere som omfattes av ordningen

F-29-2.1 Generelt

Fradrag i skatt gis til skattyter som driver virksomhet som er skattepliktig i Norge. Foretaket kan ikke være i vanskeligheter, se [pkt. 2.2](#).

I et selskap med deltakerfastsetting gis skattefradraget for selskapets FoU-kostnader i deltakernes skatt og trygdeavgift. Fradrag i skatt kan også gis ved samarbeidsprosjekter mellom flere skattytere der hver enkelt skattyter har fått godkjent sin andel av prosjektet som Skattefunn-prosjekt hos Forskningsrådet. Om fordeling av kostnader ved samarbeidsprosjekter, se [pkt. 8](#). Deltaker som krever fradrag i skatt må oppfylle vilkåret om skattepliktig virksomhet i Norge.

Også utenlandske foretak med skattepliktig virksomhet i Norge omfattes av ordningen. Det er imidlertid et vilkår at FoU-kostnadene er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt i denne virksomheten, se Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) [pkt. 5.5.2.5](#).

F-29-2.2 Foretak i vanskeligheter

F-29-2.2.1 Kort om regelverket

Etter [Gruppeunntaksforordningen \(EU\) nr. 651/2014](#) artikkel 1 pkt. 4 bokstav c er det ikke adgang til å gi Skattefunn-støtte til foretak som var i vanskeligheter på det tidspunktet da Skattefunn-søknaden ble godkjent av Norges forskningsråd. Hva som menes med foretak i vanskeligheter er regulert i forordningens artikkel 2 pkt. 18 bokstavene a til e, som sier følgende (norsk uoffisiell oversettelse):

«a) når det gjelder et selskap med begrenset ansvar (unntatt en SMB som har eksistert i mindre enn tre år, eller, når det gjelder berettigelse til risikofinansieringsstøtte, en SMB innen sju år fra dens første kommersielle salg som kvalifiserer til risikofinansieringsinvesteringer, etter at det er foretatt en selskapsgjennomgang av den utvalgte finansformidleren), dersom mer enn halvparten av dets tegnede aksjekapital har forsvunnet som følge av akkumulerte tap. Dette er tilfelle når fradrag av akkumulerte tap fra reservene (og alle andre poster som vanligvis anses som en del av selskapets ansvarlige kapital) fører til et negativt kumulativt beløp

som overstiger halvparten av den tegnede aksjekapitalen. I denne bestemmelsen menes med «selskap med begrenset ansvar» særlig selskapstyper omhandlet i vedlegg I til direktiv 2013/34/EU (37), og «aksjekapital» omfatter overkurs når det er relevant,

b) når det gjelder et selskap der minst noen medlemmer har ubegrenset ansvar for selskapets gjeld (unntatt en SMB som har eksistert i mindre enn tre år, eller, når det gjelder berettigelse til risikofinansieringsstøtte, en SMB innen sju år fra dens første kommersielle salg som kvalifiserer til risikofinansieringsinvesteringer, etter at det er foretatt en selskapsgjennomgang av den utvalgte finansformidleren), dersom mer enn halvparten av kapitalen som er oppført i selskapets regnskap, har forsvunnet som følge av akkumulerte tap. I denne bestemmelsen menes med «et selskap der minst noen medlemmer har ubegrenset ansvar for selskapets gjeld» særlig selskapstyper omhandlet i vedlegg II til direktiv 2013/34/EU,

c) foretaket er gjenstand for kollektiv insolvensbehandling eller oppfyller de fastsatte kriterier i nasjonal lovgivning for å være gjenstand for kollektiv insolvensbehandling etter anmodning fra kreditorene,

d) foretaket har mottatt krisestøtte og har ennå ikke tilbakebetalt lånet eller innløst garantien, eller det har mottatt omstrukturingsstøtte og er fortsatt omfattet av en omstruktureringsplan,

e) når det gjelder et foretak som ikke er en SMB, dersom følgende gjelder for de to foregående årene:

1) foretakets bokførte forhold mellom gjeld og egenkapital har vært større enn 7,5 og

2) foretakets EBITDA-rentedekningsgrad har vært lavere enn 1,0,»

Definisjonen angir en skjematisk metode som ikke åpner for skjønn. Skattefunn-foretak som oppfyller minst én av omstendighetene i Artikkel 2 pkt. 18, kan ikke motta Skattefunnstøtte. Se også [Fin 29. november 2019](#) i Utv 2020/822 og [26. februar 2020](#) i Utv. 2020/818.

F-29-2.2.2 Midlertidig unntak fra reglene om foretak i vanskeligheter for perioden 1. januar 2020 til og med 31. desember 2021

EU/ESA har fastsatt en midlertidig regel om at foretak som i perioden 1. januar 2020 til og med 31. desember 2021 har kommet i økonomiske vanskeligheter, og som ikke var i økonomiske vanskeligheter per 31. desember 2019, likevel kan motta støtte. Foretak som ikke oppfyller vilkårene i Gruppeunntaksforordningen art. 2 punkt 18 (og som dermed ikke er foretak i vanskeligheter) per 31. desember 2019, kvalifiserer for støtte i COVID19-unntaksperioden dersom det i denne perioden oppfyller vilkårene som foretak i vanskeligheter (er eldre enn tre år samt har et akkumulert tap som overstiger halvparten av aksjekapitalen). Er for eksempel foretaket yngre enn tre år 31. desember 2019, men har akkumulert tap som overstiger mer enn halvparten av aksjekapitalen, er det ikke foretak i vanskeligheter på dette tidspunktet og kan derfor få støtte om det blir foretak i vanskeligheter i COVID19-unntakets tidsperiode.

Foretak som søker om godkjenning av Skattefunnprosjekt etter 31. desember 2021 faller utenfor dette unntaket. Om praktiseringen av dette unntaket, se [Skattedirektoratet 13. sept. 2022](#).

F-29-2.2.3 Grunnlag for vurdering av om foretaket er i vanskeligheter

Vurderingen av om foretaket oppfyller kriteriene for å anses å være i vanskeligheter skal fra og med 2021 foretas både på gruppenivå («undertaking» etter statsstøtteregelverket) og selskapsnivå. Tidligere tolket norske myndigheter Gruppeunntaksforordningen slik at vurdering skulle skje hvor det forelå konsern eller norske regnskapsregler. Om denne tolkningen av regelverket, se Skatte-ABC 2020 og brev fra [Fin 26. februar 2020](#) i Utv. 2020/818. Nærings- og fiskeridepartementet har imidlertid kommet til at denne forståelsen ikke samsvarer med Gruppeunntaksforordningen, se brev fra Nærings- og fiskeridepartementet 19. januar 2022 og [FIN 17. februar 2022](#) i Utv. 2022/152.

Statsstøtterettslig opereres det ikke med et konsernbegrep, og det avgjørende for om det skal foretas vurdering på konsernnivå, er hva som utgjør et «undertaking». Etter statsstøtteretten foreligger det et «undertaking» når det aktuelle foretaket har faktisk kontroll over et annet foretak, og faktisk også utøver denne kontrollen, se rettsavgjørelse fra EU-domstolen C-222/04. Det er i utgangspunktet stor grad av sammenfall mellom når et selskap anses for å inngå i et konsern etter norske regnskapsregler, og når et foretak utgjør et «undertaking» etter

statsstøtteretten. Det vil imidlertid forekomme tilfeller hvor et foretak ikke anses for å inngå i et konsern etter norske regnskapsregler, men likevel vil utgjøre et «undertaking» etter EØS-retten. I enkelte tilfeller er det etter den norske regnskapsloven unntak fra plikten til å utarbeide konsernregnskap. Dette gjelder for eksempel for små foretak, jf. regnskapsloven § 3-2 fjerde ledd. Det er også slik at enkelte datterselskaper skal/kan utelates fra konsolideringen, jf. regnskapsloven § 3-8. I slike tilfeller kan det likevel være at det foreligger et EØS-rettslig «undertaking» fordi foretaket faktisk er kontrollert av et annet foretak. Lignende forskjeller kan forekomme dersom konsernregnskapet er utarbeidet etter andre regnskapspråk, for eksempel IFRS. Foretaket må selv vurdere om det utgjør et «undertaking». I det følgende benevnes selskaper som omfattes av disse EØS-rettslige reglene som «gruppen».

Vurderingen av om foretaket oppfyller kriteriene for å anses å være i vanskeligheter skal i tillegg foretas for det enkelte selskap som søker om støtte. Dersom selskapet er i vanskeligheter (og ikke «gruppen»), kan selskapet motta støtte betinget av at selskapet tilføres tilstrekkelig kapital for å rette opp i forholdene, slik at selskapet ikke oppfyller kriteriene for å være i vanskeligheter. Se [FIN 30. oktober 2020](#) i Utv. 2020/1086.

Tidspunktet for når en slik oppretting fra konsernet må være gjennomført for at selskapet ikke skal anses å være i vanskeligheter etter Gruppeunntaksforordningen artikkel 2 pkt. 18, er sammenfallende med tidspunktet for tildeling av støtte. For Skattefunn-ordningen er det tidspunktet for godkjenning av søknad fra Norges Forskningsråd som skal legges til grunn, se [FIN 30. oktober 2020](#) i Utv. 2020/1086.

Grunnlaget for vurderingen av om foretaket er i vanskeligheter etter Gruppeunntaksforordningen art. 2 pkt. 18 skal være det regnskap, eller næringsoppgave for bedrifter uten regnskapsplikt, som sist er avlagt forut for Norges Forskningsråds beslutning om godkjenning av foretakets søknad. Etter at Skattefunn-søknaden er godkjent kan det komme regnskap for en nyere regnskapsperiode som gir informasjon om foretakets økonomiske stilling nærmere tidspunktet for godkjennelse enn innsendte regnskap. Regnskap som avlegges etter at søknaden er godkjent skal likevel ikke legges til grunn for vurderingen. Mellombalanse, der balansedato er mellom sist avlagte regnskap og før Norges Forskningsråds godkjenning av søknad, kan likevel legges til grunn ved vurderingen. Det stilles ikke krav om at mellombalansen må godkjennes av revisor.

Dersom foretaket utgjør et «undertaking» uten at det foreligger et regnskapsmessig konsern, og det dermed heller ikke foreligger et konsernregnskap, vil foretaket i utgangspunktet ikke ha noe grunnlag for å vurdere om det oppfyller kriteriene for å være «i vanskeligheter». Foretaket kan i disse tilfellene utarbeide et konsolidert regnskap som omfatter den selskapskretsen som vil utgjøre et EØS-rettslig «undertaking». Regnskapet kan så benyttes som grunnlag for vurdering av kriteriene. Alternativt kan foretaket vurdere om det oppfyller kriteriene basert på en sammenstilling av selskapsregnskapene til de enhetene som sammen med foretaket vil utgjøre et «undertaking» i EØS-rettslig forstand. Denne sammenstillingen kan gjøres ved å utarbeide en konsolidert balanseoppstilling av selskapsregnskapene til de enhetene som sammen med foretaket vil utgjøre et «undertaking» i EØS-rettslig forstand. Det stilles ikke krav om at den konsoliderte balanseoppstillingen må godkjennes av revisor. Den konsoliderte balanseoppstillingen må være utarbeidet forut for Norges Forskningsråds godkjenning av foretakets søknad.

Vurderingen av om selskapet er insolvent, jf. Gruppeunntaksforordningen art. 2 pkt. 18 bokstav c, gjøres på selskapsnivå, også der foretaket tilhører en «gruppe».

Om små og mellomstore bedrifter, se [pkt. 2.2.5](#).

F-29-2.2.4 Aksjekapital og gjelds- og EBITDA-dekningsgrad

Foretak kan anses for å være i vanskeligheter etter Gruppeunntaksforordningen art. 2 pkt. 18 bokstav a dersom akkumulerte tap etter fradrag for reserver overstiger halvparten av tegnet aksjekapital. Med aksjekapital skal i denne sammenheng forstås kun det som i regnskapet er ført som aksjekapital eller selskapskapital og dessuten overkurs, se [Fin 26. februar 2020](#) i Utv. 2020/818.

Eksempel

Et aksjeselskap har aksjekapital på 30 og overkurs på 70. Et slikt selskap kan tape inntil 50 uten å komme inn under reglene om foretak i vanskeligheter.

Summen av opptjent egenkapital legges til alle poster for innskutt egenkapital, unntatt det som regnes som aksjekapital og overkurs. Dette vil tilsvare udekket tap fratrukket alle øvrige egenkapitalposter enn aksjekapital og overkurs. Dersom beløpet som fremkommer er et negativt beløp hvor absoluttverdien overstiger halvparten av aksjekapitalen og overkursen, anses foretaket for å være i vanskeligheter.

Det følger av det ovenstående at ansvarlig lån eller konvertible lån ikke får betydning for vurderingen.

Det legges til grunn at besluttet, men ikke-registrert kapitalnedsettelse og -forhøyelse skal hhv. redusere eller øke postene som endres, enten det er aksjekapital eller overkurs. Det er en forutsetning at kapitalendringen faktisk gjennomføres, men det er ikke et vilkår at den er registrert før balansedatoen.

Endringer i bedriftens balanse, som inkluderer nedsettning av aksjekapital, vil legges til grunn ved vurderingen. Hvis endringen ikke fremgår av siste avlagte årsregnskap, må det utarbeides en mellombalanse som beskrevet over.

Etter Gruppeunntaksforordningen art. 2 pkt. 18 bokstav e regnes foretak for å være i vanskeligheter:

«... dersom følgende gjelder for de to foregående årene:

- 1) foretakets bokførte forhold mellom gjeld og egenkapital har vært større enn 7,5 og
- 2) foretakets EBITDA-rentedekningsgrad har vært lavere enn 1,0.»

Med «EBITDA» menes regnskapsmessig driftsresultat før av- og nedskrivninger. Med «renter» menes netto rentekostnader, målt ut ifra hva som klassifiseres som rentekostnader og -inntekter etter valgte regnskapsstandard.

F-29-2.2.5 Unntak for SMB

Det er gjort unntak fra enkelte deler av reglene om foretak i vanskeligheter for små og mellomstore bedrifter (SMB). Nærmere bestemt gjelder bokstav e ikke for SMB-er og bokstav a og b gjelder ikke for SMB-er som har eksistert i færre enn tre år fra foretaksregistrering av bedriften eller konsernet.

Hva som regnes som et SMB-foretak, fremgår av Gruppeunntaksforordningen Vedlegg 1. SMB-definisjonen bygger på tre terskelverdier: antall årsverk, årlig omsetning og årlig samlet balanse. Dersom bedriften anses for å være en «uavhengig virksomhet», skal man utelukkende ta hensyn til antall årsverk, årlig omsetning og årlig samlet balanse i søkerbedriften. Har bedriften derimot «partnervirksomheter» og/eller «tilknyttede virksomheter», skal man i tillegg trekke inn henholdsvis en forholdsmessig andel eller 100 % av terskelverdiene i disse andre selskapene i vurderingen av om bedriften er et SMB-foretak, se Gruppeunntaksforordningen Vedlegg 1 Artikkel 6 og FSFIN § 16-40-5 annet ledd.

Et foretak regnes for å ha eksistert færre enn tre år for Skattefunn-formål der det har gått tre eller færre år fra foretaket ble registrert i Foretaksregisteret til den datoen Norges Forskningsråd foretar beslutning om godkjenning av foretakets søknad.

F-29-2.2.6 Tidspunkt for vurderingen

Tidspunktet for vurderingen av om foretaket er i vanskeligheter etter Gruppeunntaksforordningen art. 2 pkt. 18 er for Skattefunn-ordningen den datoen Norges Forskningsråd foretar beslutning om godkjenning av forskningsinnholdet i Skattefunn-søknaden. Det betyr at det er uten betydning om foretaket går konkurs, eller kommer i vanskeligheter på andre måter, etter at Forskningsrådet har godkjent Skattefunn-søknaden.

F-29-2.3 Foretak som må tilbakebetale ulovlig statsstøtte

For foretak som har fått pålegg fra støttegiver om å tilbakebetale offentlig støtte fordi den er i strid med EØS-avtalens regelverk, skal støttegiver (Skatteetaten) kreve Skattefunnfradrag tilbakebetalt, jf. støtteprosessloven § 12.

F-29-3 Definisjon av forsknings- og utviklingsprosjekt (FoU)

Med «forsknings- og utviklingsprosjekt» i skatteloven § 16-40 forstås et avgrenset og målrettet prosjekt med sikte på å fremskaffe ny kunnskap eller nye ferdigheter som antas å være til nytte for bedriften i forbindelse med utvikling av nye eller bedre varer, tjenester eller produksjonsprosesser, jf. FSFIN § 16-40-2 første ledd. Dette omfatter tilegnelse, kombinasjon og bruk av eksisterende kunnskap og ferdigheter for å utarbeide planer, prosjekter eller utkast til nye, endrede eller forbedrede varer, tjenester eller produksjonsprosesser. Eksperimentell produksjon og prøving av varer, tjenester eller produksjonsprosesser omfattes også, forutsatt at de ikke kan brukes, eller endres for å brukes, til industrielle eller kommersielle formål.

Utvikling av kommersielt anvendelige prototyper og forsøksprosjekter anses også som forsknings- og utviklingsprosjekt, dersom prototypen nødvendigvis er det endelige, kommersielle produktet, og dersom den er for kostbar å fremstille for bare å brukes til demonstrasjon og validering, jf. FSFIN § 16-40-2 annet ledd. I tilfelle en etterfølgende kommersiell bruk av prototype eller pilotprosjekt genererer inntekter, må disse trekkes fra i de berettigede kostnader. Fradrag for inntekter kan også være aktuelt i andre tilfeller, se f.eks. [pkt. 6.8](#).

Alminnelig bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg anses ikke som forsknings- og utviklingsprosjekt, jf. FSFIN § 16-40-2 tredje ledd. Dette innebærer blant annet at følgende aktiviteter mv. ikke regnes som forsknings- og utviklingsprosjekt:

- aktivitet med karakter av løpende drift. Dette omfatter rutinemessige eller regelmessige endringer av varer, tjenester, produksjonslinjer, produksjonsprosesser, eksisterende tjenester eller annen pågående aktivitet. Dette gjelder selv om slike endringer kan innebære forbedringer
- modifikasjon og endring av bedriftens varer, tjenester eller produksjonsprosesser, når dette ikke fordrer utvikling av ny kunnskap eller nye ferdigheter eller bruk av eksisterende kunnskap på nye måter
- organisasjonsutvikling, opplæring eller kompetansetiltak
- kunde- eller markedsundersøkelser
- installasjon eller tilpasning av innkjøpt produksjonsutstyr
- kunstnerisk, musikalsk, filmatisk, litterær eller lignende aktivitet
- aktivitet som består i å lage anlegg for produksjon
- erverv, oppføring eller utbedring av fast eiendom, kjøretøy, skip eller fly
- kartlegging av og leting etter mineralske forekomster, naturressurser eller lignende, med mindre det dreier seg om å utvikle nye eller forbedrede metoder og teknikker
- kontingenter, eller andeler til finansiering av fellesforskning der hvor dette ikke er knyttet til gjennomføring av et konkret samarbeidsprosjekt hvor bedriften er aktivt involvert
- kontroll, kvalitetssikring og validering av løpende produksjon og levering av varer og tjenester

F-29-4 Godkjenning fra Norges forskningsråd

Et forsknings- og utviklingsprosjekt må være godkjent av Norges forskningsråd for at kostnadene kan inngå i grunnlaget for skattefradrag, se sktl. § 16-40 annet ledd annet punktum. Avslag på godkjenning kan påklages til særskilt klageorgan, se FSFIN § 16-40-9 tredje ledd.

Godkjenning fra Norges forskningsråd kan gjelde flere inntektsår, normalt inntil tre år (unntaksvis inntil 4 år). Ved omorganiseringer (fusjoner/fisjoner mv.) hvor virksomheten videreføres i et foretak med et annet organisasjonsnummer enn det godkjenningen er gitt for, må det søkes om ny godkjenning dersom Skattefunn-prosjektet ikke er fullført på fusjonstidspunktet. Dersom prosjektet er fullført på fusjonstidspunktet, overføres ev. rettigheter og plikter knyttet til Skattefunn-prosjektet til det overtakende selskapet uten at det er behov for ytterligere godkjenning fra Forskningsrådet.

I forbindelse med godkjenningsprosessen av prosjektet, skal foretaket avgi egenerklæring om at det ikke var i vanskeligheter på godkjenningstidspunktet, se [pkt. 2.2](#).

Norges forskningsråd kan kreve at bedriften skal rapportere fremdrift og oppnådde resultater i det godkjente prosjektet, jf. FSFIN § 16-40-10. Ved manglende rapportering kan godkjenningen trekkes tilbake.

Søkeren har rett til å få realitetsbehandlet sin søknad i søknadsåret, dersom den mottas av Norges forskningsråd før 1. september, se FSFIN § 16-40-4 tredje ledd. Søknader som inn-

kommer senere kan også realitetsbehandles i søknadsåret, men uten at søkeren har krav på realitetsbehandling dette året. Tidspunkt for godkjenning har betydning for hvilke års kostnader som kan inngå i grunnlaget for skattefradrag, se [pkt. 5.2](#).

Skattemyndighetene har ikke adgang til å overprøve selve godkjenningen av prosjektet som sådant, men kan be om dokumentasjon på at de kostnader det kreves fradrag for faktisk tilhører prosjektet, se LRD 19. mai 2011 (Gulating) i Utv. 2011/1134.

F-29-5 Kostnader som inngår i grunnlaget for skattefradrag – vilkår

F-29-5.1 Generelt

Kostnader som inngår i fradragsgrunnlaget må oppfylle tre vilkår. For det første må kostnadene være direkte tilknyttet det godkjente prosjektet, se [pkt. 5.2](#). For det andre må kostnadene etter sin art være fradragsberettigede etter sktl. kap. 6, se FSFIN § 16-40-6 annet ledd og omtale i [pkt. 5.3](#). I tillegg må kostnadene være omfattet av art. 25 (3) i Gruppeunntaksforordningen (EU) nr. 651/2014, se FSFIN § 16-40-6 annet ledd annet punktum og omtale i [pkt. 5.4](#).

Avgrensningen av de kostnader som kan gi grunnlag for fradrag må foretas på bakgrunn av definisjonene av de former for forsknings- og utviklingsaktiviteter som Skattefunn-ordningen omfatter. Kostnadene som inngår i fradragsgrunnlaget må være attestert av revisor. Dette gjelder også for skattytere som ikke har revisjonsplikt. Attestasjon foretas på fastsatt skjema «Fradrag i skatt for forskning og utvikling» (RF-1053), se nedenfor.

F-29-5.2 Kostnadene må ha direkte tilknytning til prosjektet

For å inngå i fradragsgrunnlaget må kostnadene være direkte tilknyttet prosjektet. Dette forstås slik at kostnadene må ha oppstått i forbindelse med prosjektet. Kostnader som knytter seg direkte til identifiserbare FoU-aktiviteter som er beskrevet i foretakets godkjente søknad til Forskningsrådet vil normalt ha tilstrekkelig tilknytning til prosjektet. Kostnader som skattyter ville ha pådratt seg uavhengig av prosjektet, vil ikke inngå i fradragsgrunnlaget, se Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) pkt. 5.5.1.2. (Se imidlertid [pkt. 6.4](#) om leie av eget utstyr og [pkt. 6.6](#) om spesielt høye kostnader for bruk av egne anlegg.) Alminnelige driftskostnader inngår dermed ikke i fradragsgrunnlaget, jf. FSFIN § 16-40-6 femte ledd. Som alminnelige driftskostnader regnes kostnader til skattyters ordinære virksomhet, herunder andel i felleskostnader utover personalkostnader og indirekte kostnader etter § 16-40-6 tredje ledd.

Kostnader pådratt før godkjenning av prosjektet inngår i grunnlaget for fradrag såfremt de er pådratt i det samme inntektsår godkjenningen ble gitt, jf. FSFIN § 16-40-6 annet ledd tredje punktum. Skattefradrag kan ikke gis på grunnlag av kostnader pådratt i år forut for det året prosjektet ble godkjent. Dette gjelder selv om kostnadene ved skattemeldingen tidfestes i godkjenningsåret eller senere. Hvis det særskilte klageorganet godkjenner et prosjekt som ble avslått i første instans et tidligere år, skal prosjektet anses godkjent på tidspunktet for avslaget i første instans.

Kostnader som skattyter har i forbindelse med søknad om godkjenning av prosjektet og revisorbekreftelse i vedlegg til skattemeldingen, kan ikke inngå i fradragsgrunnlaget.

Kostnader til eksperimentell produksjon og utprøving av varer, tjenester og produksjonsprosesser som kan bli brukt eller omformet til å bli brukt i industrielle anvendelser eller kommersielt inngår ikke i fradragsgrunnlaget, jf. FSFIN § 16-40-6 femte ledd tredje punktum. Kostnader til innsamling og vurdering av data i forbindelse med prøveproduksjon kan imidlertid tas med, dersom formålet med aktiviteten er å forbedre og teste ut produksjonsprosessen. Materiell- og personalkostnader til selve prøveproduksjonen kan ikke tas med i fradragsgrunnlaget, dersom den har kommersiell verdi.

Det gis ikke fradrag i skatt for kostnader i tilknytning til forskningstjenester som omsettes (oppdragsforskning), jf. FSFIN § 16-40-6 sjette ledd. Se eksempel i BFU 6/2017 hvor selskapet ikke ble ansett for å utføre oppdragsforskning. Forskningsrådet har uttalt, i etterkant av BFU-en, at prosjektet som er beskrevet i BFU-en uansett ikke vil bli godkjent av dem fordi prosjektet ikke er «til nytte for bedriften», jf. FSFIN § 16-40-2 første ledd. For kjøperen av oppdragsforskning kan imidlertid kostnadene inngå i kostnadsgrunnlaget for Skattefunn dersom forskningen er utført som del av et godkjent Skattefunn-prosjekt på kjøperens hånd.

Se eksempel fra praksis i Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 03/2019.

F-29-5.3 Fradragsberettigede kostnader etter sktl. kap. 6

Bare kostnader som etter sin art er fradragsberettigede etter sktl. kap. 6 inngår i fradragsgrunnlaget. Det betyr for eksempel at en eiers arbeidsinnsats i eget foretak ikke kan inngå i fradragsgrunnlaget som «lønnskostnader», unntatt i tilfeller der foretaket er organisert som et aksjeselskap og eieren tar ut lønn for sin arbeidsinnsats. Når medarbeidere i prosjektet lønnes eksternt fra for eksempel NAV, kan lønnskostnadene heller ikke tas med i fradragsgrunnlaget. Utbetaling av arbeidsgodtgjørelse til deltakere i selskap med deltakerfastsetting behandles som fordeling av overskudd og ikke som lønn, og kan ikke tas med i fradragsgrunnlaget.

Små og mellomstore bedrifter kan ta med kostnader knyttet til førstegangspatentering i fradragsgrunnlaget. Dette gjelder alle kostnader forut for tildelingen av rettigheten i første juridiskeksjon (for eksempel i Norge), herunder kostnader knyttet til utarbeiding, inngivelse og oppfølging av søknaden så vel som kostnader til å fornye søknaden før rettigheten er tildelt, jf. FSFIN § 16-40-6 fjerde ledd.

F-29-5.4 Kostnader omfattet av art. 25 (3) i forordning (EU) nr. 651/2014

Kostnadene må være omfattet av artikkel 25 i [Gruppeunntaksforordningen EU 651/2014](#) for å inngå i fradragsgrunnlaget, jf. FSFIN § 16-40-6 annet ledd annet punktum. Ifølge forordningen omfattes følgende kostnadskategorier:

- personalkostnader
- innkjøp av FoU-tjenester
- kostnader knyttet til instrumenter og vitenskapelig utstyr
- kostnader knyttet til bygninger og tomter
- innkjøp av kontraktmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter
- felleskostnader/indirekte kostnader
- andre driftskostnader

F-29-6 Klassifisering og beregning av kostnadene

F-29-6.1 Generelt

For kostnader som oppfyller de tre vilkårene som er omtalt under [pkt. 5](#) må det vurderes om kostnadene skal anses som direkte eller indirekte kostnader i Skattefunn-prosjektet. Dersom kostnadene anses som direkte kostnader inngår de som utgangspunkt i fradragsgrunnlaget på vanlig måte. Unntak gjelder personalkostnader og indirekte kostnader som skal behandles etter en sjablongregel, se [pkt. 6.2](#).

Kostnader som anses som indirekte for Skattefunn-prosjektet skal ikke inngå direkte i fradragsgrunnlaget. I stedet skal de indirekte kostnadene inngå i fradragsgrunnlaget via den samme sjablongregelen som benyttes for personalkostnadene. De indirekte kostnadene blir dermed ikke synlige i beregningsgrunnlaget for Skattefunn-støtte. Sjablongregelen er omtalt i [pkt. 6.2](#).

F-29-6.2 Personalkostnader og indirekte kostnader

Personalkostnader og indirekte kostnader inngår i kostnadsgrunnlaget via en sjablongregel. Det betyr at verken personalkostnader eller indirekte kostnader inngår i beregningsgrunnlaget for Skattefunn-støtte med sine virkelige kostnader. Disse kostnadene beregnes i stedet med utgangspunkt i antall timer som ansatt FoU-personell (prosjektleder, samt vitenskapelig og teknisk personell) utfører på prosjektet med en timesats på inntil 1,2 promille av avtalt og reell årslønn ved utløpet av prosjektperioden eller inntektsåret, jf. FSFIN § 16-40-6 tredje ledd. Det kreves at skattyter har et tilfredsstillende system for registrering av antall timer som er brukt på prosjektet. Det kreves at hver deltaker fortløpende fører timeregnskap som viser dato, hvilke delmål det er arbeidet med og antall timer. Timeregnskapet skal underskrives av deltakeren og prosjektansvarlig. Se FSFIN § 16-40-8 og [pkt. 14](#).

Faste avtalte naturalytelser anses som avtalt årslønn. Uregelmessige tillegg som bonuser, overtidsgodtgjørelse mv. inngår ikke i avtalt årslønn. Kostnader til eksterne konsulenter inngår ikke i denne beregningen, men i beregningen for kontraktmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter, se [pkt. 6.5](#). Se også FIN 27. februar 2007 i Utv. 2007/682.

Fangstavgengig lotinntekt anses som uregelmessig, og kan derfor ikke anses som årslønn i denne sammenheng. For hyre må det gjøres en konkret vurdering der det bl.a. ses på hvordan

hyren fastsettes. Hyre som fastsettes som et fast beløp per tidsenhet anses som årslønn i denne sammenheng, mens fangstavhengig hyre behandles på samme måte som lottinntekt.

Om et tilfelle der skattemyndighetene hadde adgang til å fastsette antall timer ved skjønn, se LRD 19. juni 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1196 (Sundøya Fjordhotel Eiendom AS).

For deltidsansatt FoU-personell omregnes den avtalte lønn til en 100 % -stilling for timesatsen beregnes, jf. FSFIN § 16-40-6 tredje ledd fjerde punktum. Det er en forutsetning her at den ansatte rent faktisk er deltidsansatt. Det må imidlertid godtas at deltidsansatte arbeider overtid innenfor normale rammer. Det går likevel en grense der den ansatte i realiteten arbeider i en heltidsstilling. Det må altså foretas en vurdering av om det avtalte arbeidsforhold tilsvarende det reelle.

Avtalt lønn som ikke er utbetalt ved utløpet av inntektsåret og som ikke utbetales innen den tid som må anses vanlig i et arbeidstaker- og arbeidsgiverforhold, medregnes likevel ikke. Regnskapsført lønn som ikke er utbetalt og som ikke er tatt med i a-meldingen for januar i året etter inntektsåret kan dermed ikke tas med i beregningsgrunnlaget. Ulønnet arbeidsinnsats vil ikke påvirke grunnlaget for beregning av personalkostnadene i denne sammenheng.

Ved beregningen av personal- og indirekte kostnader begrenses antall timer for hver ansatt til maksimalt 1850 timer per prosjekt per år, og timesatsen begrenses til maksimum kr 700 per time, jf. FSFIN § 16-40-6 tredje ledd femte punktum.

Kostnader som etter sin art inngår i timesatsen kan heller ikke fradras separat i de tilfeller hvor skattyter ikke har lønnskostnader som er fradragberettigede etter sktl. kap. 6, se [pkt. 5.1](#).

De faktiske indirekte kostnadene skal ikke tas med ved bruk av sjablongregelen. Som indirekte kostnader anses f.eks. sosiale kostnader, avskrivninger på bygninger, husleie, vedlikehold, strøm, sekretærassistanse/annen administrativ assistanse, tele- og IT-kostnader mv. I utgangspunktet vil alle faste kostnader inngå i denne kategorien. Kostnader som er pådratt kun av hensyn til Skattefunn-prosjektet kan anses som en direkte kostnad som inngår i Skattefunn-grunnlaget i sin helhet.

F-29-6.3 Innkjøp av FoU-tjenester

Med innkjøp av FoU-tjenester menes i denne sammenheng innkjøp av FoU-tjenester fra universitet, høyskole eller forskningsinstitutt som er godkjent av Norges forskningsråd gjennom egen prosedyre for FoU-institusjoner i Skattefunn. For Skattefunn gjelder det at også bedrifter, som tilfredsstiller spesifikke kriterier, kan bli godkjent som en FoU-institusjon. Øvrig ekstern assistanse i prosjektet, som ikke finnes på en egen liste over godkjente FoU-institusjoner, føres som «Andre driftskostnader». Se også [pkt. 6.6](#).

Det gis kun fradrag for kostnader ved kjøp av FoU-tjenester fra foretak innenfor EØS og land som Norge har skatteavtale eller informasjonsutvekslingsavtale med.

F-29-6.4 Kostnader knyttet til instrumenter og vitenskapelig utstyr

Kostnader til instrumenter og vitenskapelig utstyr inngår i sin helhet når de omfatter innkjøp eller leie av utstyr som er relatert til prosjektet og som ikke skal brukes etter at prosjektet er avsluttet. Om tidspunkt for skattefradraget i disse tilfellene, se [pkt. 7](#).

Hvis levetiden til et instrument eller det vitenskapelige utstyret er lengre enn varigheten av prosjektet, skal kostnadene som belastes prosjektet fastsettes til de skattemessige saldoavskrivningene som er foretatt innenfor prosjektets levetid. Dette gjelder både instrumenter og utstyr som blir kjøpt inn til Skattefunn-prosjektet, og instrumenter og utstyr som overføres fra annen aktivitet til eksklusiv bruk i Skattefunn-prosjektet. Fastsettelse av inngangsverdi følger de ordinære reglene som er omtalt i emnet «[Inngangsverdi](#)». Om et tilfelle hvor nemnda kom til at det ikke var grunnlag for å begrense fradraget til faktisk gjennomførte skattemessige saldoavskrivninger innenfor prosjektets levetid, men hvor det i stedet ble gitt fradrag for lineære avskrivninger på 12,5 % basert på økonomisk levetid, se Skatteklagenemnda [SKNS1-2022-24](#).

F-29-6.5 Innkjøp av kontraktmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter

Kostnader for kontraktmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter kjøpt eller lisensiert fra eksterne kilder til markedspris omfattes uttrykkelig av [forordning Eu nr.651/2014 art. 25 \(3\) bokstav d](#), og faller dermed innenfor Skattefunn-ordningen hvis vilkårene ellers er oppfylt, se [pkt. 5](#). Det er et vilkår at transaksjonen er gjennomført på armlengdes avstand, dvs. at tran-

saksjonen er gjennomført til en markedspris som to uavhengige parter ville avtalt seg frem til. I tillegg omfattes kostnader for konsulenttjenester og tilsvarende tjenester som utelukkende brukes i forskningsvirksomheten. Om kostnader til førstegangspatentering for SMB, se [pkt. 5.3](#).

F-29-6.6 Andre prosjektkostnader

Andre prosjektkostnader omfatter direkte prosjektrelaterte kostnader, dvs. utgifter til varer og tjenester knyttet til prosjektet, og innkjøp av FoU-tjenester som ikke faller inn under redegjørelsen i [pkt. 6.3](#). Dette gjelder også innkjøp fra andre bedrifter i samme konsern. Videre omfattes direkte prosjektrelaterte kurs- og reisekostnader. Også patentkostnader skal regnes som andre driftskostnader. Enkeltposter på mer enn kr 50 000 skal spesifiseres.

Det gis kun fradrag for kostnader til kjøp av FoU-tjenester fra foretak innenfor EØS og land som Norge har skatteavtale eller informasjonsutvekslingsavtale med, jf. sktl. § 16-40 sjuende ledd. Ved innkjøp av FoU-tjenester fra enheter som anses som nærstående gjelder det en beløpsgrense kr 700 per time, på samme måte som ved arbeid utført av egne ansatte, jf. FSFIN § 16-40-6 tredje ledd. Med nærstående menes, jf. FSFIN § 16-40-3:

- a) selskap mv. som virksomheten, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
- b) person eller selskap mv. som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer virksomheten med minst 50 prosent
- c) selskap mv. som nærstående etter b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
- d) nærstående person etter bokstav b sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap mv. som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
- e) styremedlem eller daglig leder i virksomheten
- f) ektefelle til, eller en person som lever sammen i ekteskapsliknende forhold med, person som er nevnt i e

Person eller selskap mv. regnes som nærstående dersom kravet til eierskap eller kontroll har vært oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret.

F-29-6.7 Finansieringskostnader/gjeldsrenter

Kapitalkostnadene til gjennomføring av FoU-prosjekt kan inngå i kostnadsgrunnlaget for beregning av skattefradraget. Det må kunne dokumenteres at kapitalkostnadene har vært nødvendige for å gjennomføre prosjektet, f.eks. for å finansiere innkjøpte tjenester. Lånekostnader for å finansiere lønn anses å inngå i indirekte kostnader (det standardiserte fradraget).

F-29-6.8 Reduksjon av kostnadene med salgsinntekter

Er det gitt støtte til kommersielt anvendelige prototyper og forsøksprosjekter og etterfølgende kommersiell bruk av disse genererer inntekter, skal inntektene trekkes fra i de berettigede kostnadene, jf. FSFIN § 16-40-2 annet ledd. I andre tilfeller skal etterfølgende kommersiell bruk som utgangspunkt ikke medføre reduksjon av kostnadene. Reduksjon av kostnadene kan imidlertid være aktuelt hvis prosjektet utvikler seg på en slik måte at skattefradraget i realiteten anses som støtte til produksjon som ikke er omfattet av stønadsordningen, jf. FSFIN § 16-40-2 første ledd siste punktum. Slik reduksjon skal ikke foretas hvis det gjøres tilsvarende tilbakesøking av skattefradraget etter § 16-40-10 annet ledd. Om slik inndragning, se [pkt. 6.10](#).

F-29-6.9 Kostnadsdekning og annen økonomisk støtte mottatt fra private aktører

Dersom skattyteren mottar kostnadsdekning eller annen økonomisk støtte fra andre private aktører som følge av et godkjent Skattefunn-prosjekt må det vurderes på vanlig måte om støtten skal inntektsføres hos mottakeren, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», [pkt. 6](#). Om den økonomiske støtten skal anses som reduksjon av skattyterens FoU-kostnader etter sktl. kap. 6 må også vurderes etter de ordinære reglene, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», [pkt. 7.3](#). Dersom det ikke foretas reduksjon i kostnadene etter sktl. kap. 6 skal det som utgangspunkt heller ikke foretas reduksjoner i kostnadsgrunnlaget for Skattefunn, se [pkt. 5](#).

Eksempel

Selskap A har fått godkjent et Skattefunn-prosjekt hos Forskningsrådet. Selskap A skal selv utføre forskningsarbeidet, men selskap B yter støtte til prosjektet ved at selskap B dekker 50 % av selskap A sine prosjektkostnader. Selskap A skal bruke forskningsresultatene i sin egen virksomhet, og beholder eiendomsretten til forskningsresultatet, men selskap B får innsyn i prosjektet og får dermed tilgang til informasjon om alle forskningsresultatene. Prosjektet gjennomføres ved at selskap A utfører alt forskningsarbeidet og inngår ev. avtaler med tredjeparter, mens selskap B deltar noe i planleggingen av prosjektet. Selskap A står dermed selv ansvarlig for alle kostnader uten at selskap B involveres i dette. Etter hvert som kostnadene påløper blir 50 % av kostnaden viderefakturert til selskap B.

Støtten fra selskap B er skattepliktig for selskap A fordi støtten er nært knyttet til forskningsprosjektet som igjen er knyttet til skattepliktig virksomhet som utøves av selskap A. Selv om støtten omtales som refusjon av kostnader i avtalen mellom selskap A og selskap B, er det selskap A som pådrar seg kostnadene og står ansvarlig for disse. Støtten skal derfor ikke redusere selskap A sine kostnader etter sktl. kap. 6. Kostnadene vil dermed fullt ut inngå i kostnadsgrunnlaget for selskap As krav om Skattefunn-fradrag.

Selv om støtten fra den private aktøren ikke reduserer kostnadene etter sktl. kap. 6 kan det likevel unntaksvis tenkes tilfeller der støtten skal redusere kostnadsgrunnlaget som skattyteren benytter til å kreve Skattefunn-fradrag. Dette gjelder først og fremst følgende to tilfeller:

- Skattefunn-prosjektet anses som et samarbeidsprosjekt mellom skattyteren og støttegiveren, der begge har fått godkjent sin del av prosjektet hos Forskningsrådet. Problemstillingen kan f.eks. oppstå der skattyteren skal utføre FoU-arbeid som støttegiveren (samarbeidspartneren) skal dekke. For å unngå at de samme kostnadene inngår som grunnlag for krav om Skattefunn to ganger, må skattyteren redusere sine kostnader tilsvarende støttebeløpet. Støttegiveren kan da føre et tilsvarende beløp opp som grunnlag for sitt eget krav om Skattefunn. Samarbeidsprosjekter kjennetegnes av at begge partene utfører egne biter av prosjektet og deler på prosjekresultatene og kostnadene.
- Støtte som anses som vederlag for oppdragsforskning kan ikke inngå i støttemottakerens krav om Skattefunn, jf. FSFIN § 16-40-6 sjette ledd. I enkelte tilfeller kan derimot kjøperen la vederlaget som betales for oppdragsforskningen inngå i kostnadsgrunnlaget for sitt eget godkjente Skattefunn-prosjekt. Oppdragsforskning kjennetegnes av at en aktør utfører FoU-arbeid på vegne av oppdragsgiveren, og oppdragsgiveren betaler for arbeidet, blir eier av resultatet og tar risikoen for om prosjektet fører frem.

Hvordan man skal klassifisere samarbeidet i et Skattefunn-prosjekt må vurderes ut fra de konkrete forhold i hvert enkelt tilfelle.

F-29-6.10 Innledning av prosjektgodkjenning

Godkjenning av forskningsprosjekt etter FSFIN § 16-40-4 kan inndras av Norges Forskningsråd etter FSFIN § 16-40-10 annet ledd, dersom skattyter ikke oppfyller rapporteringsplikten etter FSFIN § 16-40-10 første ledd, eller innrapporterer uriktige eller mangelfulle opplysninger, jf. FSFIN § 16-40-10 annet ledd. Godkjent prosjekt som ikke oppfyller vilkårene for forsknings- og utviklingsarbeid i FSFIN § 16-40-4 kan også få inndratt godkjenningen. Innledning av godkjenning kan gi virkning for inneværende og tidligere inntektsår.

F-29-7 Tidspunkt for skattefradraget

Frdraget i skatt gis for det inntektsår kostnadene er pådratt uavhengig av den skattemessige tidfestingen av inntektsfradraget. Dette innebærer for eksempel at sjablongfradraget for personalkostnader og indirekte kostnader i forbindelse med egentilvirking av et driftsmiddel, vil inngå i grunnlaget for skattefradrag det år lønnskostnaden pådras. Dette gjelder uavhengig av om lønnskostnaden må aktiveres på driftsmiddelet med tanke på fradraget i alminnelig inntekt. Det samme gjelder andre kostnader som etter sin art er fradragsberettigede etter Skattefunn-reglene.

Ved flerårige prosjekter skal kostnader til kjøp av betydelig og varig utstyr som er omtalt under pkt. 6.4, jf. sktl. § 14-40 første ledd, tidfestes som grunnlag for skattefradrag i samsvar

med avskrivningsreglene, jf. FIN 30. mai 2005 i Utv. 2005/833. Dette gjelder uavhengig av om driftsmidlet skal brukes etter at prosjektet er avsluttet.

F-29-8 Maksimalt grunnlag for beregning av skattefradrag

De kostnadene som inngår i grunnlaget for skattefradraget er begrenset til kr 25 millioner per inntektsår, jf. sktl. § 16-40 annet ledd.

Begrensningen på kr 25 millioner er et samlet tak på kostnader til både egenutført FoU og innkjøpt FoU.

Maksimalgrensene gjelder samlede kostnader for slike prosjekter for hvert inntektsår. Påløper kostnadene til samme prosjekt f.eks. over 2 år, brukes maksimalgrensene separat for hvert enkelt år. Det er ikke anledning til å overføre kostnader som ikke gir fradragsrett på grunn av maksimalgrensen, til grunnlaget for fradrag et annet år.

Eksempel

Et FoU-prosjekt har samlede kostnader på kr 30 mill. Påløper kostnadene på ett år vil skattyteren bare kunne få skattefradrag på grunnlag av kr 25 mill. Påløper kostnadene i år 1 med kr 2 mill., i år 2 med kr 11 mill. og i år 3 med kr 17 mill., kan skattyter gis skattefradrag i år 1 på grunnlag av kr 2 mill., i år 2 på grunnlag av kr 11 mill. og i år 3 på grunnlag av kr 17 mill., til sammen kr 30 mill.

Beløpsgrensene gjelder både på prosjektnivå og på skattyternivå. Det betyr at for prosjekter utført av selskap med deltakerfastsetting og samarbeidsprosjekter gjelder begrensningen av årlig fradragsgrunnlag per prosjekt. I tillegg må fradragsgrunnlaget begrenses hos den enkelte skattyter dersom skattyter deltar i/har flere prosjekter.

Ved samarbeidsprosjekter som overstiger beløpsgrensene fordeles Skattefunn-fradraget forholdsmessig mellom deltakerne etter hvor stor andel av de totale prosjektkostnadene som er pådratt hos den enkelte deltaker. Utgangspunktet om forholdsmessig fordeling av Skattefunn-fradrag kan fravikes ved avtale mellom deltakerne, men det forutsettes at hver deltakers andel av påløpte kostnader er store nok til å dekke grunnlaget for Skattefunn-fradraget.

Eksempel

Et egenutført FoU-prosjekt har samlede kostnader på kr 30 mill. som er påløpt innenfor ett år. Prosjektet har to deltakere som begge dekker kr 15 mill. hver av prosjektkostnadene. I utgangspunktet kan hver av partene bruke kostnader på kr 12,5 mill. som grunnlag for Skattefunn-fradrag. Etter avtale mellom deltakerne kan en av partene i stedet bruke kostnader på inntil kr 15 mill. som grunnlag for Skattefunn-fradrag. Den andre deltakeren kan i så fall benytte kr 10 mill. som grunnlag for sitt Skattefunn-fradrag.

Driver begge ektefellene hver sin virksomhet gjelder begrensningen av fradragsgrunnlaget særskilt for hver av ektefellene. Driver ektefellene bare en virksomhet gjelder begrensningen for ektefellene under ett.

Ved fusjon i inntektsåret gjelder begrensningen på 25 millioner i grunnlag for maksimalt skattefradrag under ett for de fusjonerende selskapene. Ved fusjon gjelder begrensningen separat for hvert av de fusjonerende selskapene.

F-29-9 Skattefradragets størrelse

Skattefradrag gis med 19 % av kostnadene til godkjente FoU-prosjekter, jf. sktl. § 16-40 første ledd.

F-29-10 Små og mellomstore bedrifter – definisjon

F-29-10.1 Generelt

Små og mellomstore bedrifter (SMB) skal i enkelte sammenhenger behandles annerledes enn andre virksomheter. Dette gjelder f.eks. ved vurderingen av om EUs regler om maksimal tillatt støtteintensitet er overholdt, se [pkt. 11](#). Definisjonen av SMB har også betydning ved vurderingen av om foretaket er i vanskeligheter, se [pkt. 2.2](#).

SMB er definert i FSFIN § 16-40-5. Følgende vilkår må være oppfylt per 31. desember i inntektsåret:

- Virksomheten må ha færre enn 250 ansatte (det vil si at det utføres mindre enn 250 årsverk).
- Virksomheten må ha en årlig salgsinntekt som ikke overstiger 50 millioner euro eller har en årlig balansesum som ikke overstiger 43 millioner euro.

For en uavhengig virksomhet beregnes antall ansatte og finansielle beløp på grunnlag av denne virksomhetens regnskap, jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd første punktum.

Har virksomheten partnervirksomhet eller tilknyttet virksomhet, skal disse inkluderes ved beregningen av antall ansatte og finansielle beløp, jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd annet punktum. Se nærmere [pkt. 10.3](#).

Ved avgjørelsen av om kravet med hensyn til antall ansatte er oppfylt legges gjennomsnittlig antall årsverk i virksomheten i siste avsluttede regnskapsår til grunn, jf. FSFIN § 16-40-5 syvende ledd.

Ved avgjørelsen av om kravet med hensyn til salgsinntekt eller balansesum er oppfylt legges virksomhetens siste godkjente årsregnskap til grunn. For nystartet virksomhet hvor det ennå ikke foreligger godkjent årsregnskap, legges det til grunn et pålitelig anslag fastsatt i løpet av året, jf. FSFIN § 16-40-5 sjette ledd.

Ved omregning fra euro til norske kroner legges det til grunn den omregningskurs som følger av Eurostat det aktuelle regnskapsåret, jf. FSFIN § 16-40-5 åttende ledd. Se internettadressen https://www.ecb.europa.eu/stats/policy_and_exchange_rates/euro_reference_exchange_rates/html/index.en.html. (Når man klikker på lenken kan man trykke på NOK og vise gjennomsnittskurs fra 1.1 til 31.12. Da kommer gjennomsnittet for perioden («Average») opp øverst til høyre.)

F-29-10.2 Nærmere om uavhengig virksomhet, partnervirksomhet og tilknyttet virksomhet

En «uavhengig virksomhet» er en virksomhet som ikke er klassifisert som en «partnervirksomhet», eller som en «tilknyttet virksomhet», jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav a.

Med «partnervirksomhet» forstås alle virksomheter som ikke er klassifisert som tilknyttede virksomheter, jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav b, og som det er følgende forbindelse mellom: en virksomhet (virksomhet som befinner seg på et tidligere ledd i omsetningskjeden) som alene eller i fellesskap med en eller flere tilknyttede virksomheter i medhold av FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav d har 25 % eller mer av kapitalen eller stemmerettighetene i en annen virksomhet (som befinner seg på et senere ledd i omsetningskjeden).

En virksomhet kan imidlertid i henhold til FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav c betegnes som «uavhengig virksomhet» selv om terskelen på 25 % nås eller overstiges. Dette gjelder hvor terskelen overstiges av følgende investorer:

- offentlige investeringsselskaper, ventureselskaper, fysiske personer eller grupper av enkeltpersoner som regelmessig utøver virksomhet som risikokapitalinvestorer som investerer egenkapital i ikke-børsnoterte foretak (private investorer). Det er en forutsetning at samlet investering for disse private investorene i samme foretak er mindre enn 1 250 000 euro.
- universiteter eller sentre for ideell forskning
- institusjonelle investorer, herunder fond for regionsutvikling
- selvstendige lokale myndigheter med et årlig budsjett på mindre enn 10 millioner euro og færre enn 5000 innbyggere

En forutsetning for å bli ansett som «uavhengig virksomhet» er videre at disse investorene verken enkeltvis eller i fellesskap er tilknyttet den berørte virksomheten.

Med «tilknyttet virksomhet» forstås alle virksomheter som har en av følgende forbindelser med hverandre, jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav d:

- en virksomhet som sitter med flertallet av aksjeeiernes eller deltakernes stemmerettigheter i en annen virksomhet
- en virksomhet som har rett til å utpeke eller fjerne et flertall av medlemmene av administrasjon, ledelses- eller kontrollorganet i en annen virksomhet

- en virksomhet som har rett til å ha dominerende innflytelse på en annen virksomhet i henhold til kontrakt eller i henhold til den annen virksomhetens vedtekter
- en virksomhet som er aksjeeier eller deltaker i en annen virksomhet, og som i henhold til avtale med andre aksjeeiere eller deltakere, kontrollerer alene et flertall av aksjeeiernes eller deltakernes stemmerettigheter i denne virksomheten

«Dominerende innflytelse» anses ikke å foreligge dersom investorene, som nevnt i FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav c, ikke direkte eller indirekte deltar i forvaltningen av den berørte virksomheten, jf. FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav e. Dette gjelder med forbehold for investorenes rettigheter som aksjeeiere.

Virksomheter som opprettholder en forbindelse, som nevnt i FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav d, gjennom en eller flere virksomheter, eller med en investor som nevnt i FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav b eller c, anses også for å være tilknyttet. Virksomheter som opprettholder en eller flere slike forbindelser gjennom en fysisk person eller en gruppe fysiske personer som opptrer i fellesskap, skal også anses som tilknyttede bedrifter, dersom de utøver sin virksomhet eller en del av sin virksomhet i det samme relevante markedet eller i tilgrensende markeder. Som et «tilgrensende marked» anses markeder for et produkt eller en tjeneste som befinner seg på et umiddelbart foregående eller etterfølgende ledd i omsetningskjeden. Se FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav e.

Med unntak av tilfellene nevnt i FSFIN § 16-40-5 annet ledd bokstav c kan en virksomhet ikke anses å tilhøre kategoriene små og mellomstore bedrifter dersom 25 % eller mer av kapitalen eller stemmerettene direkte eller indirekte kontrolleres av ett eller flere offentlige organer enkeltvis eller i fellesskap, jf. FSFIN § 16-40-5 fjerde ledd.

Virksomheter kan i medhold av FSFIN § 16-40-5 femte ledd avgi en erklæring om sin status som uavhengig bedrift, partnerbedrift eller tilknyttet bedrift, samt om opplysningene om tersklene fastsatt i FSFIN § 16-40-5 første ledd. Erklæringen kan avgis selv om kapitalen er spredt på en slik måte at det ikke er mulig å fastslå nøyaktig hvem som eier den. I så fall kan virksomheten erklære i god tro at den har rimelig grunn til å anta at en enkelt virksomhet eller flere innbyrdes tilknyttede virksomheter i fellesskap ikke eier 25 % eller mer av den. Slike erklæringer utgjør ingen innskrenkninger for kontroller og undersøkelser fastsatt i lov eller i medhold av lov.

Om begrensning av fradrag i skatt i forhold til maksimal offentlig støtte, se [pkt. 11](#).

F-29-10.3 Nærmere om beregning av antall ansatte og finansielle beløp for partnervirksomhet og tilknyttet virksomhet

For en virksomhet som har partnervirksomheter eller tilknyttede virksomheter blir dataene, herunder antall ansatte, utarbeidet på grunnlag av virksomhetens regnskaper og andre opplysninger om virksomheten eller, dersom slike foreligger, virksomhetens konsoliderte regnskaper, eller de konsoliderte regnskapene virksomheten inngår i ved konsolidering, jf. FSFIN § 16-40-5 tredje ledd. Til disse dataene legges data om den berørte virksomhetens eventuelle umiddelbart overordnede eller underordnede partnervirksomheter. Dataene skal legges sammen proporsjonalt med andelen av kapitalen eller stemmerettene (den høyeste av disse to prosentandelene). Ved gjensidige eierinteresser skal den høyeste prosentandelen anvendes. Til dataene som nevnt foran legges 100 prosent av dataene for enhver virksomhet som er direkte eller indirekte knyttet til den berørte virksomheten og som ikke allerede inngår i regnskapene ved konsolidering. Se FSFIN § 16-40-5 tredje ledd bokstav a.

Dataene for partnervirksomhetene til den berørte virksomheten hentes fra deres regnskaper og andre data, eventuelt i konsolidert form. Til disse legges 100 prosent av dataene for virksomheter som er knyttet til disse partnervirksomhetene, med mindre deres regnskapsdata allerede inngår ved konsolidering. Dataene for virksomheten hentes fra deres regnskaper og andre data, eventuelt i konsolidert form. Til disse legges proporsjonalt dataene for eventuelle partnervirksomheter til de tilknyttede virksomhetene som befinner seg på et umiddelbart foregående eller etterfølgende ledd i omsetningskjeden, med mindre de allerede inngår i det konsoliderte regnskapet i et forhold som minst tilsvarer den prosentandelen som er fastsatt i FSFIN § 16-40-5 tredje ledd bokstav a annet til fjerde punktum. Se FSFIN § 16-40-5 tredje ledd bokstav b.

Dersom antall ansatte i en gitt virksomhet ikke fremgår av de konsoliderte regnskapene, skal det beregnes ved å legge sammen dataene for denne virksomhetens partnervirksomheter proporsjonalt og legge til dataene for de virksomhetene den berørte virksomheten er tilknyttet, jf. § FSFIN § 16-40-5 tredje ledd bokstav c.

F-29-11 Begrensning som følge av annen offentlig støtte

Mottar skattyter annen offentlig støtte i tillegg til skattefradrag etter Skattefunn-reglene, må summen av den offentlige støtten til prosjektet ikke overstige høyeste samlede tillatte støtteintensitet, jf. FSFIN § 16-40-6 syvende ledd. Den tillatte støtteintensiteten er regulert i EU Kommisjonens [forordning](#) nr. 651/2014 av 17. juni 2014 om visse kategorier av støttes forenlighet med det indre marked i henhold til traktatens artikkel 107 og 108, artikkel 8 om kumulering jf. artikkel 25 om støtte til forsknings- og utviklingsprosjekter. Artikkel 4 inneholder ytterligere begrensninger, men beløpsgrensene i artikkel 4 er så høye at disse begrensningene kun er aktuelle for veldig store prosjekter (den laveste terskelen overskrides først dersom støttebeløpet overstiger EUR 15 millioner).

Som følge av at det er EU-reglene som setter grenser for hvor stor samlet offentlig støtte man kan motta er det EU-reglenes definisjon av f.eks. personalkostnader som skal legges til grunn ved beregningen av den maksimalt tillatte støtteintensitet, og ikke de norske sjablongreglene om personalkostnader innenfor Skattefunn-ordningen. Den maksimalt tillatte støtteintensitet man kommer fram til etter EU-reglene må deretter sammenholdes med den faktiske støtte som blir gitt i hvert tilfelle. Dersom den samlede offentlige støtten til prosjektet overstiger høyeste tillatte samlede støtte, reduseres skattefradraget krone for krone.

Som annen offentlig støtte regnes finansiell bistand fra offentlige virkemidler (Innovasjon Norge, Forskningsrådet, kommunale/fylkeskommunale næringsfond el.), visse typer støtte fra Den Europeiske Union (EU) og differensiert arbeidsgiveravgift, jf. FSFIN § 16-40-6 syvende ledd. Også bagatellmessig støtte som gis i henhold til EUs forordning 1407/2013 anses som annen offentlig støtte i denne sammenheng, og må tas med i beregningen av samlet offentlig støtte dersom den bagatellmessige støtten helt eller delvis er gitt for det samme prosjektet som blir støttet etter Skattefunn-reglene.

Grensene for statsstøtte beregnes etter EU-reglene brutto (før skatt). Når støtte gis i form av et skattefradrag, innebærer dette nettostøtte siden skattefradraget ikke anses som skattepliktig virksomhetsinntekt. Skattefradraget må derfor regnes om til et bruttobeløp. For upersonlige skattytere som har en skattesats på 22 % gjøres dette ved å dividere skattefradraget med 0,78. For skattytere som har skattesats høyere enn 22 %, må den aktuelle skattesatsen legges til grunn ved omregningen.

Maksimal offentlig støtteandel til FoU-prosjekter i henhold til EU-reglene:

FoU-kategori	Foretak som omfattes av FSFINs SMB definisjon – mellomstore / små bedrifter		Foretak som ikke omfattes av FSFINs SMB definisjon	
	Generelt	Ved samarbeid mellom flere bedrifter eller med FoU-institusjon	Generelt	Ved samarbeid med minst en SMB, over landegrensene, eller med FoU-institusjon
Industriell forskning (industrial research)	60 % / 70 %	75 % / 80 %	50 %	65 %
Forsknings-/utviklingsarbeid (experimental development)	35 % / 45 %	50 % / 60 %	25 %	40 %

EU-reglene for statsstøtte angir at støtteintensiteten kan være 50 % for industriell forskning («industrial research») og 25 % for forsknings/utviklingsarbeid («experimental development»). Disse støtteintensitetene kan økes i særskilte tilfeller, listet opp i retningslinjene, men støtteintensiteten kan ikke være høyere enn makssatsene i tabellen ovenfor. For det første kan støtteintensiteten økes med 10 % for mellomstore bedrifter og med 20 % for små bedrifter.

Videre kan støtteintensiteten økes med 15 % dersom prosjektets resultater formidles bredt gjennom konferanser, publikasjoner, gratis software m.m. Støtteintensiteten kan også økes med 15 % for følgende type samarbeidsprosjekter:

1. Samarbeidsprosjekter der minst to av partene er hjemmehørende innenfor EØS, minst en av partene anses som en SMB og ingen av virksomhetene hefter for mer enn 70 % av kostnadene i prosjektet.
2. Samarbeid mellom virksomheter der minst to av partene er hjemmehørende i ulike EØS-stater og ingen av virksomhetene hefter for mer enn 70 % av kostnadene i prosjektet.
3. Samarbeid med FoU-institusjon der sistnevnte tar minst 10 % av prosjektkostnadene og har rett til å publisere egne resultater fra prosjektet.

Nærmere om dette i retningslinjene for statsstøtte som ligger på <http://publications.europa.eu>.

Hvorvidt prosjektet er definert som industriell forskning eller prekompetitiv utvikling/forsknings-/utviklingsarbeid («experimental development») fremgår av godkjenningsbrevet fra Norges forskningsråd.

Vurderingen av om prosjektet overstiger grensene for samlet offentlig støtte vurderes for hele prosjektperioden under ett. Foretak som har fått godkjent et flerårig prosjekt (2, 3 eller 4 år) skal bare fylle ut post 208 i RF-1053 (som angir hvilket beløp skattefradraget må reduseres med for å ligge innenfor maksimal tillatt statsstøtte) i prosjektets siste år. Dersom prosjektet forlenges ved ny søknad til Forskningsrådet skal prosjektet i denne sammenheng ses på som to prosjekter med hver sin vurdering av samlet offentlig støtte.

Dersom det er aktuelt å benytte reglene for SMB, se [pkt. 10](#), må det vurderes om skattyteren skal anses som SMB for hele prosjektperioden. Med grunnlag i Gruppeunntaksforordningen bilag 1, artikkel 4 har EU-kommisjonen utarbeidet følgende veiledning til SMB-definisjonen:

Prosjektår 1	Prosjektår 2	Prosjektår 3	Samlet for prosjektet
SMB	Ikke SMB	Ikke SMB	Ikke SMB
SMB	SMB	Ikke SMB	SMB
SMB	SMB	SMB	SMB
SMB	Ikke SMB	SMB	SMB
Ikke SMB	SMB	SMB	SMB
Ikke SMB	Ikke SMB	SMB	Ikke SMB
Ikke SMB	SMB	Ikke SMB	Ikke SMB
Ikke SMB	Ikke SMB	Ikke SMB	Ikke SMB

For å unngå at virksomheter stadig går fra å være innenfor til å være utenfor SMB-definisjonen og omvendt, må virksomheten oppfylle de samme vilkårene i to påfølgende år for at virksomheten skal endre klassifisering. Dette ser man tydelig ved å sammenholde rad 1 og rad 4 i tabellen ovenfor.

Dersom skattyter har mottatt annen offentlig støtte til dekning av de samme støtteberettigede kostnadene, må det vurderes om Skattefunn-støtten må avkortes for at maksimal tillatt støtteintensitet ikke skal bli overskredet. Hvis den andre støtten er mottatt i forbindelse med at skattyter deltar i et samarbeidsprosjekt som har fått offentlig støtte, kan prosjektstøtten i sin helhet være utbetalt til en prosjektansvarlig, som skal fordele den mellom samarbeidspartnerne. Det må da være avtaleregulert hvilke prosjektkostnader hver enkelt partner har og hvor mye støtte de mottar til dekning av disse, slik at skattyter kan dokumentere støtten.

Eksempel på beregning av maksimal offentlig støtte

Et prosjekt har kostnader på 100 i prosjektperioden. Prosjektet mottar annen offentlig støtte som utgjør 60. I tillegg mottar prosjektet Skattefunn-fradrag med 20. Prosjektet utføres av en liten bedrift (som ikke er et samarbeidsprosjekt) der maksimal støtte er 70 % av FoU-kostnadene. I dette tilfellet vil maksimal støtte dermed bli 70.

Beregning av maksimal offentlig støtte blir slik:

FoU-kostnad	100
Annen offentlig støtte (post 207 i RF-1053)	60
Skattefunn-støtte	20
Brutto Skattefunn-støtte: $20 / 0,78 =$	25,6
Samlet offentlig støtte: $25,6 + 60 =$	85,6

I dette tilfellet har støttebeløpet dermed oversteget maksimal offentlig støtte (70). Overskytende beløp er 15,6. Dette er imidlertid et før skatt-tall som må omgjøres til et nettotall siden Skattefunn-støtten er et nettobeløp:

$$15,6 \times 0,78 = 12,2 \text{ (som føres i post 208 i RF-1053)}$$

Dette innebærer at den opprinnelige Skattefunn-støtten på 20 blir redusert slik: $20 - 12,2 = 7,8$.

F-29-12 Hva skattefradraget kan gis i og eventuell utbetaling

Skattefradraget for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter gis i sum skatt hos vedkommende skattyter etter alle andre skattefradrag.

Overstiger skattefradraget sum skatt hos skattyteren i vedkommende inntektsår, blir overskytende utbetalt skattyter. Med sum skatt menes inntektsårets fastsatte skatt på formue og inntekt, herunder trygdeavgift.

Da skattefradraget i sin helhet skal dekkes av staten, vil den kommunale og fylkeskommunale andel av skattefradraget bli kompensert ved beregning av fordelingen av innbetalt skatt mellom skattekreditorene.

F-29-13 Fordelingen av kompetansen mellom Norges forskningsråd og skattemyndighetene

Norges forskningsråd godkjenner om det planlagte prosjektet innebærer forsknings- og utviklingsarbeid som omfattes av ordningen. Har skattyter fått godkjent et prosjekt vil skattemyndighetene i ettertid være avskåret fra å hevde at dette ikke er forskning eller utvikling.

Den øvrige kompetansen i henhold til bestemmelsene tilligger skattemyndighetene. Se for eksempel pkt. 5.

F-29-14 Formelle regler

Det stilles krav om revisors attestasjon av kostnadene og bekreftelse av opplysningene om offentlig støtte. Dette gjelder uavhengig av om skattyter er revisjonspliktig eller ikke. Reglene om revisors uavhengighet gjelder også ved attestasjon av Skattefunn-kostnader, og revisor kan derfor ikke både utføre regnskapsføringen og attestasjonen for det samme prosjektet. Det kan ikke medregnes kostnader som revisor har tatt forbehold om, for eksempel prosjektets arbeidstimer og driftskostnaders tilhørighet til prosjektet.

Skattemyndighetene får underretning fra Norges forskningsråd om godkjente prosjekter, prosjekter med forlenget godkjenningsperiode og inndragning av prosjektgodkjenninger. I praksis har det vist seg å være mange tilfeller av feil bruk av prosjektnummer (ugyldige prosjektnummer, prosjektnummer som er knyttet til andre organisasjonsnummer osv.). Slike feil kan føre til forsinket fradrag/utbetaling eller at foretaket ikke får Skattefunnfradrag.

Det skal føres eget regnskap for prosjektet som viser medgåtte timer for FoU-personale (det vil si prosjektleder, vitenskapelig og teknisk personell) fordelt per person og andre prosjektrelaterte kostnader, jf. FSFIN § 16-40-8. Timeregnskapet skal vise dato, antall timer per dag og kort angi hvilke arbeidsoppgaver som er utført. Prosjektansvarlig og ansatte som jobber på FoU-prosjektet skal signere timelistene løpende og minst hvert kvartal. Signeringen kan skje digitalt dersom det kan kontrolleres at signeringen er utført av den aktuelle medarbeideren. Prosjektregnskapet skal på oppfordring fremlegges for skattemyndighetene. SKD og forskningsrådet har utarbeidet en mal for føring av prosjektregnskap som kan benyttes. Malen ligger på www.skattefunn.no.

Dersom det kreves fradrag for FoU kjøpt fra nærstående underleverandør for over kr 100 000 eks. mva, skal også underleverandøren utarbeide prosjektrengskap. Om hva som menes med nærstående, se [pkt. 6.6](#).

F-29-15 Sanksjoner ved brudd på vilkår

FIN kan gi forskrift om sanksjoner ved brudd på vilkårene for godkjenning av et FOU-prosjekt, jf. sktl. § 16-40 syvende ledd siste punktum. Slik forskrift er ikke gitt.

F-29-16 Utveksling av opplysninger

Utteksling av opplysninger mellom Norges forskningsråd og skattemyndighetene vedrørende forsknings- og utviklingsprosjekt kan skje uavhengig av taushetsplikt, jf. FSFIN § 16-40-11.

F-29-17 Formue

Krav på skattereduksjon skal ikke føres opp som formue ved utgangen av det året kostnadene er påløpt.

F-30 Forsvarspersonell

- Sktl. § 5-15 første ledd bokstav d, f, l og q
- FSFIN § 5-15-5 fjerde og åttende ledd og § 14-3 B

F-30-1 Generelt

Skatteloven har enkelte særregler som gjelder for personell i Forsvaret. Disse reglene behandles i dette emnet. I tillegg beskrives den skattemessige behandlingen av visse godtgjørelser mv. som ytes til personell i Forsvaret, fradrag for merkostnader mv.

F-30-2 Skattemessig bosted

For ansatte i Forsvaret gjelder de vanlige reglene om skattemessig bosted, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)». De som avtjener førstegangstjenesten anses bosatt der de hadde sitt bosted da tjenesten ble påbegynt, og vil bare unntaksvis kunne anses bosatt på tjenestestedet. Bosettelse på tjenestestedet vil normalt bare gjelde når de ikke har noen tilknytning til annet bosted. Se folkeregisterforskriften § 5-1-5.

For leger og tannleger kan det i tillegg bli spørsmål om stedbunden skattlegging for inntekt fra privat praksis.

F-30-3 Lønn mv.

F-30-3.1 Vernepliktige

For vernepliktige mannskaper i Forsvaret er følgende ytelser skattefrie, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav f

- dagpenger
- dimisjonsgodtgjørelse
- forsørgertillegg (ektefelletillegg og barnetillegg)

Det er heller ikke skatteplikt for

- fri kost og losji (eller kontantgodtgjørelse for egen kost og losji)
- fri bekledning
- botillegg
- reisegodtgjørelse (for reiser mellom hjem og leir ved innvilget hjemmeboerstatus i Forsvaret)

Skattefritak gjelder også for tilsvarende ytelser under repetisjonstjeneste.

F-30-3.2 Elever ved Forsvarets skoler og skoleopphold i utlandet

Elever/studenter ved Forsvarets skoler mottar tilsvarende ytelser som for vernepliktige. Om den skattemessige behandlingen, se [pkt. 3.1](#).

F-30-3.3 Lærlinger med førstegangstjeneste

Lærlinger som kombinerer det første året av læretiden med førstegangstjenesten, har i dette året samme økonomiske vilkår som andre vernepliktige. I sitt andre år anses lærlingene som lønnet personell. De er da som utgangspunkt skattepliktige for fordeler som for eksempel fri kost, fritt losji, bostønad og forsørgertillegg.

F-30-3.4 Lærlinger med sivile vilkår

Lærlinger med sivile vilkår anses som lønnet personell i hele læretiden. For disse gjelder ingen særlige regler.

F-30-3.5 Norske fredsstyrker

Om norske fredsstyrker som tjenestegjør i utlandet, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 3.5.2.

F-30-3.6 Befal med redusert lønn etter fratreden

Redusert lønn etter fratreden er å betrakte som pensjonsytelse og regnes dermed som personinntekt med lav sats på trygdeavgift. I samsvar med dette skal den reduserte lønnen innrapporteres som pensjon.

F-30-4 Diverse ytelser til ansatte (alfabetisk ordnet)**F-30-4.1 Bolig**

Fordel ved bruk av Forsvarets tjenesteboliger er skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav l.

F-30-4.2 Endret tjenestested

Dersom militær forlegning og/eller forpleining ikke kan skaffes, utbetales skyss-, kost- og losjigodtgjørelse etter særavtale. Om behandling av slike godtgjørelser, se emnene «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

F-30-4.3 Flyttegodtgjørelse

Om behandling av flyttegodtgjørelse i forbindelse med endret tjenestested, se emnet «Flyttekostnader», pkt. 3. Mottatt flyttegodtgjørelse til dekning av kostnader ved flytting til ny bolig uten endring av tjenestested er skattepliktig i sin helhet.

F-30-4.4 Husleie, dekning av merkostnader

I de tilfellene hvor militær bolig ikke kan skaffes og vedkommende må leie bolig på det private markedet, refunderes differansen mellom den husleien som betales og den husleien som er vanlig på det nye tjenestestedet i Forsvarets familiebolig/kvarter. Refusjonen er i utgangspunktet skattepliktig, og skal behandles som lønn.

F-30-4.5 Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)

Personell som bor utenfor tjenesteområdet og ikke fører to husholdninger, får delvis dekket kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) på visse vilkår. Godtgjørelsen er skattepliktig, og skal behandles som lønn.

F-30-4.6 Representasjon

Det er bare personer i definerte stillinger som får dekket representasjonskostnader, og det må søkes om dekning i hvert enkelt tilfelle. Dekning er skattefri og gis bare i form av refusjon av dokumenterte kostnader. Representasjonskostnader som skattyter selv har dekket er ikke fradragberettigede.

F-30-4.7 Uniform

Fri uniform anses ikke som skattepliktig fordel, jf. FSFIN § 5-15-5 fjerde ledd.

F-30-4.8 Uniformsgodtgjørelse

Uniformsgodtgjørelse anses ikke å gi overskudd. Det gis normalt ikke fradrag for kostnader til uniform utover den mottatte godtgjørelsen.

F-30-4.9 Utdanningskostnader

Om når Forsvaret dekker kostnader i forbindelse med utdanning ved sivile skoler, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

F-30-4.10 Utenlandstillegg mv.

Om utenlandstillegg til norsk personell i utlandet, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 9.

Godtgjørelse som utbetales etter satsene i statlig regulativ (særavtale om dekning av utgifter til reise og kost utenfor Norge), behandles etter de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet».

F-30-5 Fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet

F-30-5.1 Merkostnader til kost

Vernepliktige, samt elever ved befalsskoler som ikke har lønn, gis ingen spesielle fradrag på grunn av militærtjeneste.

For ansatte i Forsvaret som bor borte fra hjemmet, gjelder de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet».

F-30-5.2 Merkostnader til besøksreiser

Ansatte i Forsvaret skal ha fradrag for besøksreiser til hjemmet etter de vanlige reglene i sktl. § 6-44. Arbeidsgivers besørgelse av reisen/dekning av kostnadene er etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav q skattefrie etter tilsvarende regler som i sktl. § 6-44. Øvre beløpsgrense gjelder ikke for arbeidsgivers dekning av faktisk dokumenterte utgifter til besøksreiser med rutegående fly til hjem innenfor EØS. I tillegg til dekning etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav q, kan Forsvaret skattefritt dekke inntil to besøksreiser i året i medhold av FSFIN § 5-15-5 åttende ledd. Slik dekning omfattes ikke av beløpsgrensen for skattefrie dekning etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav q. Nærmere om reglene for arbeidsgivers dekning av besøksreiser til hjemmet, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet», pkt. 6.

F-30-6 Fradrag for merkostnader ved vaktteneste

Lengre sammenhengende opphold på arbeidsplassen i inntil to døgn (48 timer), f.eks. i forbindelse med vakter, anses ikke som reise med overnatting utenfor boligen når oppholdet inngår som en del av den ordinære arbeidstiden. Eventuelle merkostnader inngår i minstefradraget. Det er normalt fri kost i messe under vaktteneste, og det skal da ikke gis fradrag for merkostnader til kost.

Ved vakt i hjemmet anses det ikke å påløpe merkostnader.

F-30-7 Bonus for tilsatte i Forsvaret

FSFIN § 14-3-10 til § 14-3-12 har særlige regler om tidfesting av bonus ved åremåls tilsetninger i Forsvaret og av bonus til flyvere i Luftforsvaret i henhold til personlig tjenestekontrakt. Ordningene med bonus til flyvere i luftforsvaret eksisterer ikke lenger, slik at de særlige tidfestingsreglene for disse ikke lenger er aktuelle.

Ordningen med T-35-bonus for forsvarspersonell er ikke å anses som åremålskontrakter. Personell med T35- kontrakt omfattes derfor ikke av de særlige tidfestingsreglene i FSFIN § 4-3-10, og bonusutbetalingen tidfestes i utbetalingsåret.

F-30-8 Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner

Personer som ved tjenestegjøring i internasjonal operasjon i perioden fra 1. januar 1978 og fram til 31. desember 2009, har pådratt seg varig psykisk belastningsskade, og som følge av dette er blitt varig ervervsmessig ufør, kan få økonomisk kompensasjon, jf. forskrift 22. desember 2009 nr. 1768 om særskilt kompensasjonsordning for psykiske belastningsskade.

der som følge av deltakelse i internasjonale operasjoner (i kraft fra 1. januar 2010). Om den skattemessige behandlingen av slik kompensasjon, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 8.

F-31 Fosterforeldre, besøkshjem og avlastere

– Sktl. § 5-10 og § 5-11

F-31-1 Fosterforeldre

F-31-1.1 Generelt

Fosterforeldre utfører oppdraget i sitt private hjem og anses som utgangspunkt som arbeidstakere etter skatteloven. Etter folketrygdlovens bestemmelser er fosterforeldrene å anse som frilansere, jf. folketrygdloven § 1-9.

Unntaksvis kan fosterforeldrene bli ansett for å utøve virksomhet. Vedkommende må da for egen regning og risiko drive en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi en netto inntekt, se nærmere emnet «Virksomhet – allment».

Et aksjeselskap kan ikke påta seg oppdrag med å være fosterhjem. Hvis inntekten overføres til et aksjeselskap eller et annet foretak som er selvstendig skattesubjekt, vil dette være en etterfølgende inntektsanvendelse som ikke får betydning for skatteklasseringen av fosterforeldrene, se SKD 20. desember 2012 i Utv. 2013/1194.

F-31-1.2 Godtgjørelse for barns opphold hos fosterforeldre

Den godtgjørelsen som fosterforeldre mottar fra kommunen for å holde fosterhjem for barn/ ungdom, består av en utgiftsdel som forutsettes å dekke kostnader til barnets kost, losji, klær mv., samt en annen del som er en arbeidsgodtgjørelse til fosterforeldrene. Godtgjørelse til dekning av barnets oppholdskostnader skattlegges ikke, såfremt godtgjørelsen ikke overstiger fastsatte veiledende satser. Arbeidsgodtgjørelsen skattlegges som lønn (ev. som virksomhetsinntekt, se pkt. 1.1). Se LRD 11. juni 2001 i Utv. 2001/1312 (fosterhjemsgodtgjørelse for fire barn ble ansett som lønn).

[Kommunenes Sentralforbund veiledende satser](#) oppdateres årlig. Fra og med oktober 2022 er satsene for utgiftsdekning per barn per måned som følger. Nye satser forventes ca. 1. juli 2023.

	Utgiftsdekning inkl. lomme- penger	
0 – 5 år	kr	6 161
6 – 10 år	kr	7 647
11 – 14 år	kr	8 360
15 år og eldre	kr	9 074

Det er også fastsatt satser for arbeidsgodtgjørelse, men arbeidsgodtgjørelsen kan avvike fra de fastsatte satsene, f.eks. hvor godtgjørelsen er utredet av andre enn offentlige institusjoner.

Som utgangspunkt skal veiledende sats for utgiftsdekning legges til grunn som utgiftsgodtgjørelse, og det overskytende beløp skal anses som arbeidsgodtgjørelse. Hvis utgiftsgodtgjørelsen etter søknad er satt høyere enn det som følger av de standardiserte satsene og dette skyldes særlige forhold, må det likevel legges til grunn at utgiftene er høyere enn det som følger av de veiledende satsene. Et vilkår for skattefri utgiftsdekning ut over de standardiserte satsene er at det er søkt om ytterligere utgiftsdekning. Det er ikke tilstrekkelig at det kan dokumenteres at utgiftene gjelder barnet, se SKD 20. desember 2012 i Utv. 2013/1194.

Godtgjørelse utover de veiledende satser til dekning av påkostninger eller kostnader som ellers ikke er fradragsberettiget hos mottaker, vil under enhver omstendighet ikke kunne anses

som utgiftsgodtgjørelse. Dette vil for eksempel være dekning av påkostning på bygning. Slik godtgjørelse skal behandles som lønn. Det samme gjelder kostnader til dyrehold, selv om dyrene kan være et moment ved valg av fosterhjem eller familiehjem. Se SKD 20. desember 2012 i Utv. 2013/1194.

F-31-1.3 Foreldrefradrag

Når fosterforeldrene mottar fosterhjemsgodtgjørelse har de ikke rett til foreldrefradrag for fosterbarn.

F-31-2 Godtgjørelse til avlastere

F-31-2.1 Generelt

Tidligere var det vanlig at personer som utførte arbeid som avlaster for pårørende med særlig tyngende omsorgsarbeid eller tok imot barn i besøkshjem ble behandlet som oppdragstakere/frilansere av kommunene. Dette er nå endret slik at de fleste avlastere anses som arbeidstakere etter arbeidsmiljøloven § 1-8 og omfattes av forskrift 25. juni 2017 nr 1052 om arbeidstid for avlastere når avlastningen skjer utenfor institusjon. Om et tilfelle hvor en person ble ansett som arbeidstaker og ikke oppdragstaker etter reglene i arbeidsmiljøloven, se HRD i Rt. 2013/354.

F-31-2.2 Godtgjørelse for avlastning/barns opphold i besøkshjem etter barnevernloven

Godtgjørelse til avlaster ved barns opphold i besøkshjem består av en utgiftsdel og en lønnsdel.

Veiledende satser for besøkshjem med hjemmel i barnevernloven er fastsatt i særavtalen SGS 1030 når avlasteren behandles som arbeidstaker og arbeidet omfattes av forskrift om arbeidstid for avlastere, jf. forskriftens § 1. Særavtalen inneholder både minstelønn per time og satser for utgiftsdekning. Det er kun satsene for utgiftsdekning som tas inn nedenfor.

Utgiftsdekning skattlegges ikke så lenge godtgjørelsen ikke overstiger satser fastsatt i særavtalen. Utgiftsdekningen skal dekke alle kostnader knyttet til oppholdet, inkl. f.eks. lomme-penger. Følgende satser for utgiftsdekning er fastsatt fra og med oktober 2022. Nye satser forventes ca. 1. juli 2023.

Barnets alder	Utgiftsdekning per barn per døgn	
0–10 år	kr	357
10 år og eldre	kr	412

Arbeidsgodtgjørelsen behandles som lønn i alle relasjoner (skattetrekk, arbeidsgiveravgift og lønnsopplysning).

F-31-2.3 Godtgjørelse for avlastning etter helse- og omsorgstjenesteloven

Godtgjørelse til avlastere som utfører arbeid med hjemmel i helse- og omsorgstjenesteloven består av en utgiftsdel og en lønnsdel.

Veiledende satser ved avlastning med hjemmel i helse- og omsorgstjenesteloven § 3-6 første ledd nr 2 er fastsatt i særavtalen SGS 1030. Satsene gjelder når avlasteren behandles som arbeidstaker og arbeidet omfattes av forskrift om arbeidstid for avlastere, jf. forskriftens § 1. Særavtalen inneholder både minstelønn per time og satser for utgiftsdekning.

Utgiftsdelen behandles skattemessig som utgiftsgodtgjørelse dersom den er utbetalt etter satser fastsatt i særavtalen. Utgiftsdekningen skal dekke alle kostnader knyttet til oppholdet, inkl. f.eks. lomme-penger. Det er kun satsene for utgiftsdekning som tas inn nedenfor. Følgende satser er fastsatt for inntektsåret 2023:

Personens alder	Utgiftsdekning per døgn	
0–10 år	kr	221
10 år og eldre	kr	290

Arbeidsgodtgjørelsen behandles som lønn i alle relasjoner (skattetrekk, arbeidsgiveravgift og lønnsopplysning).

F-31-3 Lønnsopplysnings- og arbeidsgiveravgiftsplikt

Lønnsdelen er skattepliktig inntekt og skal innrapporteres månedlig etter a-opplysningsloven i a-meldingen under beskrivelsen kommunal omsorgslønn og fosterhjemsgodtgjørelse. Av arbeidsgodtgjørelsen skal det svares arbeidsgiveravgift.

F-32 Fritaksmetoden

– Sktl. §§ 2-2, 2-5, 2-13, 2-38, 10-13, 10-40, 10-36 fjerde ledd, 10-41

F-32-1 Generelt

Aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og en del andre selskaper og sammenslutninger er etter sktl. § 2-38 i stor grad fritatt for skatt på aksjeutbytte og for gevinst ved realisasjon av aksjer, andeler og finansielle instrumenter som har aksjer og andeler som faller inn under fritaksmetoden som underliggende objekt. Tap ved realisasjon av aksjer og andeler er på den annen side som utgangspunkt ikke fradragsberettiget. Sktl. § 2-38 har nærmere regler om hvilke selskaper og sammenslutninger som omfattes (subjektsiden) og om hvilke inntekter og tap som er omfattet (objektsiden). Disse reglene omtales som fritaksmetoden. For aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden og utdeling fra selskap med deltakerfastsetting, skal det som hovedregel foretas 3 % inntektsføring, jf. sktl. § 2-38 sjettede ledd, se [pkt. 4](#).

F-32-2 Selskaper som omfattes av fritaksmetoden (subjektsiden)

F-32-2.1 Norske selskaper og sammenslutninger

F-32-2.1.1 Generelt

Følgende skattesubjekter hjemmehørende i Norge er omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 første ledd:

- selskaper, som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd bokstav a-d, herunder
 - aksjeselskap
 - allmennaksjeselskap
 - sparebank
 - selveiende finansieringsforetak
 - gjensidig forsikringsselskap
 - samvirkeforetak
 - selskaper som er stiftet i utlandet og hjemmehørende i Norge og som tilsvarende selskap mv. som nevnt i de seks foregående strekpunkter
- verdipapirfond
- konkursbo og administrasjonsbo, dersom konkursdebitor er et selskap mv. av den type som omfattes av fritaksmetoden
- forening
- stiftelse
- kommune og fylkeskommune
- interkommunalt selskap
- selskap heleid av staten

Et selskap mv. som i utgangspunktet anses hjemmehørende i Norge, men som etter skatteavtale anses hjemmehørende i et annet land, anses ikke som et selskap hjemmehørende i Norge i denne sammenheng, jf. sktl. § 2-2 åttende ledd.

F-32-2.1.2 Europeisk selskap

Et europeisk selskap (SE) som er hjemmehørende i Norge er likestilt med et norsk aksjeselskap/allmennaksjeselskap i denne sammenheng. Et europeisk samvirkeforetak (SCE) som er hjemmehørende i Norge likestilles med et norsk samvirkeforetak i denne sammenheng.

F-32-2.1.3 Pensjonskasser

Pensjonskasser som reguleres av lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsvirksomhet (forsikringsvirksomhetsloven) omfattes av fritaksmetoden, da de er ansett likestilt med gjensidig livselskap (som er et gjensidig forsikringsselskap), jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav c, se FIN 10. mai 2005 i Utv. 2005/702.

F-32-2.1.4 Livsforsikringsforetak og pensjonsforetak, unntak for kundemidler

Livsforsikrings- og pensjonsforetaks kundemidler forvaltes i kundeporteføljene (kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljene med ev. underporteføljer), mens selskapsmidlene forvaltes i selskapsporteføljen med ev. underporteføljer, jf. lov. 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsvirksomhet (forsikringsvirksomhetsloven) § 3-11. Etter sktl. § 8-5 fjerde ledd skal regnskapslovgivningens regler legges til grunn ved skatleggingen av inntekter og fradrag for kostnader, herunder gevinst og tap, knyttet til eiendeler som forvaltes i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen. Fritaksmetoden får dermed ikke anvendelse for slike inntekter, kostnader, gevinst og tap.

Overføring av eierandeler og finansielle instrumenter mellom kundeportefølje og selskapsportefølje i selskaper mv. som omfattes av forsikringsvirksomhetsloven likestilles med realisasjon, jf. § 9-2 annet ledd bokstav b. Fritaksmetoden gjelder på vanlig måte ved overføringer fra selskapsporteføljen til kundeporteføljen. Nærmere om livsforsikrings- og pensjonsforetak, se emnet «[Forsikringsforetak – livsforsikrings- og pensjonsforetak](#)».

F-32-2.1.5 Bygdeallmenninger og allmenningskasser

Bygdeallmenninger er ikke skattesubjekt. Allmenningskasser er eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 3, men er ikke omfattet av fritaksmetoden, se FIN 5. oktober 2005 i Utv. 2005/1245.

F-32-2.1.6 Selskap med deltakerfastsetting

Selskap med deltakerfastsetting omfattes i prinsippet ikke av fritaksmetoden, men etter sktl. § 10-41 annet ledd skal inntekter, gevinster og tap som faller inn under fritaksmetoden holdes utenfor ved fastsettingen av selskapets inntekt, på samme måte som for aksjeselskaper. Se nærmere emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», pkt. 4.

F-32-2.1.7 Verdipapirfond

Verdipapirfond er omfattet av fritaksmetoden og er fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS, se sktl. § 2-38 første ledd bokstav b jf. § 10-20 annet ledd. Om hvilke inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden, se [pkt. 3.2](#). Nærmere om verdipapirfond, se emnet «[Verdipapirfond](#)», [pkt. 3](#).

F-32-2.2 Generelt om selskaper hjemmehørende i utlandet

F-32-2.2.1 Generelt

Selskaper hjemmehørende i utlandet omfattes som utgangspunkt av fritaksmetoden, hvis selskapet tilsvarende et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav i og [pkt. 2.1](#).

F-32-2.2.2 Utenlandske selskaper med skattepliktig virksomhet i Norge

Selskaper hjemmehørende i utlandet som driver virksomhet som er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, omfattes av fritaksmetoden for inntekt av aksjer som er knyttet til denne virksomheten på samme måte som norske selskaper, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav i. Dette gjelder både for selskaper hjemmehørende i og utenfor EØS, og det gjelder både for utbytte og gevinst og tap ved realisasjon av aksjer mv.

F-32-2.2.3 *Selskaper som ikke har skattepliktig virksomhet i Norge*

Selskaper hjemmehørende i utlandet som ikke har skattepliktig virksomhet i Norge, har som utgangspunkt plikt til å svare kildeskatt på aksjeutbytte fra norske selskaper, jf. sktl. § 10-13 første ledd første punktum. Fritaksmetoden får anvendelse for kildeskatt på aksjeutbytte som utdeles til selskaper hjemmehørende i et annet EØS-land når nærmere bestemte vilkår er oppfylt, jf. sktl. § 2-38 femte ledd.

Fritaksmetoden gjelder ikke for kildeskatt på utbytte som utdeles til selskaper hjemmehørende utenfor EØS, jf. sktl. § 2-38 femte ledd. Slike selskaper må derfor etter norsk intern rett svare kildeskatt etter reglene i sktl. § 10-13 på utbytte fra norske selskaper mv.

F-32-2.3 *Fritak for kildeskatt etter sktl. § 10-13 for selskaper hjemmehørende i annet EØS-land*

F-32-2.3.1 *Generelt*

For at et utenlandsk selskap skal være fritatt for kildeskatt etter sktl. § 10-13, må følgende vilkår være oppfylt, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav i og § 2-38 femte ledd:

- Selskapet må være hjemmehørende i et EØS-land
- Selskapet må tilsvare et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden
- Selskapet må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i det aktuelle EØS-landet, jf. sktl. § 2-38 femte ledd

Om hvilke land som anses som EØS-land, se emnet «[Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett](#)», pkt. 2.1.

F-32-2.3.2 *Nærmere om hjemmehørende-vilkåret*

Med selskap hjemmehørende i et EØS-land menes her selskap som ikke anses hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2, se [pkt. 2](#), og som etter vedkommende lands internrett er skattemessig hjemmehørende i et EØS-land, se FIN 10. mai 2005 i Utv. 2006/485 og FIN 25. september 2007 i Utv 2007/1568.

Et selskap som i vedkommende EØS-land skatterettslig anses som en transparent enhet, men etter norsk internrett anses som eget skattesubjekt (hybridselskap), skal anses hjemmehørende i EØS etter sktl. § 2-38 dersom det er selskapsrettslig etablert i EØS se HRD i Utv. 2012/1373 (Rt. 2012/1380) (Statoil Holding) og FIN 19. mars 2015 i Utv. 2015/721. Et selskap anses som en transparent enhet hvis selskapet ikke er eget skattesubjekt, men beskatningen av aksjeinntektene skjer på deltakernivå, se nærmere emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)» og emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)». For transparente selskaper vil det være deltakerne som er skattytere, men det har ikke betydning ved hjemmehørende-vurderingen om deltakerne er hjemmehørende innenfor EØS eller ikke.

Om hjemmehørende-kriteriet utenfor EØS, se [pkt. 3.8](#)

F-32-2.3.3 *Nærmere om tilsvarende-vilkåret*

Spørsmålet om et EØS-selskap tilsvarende et norsk selskap mv. som omfattes av fritaksmetoden (tilsvarende-kriteriet), skal avgjøres på grunnlag av en helhetsvurdering. Den utenlandske enhetens selskapsrettslige, strukturelle og skatterettslige kjennetegn vurderes opp mot tilsvarende kjennetegn ved norske selskaper som faller inn under fritaksmetoden. Det må således foretas en sammenligning av EØS-selskapet og den aktuelle type norsk selskap eller innretning som er nevnt i sktl. § 2-38 første ledd og i [pkt. 2.1](#). Se HRD i Utv. 2012/1373 (Rt. 2012/1380) (Statoil Holding) (Saken gjaldt spørsmålet om Statoil Holding kunne gis fradrag for tap etter investering i et tysk kommandittselskap. Spørsmålet var om kommandittselskapet var objekt under fritaksmetoden etter de reglene som gjaldt i 2005. Saken har også betydning ved vurderingen av om et slikt selskap anses å tilsvare et norsk selskap (subjekt) som faller inn under fritaksmetoden. Vurderingen av om selskapet skulle anses som et selskap tilsvarende et norsk aksjeselskap eller som et selskap med deltakerfastsetting, skulle gjennomføres med bakgrunn i norsk rett. Det forhold at komplementaren ble ansett som deltaker etter tysk rett fikk ikke betydning, da Høyesterett kom til at spørsmålet om en part er deltaker, er en del av klassifiseringen som må gjennomføres etter norsk rett. Komplementaren hadde ingen av de kjennetegn som en deltaker i et ansvarlig selskap skal ha etter norsk rett. Kommandittselskapet hadde

ingen deltaker med ubegrenset ansvar, og ble ansett å tilsvare et aksjeselskap med den følge at tapet var innenfor fritaksmetoden. Det hadde ingen betydning for tilsvarende vurderingen at det var forskjeller i styringsstrukturen mellom det tyske kommandittselskapet og et norsk aksjeselskap.) Se også FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280, FIN 8 september 2010 i Utv. 2010/1348 og FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

Det kreves ikke at selskapene er identiske for at vilkårene skal være oppfylt. Et minstekrav er at selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i vedkommende land. Det kreves ikke nødvendigvis at selskapet anses som et eget rettssubjekt etter lovgivningen i vedkommende land. Derimot kreves det at selskapet hadde blitt ansett som et eget skattesubjekt etter norske regler hvis selskapet hadde vært norsk. Et sentralt moment i denne forbindelse vil være om deltakernes ansvar i selskapet er begrenset til innskutt kapital, jf. sktl. § 2-2 første og annet ledd.

Et selskap som vurdert etter norsk intern rett anses som en transparent enhet, anses ikke å tilsvare et norsk selskap mv. som faller inn under fritaksmetoden. Det vil være avgjørende om det utenlandske selskapet ville blitt vurdert som selvstendig skattesubjekt eller om inntektene ville blitt beskattet på deltakernes hånd, dersom selskapet hadde vært etablert under norsk rett, jf. sktl. § 2-2. Se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

Om et tilfelle hvor et britisk ACS-fond (Authorised Contractual Scheme), organisert som et co-ownership (sameie), ble ansett som et eget skattesubjekt, se SKD 6. november 2015 i Utv. 2015/1903. Se også SKNS1-2023-11 hvor et irsk CCF (Common Contractual Fund) organisert som UCITS, eller underfond av dette ble ansett som subjekt omfattet av fritaksmetoden.

Som følge av EF-domstolens dom av 18. juni 2009, sak C-303-/07 (Aberdeen), kan det ikke stilles opp noe vilkår om at selskapet skal være undergitt selskapskatt i hjemlandet, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Dette gjelder både på subjektssiden og objektsiden. Lovgivningen i utlandet må imidlertid ikke på sentrale punkter gi anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med. Det må også tas i betraktning hvordan selskapet rent faktisk opererer og er organisert.

F-32-2.3.4 Nærmere om vilkåret om reelt etablert og reell økonomisk aktivitet

Selskap hjemmehørende i EØS vil bare være fritatt for kildeskatt på utbytte fra norske selskap når selskapet kan dokumentere at det er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i dette EØS-landet, jf. sktl. § 2-38 femte ledd. Regelen skal motvirke at inntekter kan strømme skattefritt gjennom/fra norske selskaper til EØS-selskaper uten reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS, og videre til bakenforliggende eiere utenfor EØS. Det stilles samme krav til reell etablering og reell økonomisk aktivitet i EØS-landet som i NOKUS-tilfellene. Om hvilke momenter som har betydning ved vurderingen, se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)», pkt. 5.1.

Når det spesielt gjelder verdipapirfond, så kjennetegnes de ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv. og at det er egne selskaper (forvaltningsselskaper) som står for forvaltningen. Momentene som nevnt i emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)», pkt. 5.1 kan derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses som ordinært både i vedkommende land og i Norge. At forvaltningsselskapet ligger i et annet land enn der fondet er etablert, utelukker ikke at fondet som sådan kan være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i etableringslandet.

Om tilfeller hvor nederlandske holdingselskaper, tilsvarende norske holdingselskaper, ble ansett for å være «reelt etablert», jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a, se [BFU 5/2012](#), [BFU 3/2016](#) og [BFU 8/2016](#). Om kravene til dokumentasjon, se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)», pkt. 5.2.

Om tilbakebetaling av for mye trukket kildeskatt mv., se emnet «[Utland – kildeskatt på aksjeutbytte](#)», pkt. 6.

F-32-3 Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden (objektsiden)**F-32-3.1 Generelt**

Fritaksmetoden gjelder lovlig utdelt utbytte fra aksjeselskaper og visse andre selskaper hjemmehørende i Norge. I tillegg omfattes gevinst og tap ved realisasjon og uttak av aksjer mv. i slike selskaper. Fritaksmetoden gjelder ikke for mottatt termineringsgebyr selv om gebyret anses som erstatning for bortfalt aksjeinntekt, se HRD (HR-2018-2433-A) i Utv. 2019/10 (Yara) (Høyesterett kom til at fritaksmetoden ikke fikk anvendelse for et termineringsgebyr som et norsk selskap fikk utbetalt som følge av at et aksjekjøp ikke kom i stand. Termineringsgebyret var skattepliktig som virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-1, og skatteplikten bygde ikke på et surrogatprinsipp. Høyesterett uttalte at sktl. § 2-38 er en utpreget positivrettslig bestemmelse, og det hadde formodningen mot seg at den kunne tolkes utvidende ut fra et surrogatprinsipp.)

Som utgangspunkt gjelder fritaksmetoden også for aksjeutbytte og gevinst og tap ved realisasjon og uttak av aksjer mv. i selskap hjemmehørende i utlandet. Fritaksmetoden gjelder ikke

- for aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a
- for inntekt på aksjer mv. i selskaper i lavskatteland innenfor EØS som ikke er reelt etablert og ikke driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a
- på nærmere bestemte vilkår for inntekter/tap på såkalte porteføljeaksjer utenfor EØS, dvs. hvor eierandelen er mindre enn 10 %, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd b til d
- utbytte på eierandel i selskap mv. i den utstrekning selskapet gis fradrag for utdelingen, se sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav h, se [pkt. 3.6](#)

Om hvilke land som omfattes av EØS-avtalen, se emnet «[Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett](#)», [pkt. 2.1](#). Sveits er medlem av EFTA, men omfattes ikke av EØS-avtalen og anses dermed som et land utenfor EØS i denne sammenheng, se LRD i LB-2020-79857 i Utv. 2021/1169 (Petfor/Hestkamben).

Fritaksmetoden gjelder ikke for utbytte fra aksjeselskap mv. i den utstrekning det utdelende selskap gis fradrag for utdelingen, se sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav h, se [pkt. 3.6](#).

Fritaksmetoden gjelder for gevinst og tap på andel i norsk eller utenlandsk selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a. Unntak gjelder hvis selskapet med deltakerfastsetting har en viss andel aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav e. Se nærmere [pkt. 3.5](#)

Finansielt instrument som har aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden som underliggende objekt faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav c. Se nærmere [pkt. 3.12](#)

F-32-3.2 Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i Norge

Fritaksmetoden gjelder lovlig utdeling samt gevinst og tap ved realisasjon og uttak av aksjer, andeler mv. i følgende selskaper/innretninger hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a jf. første ledd bokstavene a til c:

- selskaper, som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd bokstav a-d, dvs.
 - aksjeselskap
 - allmennaksjeselskap
 - sparebank
 - selveiende finansieringsforetak
 - gjensidig forsikringsselskap
 - samvirkeforetak
- verdipapirfond
- interkommunalt selskap

Et europeisk selskap (SE) som er hjemmehørende i Norge likestilles med et norsk aksjeselskap/allmennaksjeselskap i denne sammenheng. Et europeisk samvirkeforetak (SCE) som er hjemmehørende i Norge likestilles med et norsk samvirkeforetak.

Om hvilke utenlandskregistrerte selskaper som anses hjemmehørende i Norge, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)», [pkt. 3.1](#).

Alle verdipapirfond er objekter under fritaksmetoden. Det har ingen betydning om aksjeandelen i fondet består av aksjer i selskaper som ikke i seg selv er omfattet av fritaksmetoden.

Utdeling som ifølge sktl. § 10-20 tredje ledd bokstav b og c skal skattlegges som renteinntekt, omfattes ikke av skattefritaket, jf. sktl. § 10-20 sjette ledd. Om hvor stor andel av en utdeling som skal skattlegges som renteinntekt, se emnet «**Verdipapirfond**», pkt. 3.

Skattefritaket for gevinst og avskjæringen av fradragretten for tap begrenses forholdsmessig av den beregnede aksjeandelen i fondet, jf. sktl. § 10-20 syvende ledd. Om beregningen av aksjeandelen, se emnet «**Verdipapirfond**», pkt. 3.2 og pkt. 3.3.

F-32-3.3 *Gevinst og tap på eierandel i boligselskap*

Aksjer/andeler i boligaksjeselskap/borettslag er ikke omfattet av fritaksmetoden som objekt, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav g, jf. sktl. § 7-3 annet ledd. Dette gjelder selv om boligselskapet ikke omfattes av særreglene i sktl. § 7-3 tredje ledd. Gevinst ved realisasjon eller uttak av slik eierandel er skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 annet ledd, § 5-2 og § 5-30. Tilsvarende er tap fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 første ledd.

F-32-3.4 *Kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer*

Fritaksmetoden gjelder for gevinst og tap når kommuner og fylkeskommuner realiserer aksjer og andeler i selskap som driver kraftforetak. Sktl. § 2-38 første ledd bokstav g går i denne forbindelse foran skattepliktbestemmelsen i sktl. § 2-5 første ledd bokstav b og § 2-5 annet ledd bokstav a jf. første ledd bokstav b om kommuners og fylkeskommuners skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. i selskap som driver produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft eller som direkte eller indirekte eier aksjer og andeler i selskaper som driver slik virksomhet. Se FIN 5. juli 2005 i Utv. 2005/836.

F-32-3.5 *Inntekt og tap fra selskap med deltakerfastsetting*

F-32-3.5.1 *Generelt*

Som utgangspunkt gjelder fritaksmetoden for gevinst og tap ved realisasjon eller uttak av andel i selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav b. Dette gjelder andeler i både norske og utenlandske selskaper. Fra dette utgangspunktet gjelder det ulike unntaksregler, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav e og f.

Utdeling fra selskap med deltakerfastsetting er ikke skattepliktig for selskaper mv. som etter sktl. § 2-38 første ledd faller inn under fritaksmetoden. Etter sktl. § 10-42 er bare personlige deltakere skattepliktige for slik utdeling.

F-32-3.5.2 *Gevinst*

Fritaksmetoden gjelder ikke for gevinst på andel i selskap med deltakerfastsetting dersom selskapets samlede markedsverdi av aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden (jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstavene a til d) på noe tidspunkt de to siste årene frem til innvinningstidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 prosent av selskapets totale verdier av aksjer og andeler, se sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav e.

F-32-3.5.3 *Tap*

Fritaksmetoden gjelder ikke for tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap med deltakerfastsetting, dersom selskapets samlede markedsverdi av aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden (jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstavene a til d), i en sammenhengende periode på to år forut for oppførelsestidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 prosent av selskapets totale verdier av aksjer og andeler, se sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav f. Dette innebærer at et tap er fradragsberettiget i slike tilfeller.

F-32-3.6 *Utbytte hvor det utdelende selskap gis fradrag for utdelingen*

Fritaksmetoden gjelder ikke for utbytte fra aksjeselskap mv. i den utstrekning det utdelende selskap gis fradrag for utdelingen, se sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav h. Dette kan f.eks. være aktuelt ved utdeling knyttet til finansielle instrumenter som har trekk av både egenkapital og gjeld (hybride instrumenter) hvor utdelingen behandles som rente i det utdelende selskaps hjemland. Begrensingsregelen får ikke anvendelse ved utdeling fra verdipapirfond hvor det er en mindre renteandel som etter sktl. § 10-20 tredje ledd bokstav a skal skattlegges som aksjeutbytte. Derimot kan bestemmelsen få anvendelse hvis det i verdipapirfondets hjemland er gitt

fradrag for utdeling knyttet til aksjeandel i fondet. Se Prop. 1 LS (2015–2016) pkt. 7.3.3. Om utdeling fra verdipapirfond, se emnet «[Verdipapirfond](#)», [pkt. 3.1](#).

F-32-3.7 Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i selskap hjemmehørende i annet EØS-land

F-32-3.7.1 Generelt

Fritaksmetoden gjelder lovlig utbytte samt gevinst og tap på aksjer mv. i selskap hjemmehørende i annet EØS-land, som tilsvarer norske selskaper som faller inn under fritaksmetoden. Fritaksmetoden gjelder også for aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, når selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Se sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a, jf. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Fritaksmetoden omfatter imidlertid ikke inntekt (gevinst og utbytte) på aksjer mv. i selskap hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, hvis selskapet ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, se sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Tap ved realisasjon av aksjer i slike selskaper er imidlertid omfattet av fritaksmetoden, slik at tapsfradrag er avskåret, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a, se Ot.prp. nr. 31 (2007–2008) pkt. 9.1. Dette innebærer en asymmetrisk behandling av inntekt og tap på aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, men som ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land.

F-32-3.7.2 Nærmere om kravet til hjemmehørende

Om kravet til hjemmehørende i EØS, se [pkt. 2.3.2](#).

F-32-3.7.3 Nærmere om selskaper som tilsvarer norsk aksjeselskap mv.

Spørsmålet om et EØS-selskap tilsvarer et norsk aksjeselskap mv. som omfattes av fritaksmetoden (tilsvarende-kriteriet), jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a, skal avgjøres etter de samme kriterier som gjelder hvor det er spørsmål om et EØS-selskap skal anses som subjekt under fritaksmetoden, se [pkt. 2.3.3](#). Man skal se på den utenlandske enhetens selskapsrettslige, strukturelle og skatterettslige kjennetegn, og vurdere disse opp mot tilsvarende kjennetegn ved norske selskaper som faller inn under fritaksmetoden. Det må således foretas en sammenligning av EØS-selskapet og den aktuelle type norsk selskap eller innretning i sktl. § 2-38 første ledd, se HR-dom i Utv. 2012/1373 (Rt. 2012/1380) (Statoil Holding), som er referert i [pkt. 2.3.3](#). Se også FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280 og FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

Det kreves ikke at selskapene er identiske. Et minstekrav er at selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i vedkommende land. Det kreves ikke nødvendigvis at selskapet anses som et eget rettssubjekt etter lovgivningen i vedkommende land. Derimot må det kreves at selskapet hadde blitt ansett som et eget skattesubjekt etter norske regler hvis selskapet hadde vært norsk, jf. FIN 8. september 2010 i Utv. 2010/1348 og FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494. Et sentralt moment i denne forbindelse vil være om deltakernes ansvar i selskapet er begrenset til innskutt kapital, jf. sktl. § 2-2 første og annet ledd.

Lovgivningen i utlandet må ikke på sentrale punkter gi anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med. Det må også tas i betraktning hvordan selskapet rent faktisk opererer og er organisert.

For at selskap hjemmehørende i et EØS-land skal anses å tilsvare et norsk aksjeselskap mv., er det ikke noe krav om at selskapet må være undergitt selskapsskatt i hjemlandet. Dette følger av en dom fra EF-domstolen 18. juni 2009, sak C-303-/07 (Aberdeen), se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Dette gjelder både på subjektssiden og objektsiden.

Et utenlandsk selskap som vurdert etter norsk intern rett anses som en transparent enhet, anses ikke å tilsvare et norsk aksjeselskap som faller inn under fritaksmetoden. Det vil være avgjørende om det utenlandske selskapet ville blitt vurdert som et selvstendig skattesubjekt eller om inntektene ville blitt beskattet på deltakernes hånd, dersom selskapet hadde vært etablert under norsk rett, jf. sktl. § 2-2. Se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

F-32-3.7.4 Nærmere om reelt etablert og reell økonomisk aktivitet

Det er et vilkår for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse på kvalifiserende inntekter fra selskaper hjemmehørende i lavskatteland i EØS, at selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a og Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) pkt. 14.4.2. Det stilles samme krav til reell etablering og reell økonomisk aktivitet i EØS-land.

det som i NOKUS-tilfellene. Om hvilke momenter som har betydning ved vurderingen, se emnet «**Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)**», pkt. 5.1. Om tilfeller hvor holdingselskaper ble ansett som reelt etablert i Nederland, og utbytte mottatt av et norsk aksjeselskap ble omfattet av fritaksmetoden, se **BFU 5/2012**, **BFU 3/2016** og **BFU 8/2016**.

Spesielt om når verdipapirfond anses reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat, se **pkt. 2.3.4**.

Om kravene til dokumentasjon, se emnet «**Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)**», pkt. 5.2.

Hvis kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet ikke er oppfylt, kommer fritaksmetoden ikke til anvendelse på inntekt (avkastning og gevinster) av investeringen. Inntekt av slike investeringer er dermed skattepliktige, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Unntaksregelen fra fritaksmetoden i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a gjelder ikke for tap, se **pkt. 3.7.1**, slik at det dermed ikke er fradragsrett for tap på slike eierandeler.

F-32-3.8 Utbytte og gevinst på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS

F-32-3.8.1 Hjemmehørende-vilkåret

Et selskap anses hjemmehørende i et land utenfor EØS, hvis det både etter landets internrett og skatteavtalene anses som et selvstendig skattesubjekt hjemmehørende i dette landet, se FIN 10. mai 2005 i Utv. 2006/485 og FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494. Selskapet anses ikke hjemmehørende i det aktuelle landet, hvis det anses skattemessig hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-2, og det ikke følger av skatteavtale at det er hjemmehørende i det andre landet.

Anses det utenlandske selskapet som en transparent enhet etter reglene i landet hvor det er etablert, men som selvstendig skattesubjekt etter norsk rett (hybridselskap), anses selskapet hjemmehørende der det er selskapsrettslig etablert, selv om selskapet ikke anses som eget skattesubjekt der, se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494 og FIN 19. mars 2015 i Utv. 2015 s. 721. Er hybridselskapet selskapsrettslig etablert i et land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, forutsetter dette at selskapet ikke har aksjeinntekter eller andre inntekter fra lavskatteland utenfor EØS.

Er et hybridselskap etablert i et lavskatteland utenfor EØS, vil ikke hjemmehørende-vilkåret kunne være oppfylt, og fritaksmetoden vil ikke komme til anvendelse.

F-32-3.8.2 Utbytte og gevinst på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland

Utbytte på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, er omfattet av fritaksmetoden når skattyteren sammenhengende i en periode på to år som omfatter innvinningstidspunktet

- har eid minst 10 prosent av kapitalen og
- har hatt 10 prosent eller mer av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet

Se sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav d.

Om når aksjeutbytte anses innvunnet, se emnet «**Aksjer – utbytte**», pkt. 3.

Skattefritaket for utbytte gjelder ikke for utdeling som ikke er lovlig etter de selskapsrettslige reglene i det land det utdelende selskap er selskapsrettslig hjemmehørende.

Toårsperioden kan omfatte tidsrom etter innvinningstidspunktet, herunder tidsrom i senere inntektsår. Er det ved skattefastsettingen lagt til grunn at toårsperioden vil bli oppfylt og aksjer senere realiseres slik at toårskravet ikke er oppfylt, må skattefastsettingen for utdelingsåret endres. Dette kan gjøres ved at skattyter leverer endringsmelding etter reglene i sktfvl. § 9-4, eventuelt at skattemyndighetene foretar endring etter reglene i sktfvl. § 12-1.

Gevinst ved realisasjon av slike aksjer mv. er omfattet av fritaksmetoden, når skattyteren sammenhengende i de to siste årene frem til tidspunktet for innvinningen har hatt en slik eierandel som nevnt ovenfor. Innvinningstidspunktet vil her være når aksjene anses realisert.

Er eierkravet oppfylt i toårsperioden, gjelder fritaksmetoden også for utbytte og gevinst på aksjer som ikke har vært eid i hele toårsperioden, se FIN 10. april 2007 i Utv. 2007/922.

Om to-årskravet i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav b ved fisjonfusjon, se [BFU 24/2014](#). Den skattemessige kontinuiteten som følger av sktl. § 11-7 skal også legges til grunn ved beregning av toårskravet i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav b.

Om et tilfelle hvor eierkravet var oppfylt, men ikke vilkåret om å ha minst 10 % av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, se LRD i Utv. 2018/1207 (LB-2016-98343).

Om når aksjene anses ervervet, se emnet «[Eierbegrepet](#)», [pkt. 9](#). Om når aksjene anses realisert, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», [pkt. 5](#).

Eksempel

Skattyter erverver 10 % av aksjene i et selskap hjemmehørende i et ikke-lavskatteland utenfor EØS den 1. august i år 1. Alle aksjene i selskapet gir de samme rettigheter. Utbytte besluttes utdelt i mai i år 2 og i mai i år 3. I juni år 3 anskaffes ytterligere 10 % av aksjene i selskapet. Skattyter inngår endelig og bindende avtale om salg av samtlige aksjer den 1. august i år 3. Aksjeutbyttet for begge årene faller inn under fritaksmetoden, siden skattyter har oppfylt eierkravet i en toårsperiode, og aksjeutbyttet for begge årene er besluttet utdelt i denne perioden. Gevinst ved realisasjon av aksjene faller inn under fritaksmetoden, siden eierkravet er oppfylt i en to års periode, regnet tilbake fra realisasjonstidspunktet. Dette gjelder både de aksjene som ble anskaffet i år 1 og de aksjene som ble anskaffet i år 3.

Det er et vilkår at selskapet tilsvare et norsk aksjeselskap som omfattes av fritaksmetoden. Om tilsvarende-vilkåret, se [pkt. 2.3.3](#). I tillegg må selskapet anses hjemmehørende i et ikke-lavskatteland utenfor EØS.

Om hjemmehørende-vilkåret, se [pkt. 3.8.1](#).

For direkteinvesteringer i land som i utgangspunktet anses som ikke-lavskatteland utenfor EØS inngår spørsmålet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet i vurderingen av hvorvidt inntekten likevel skal anses å komme fra et lavskatteland, se Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) [pkt. 14.4.2](#).

Om lavskatteland, se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)», [pkt. 2](#).

F-32-3.9 Tap på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland

F-32-3.9.1 Generelt

Tap ved realisasjon av aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, er etter sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav c omfattet av fritaksmetoden, hvis skattyteren eller hans nærstående på noe tidspunkt de to siste årene frem til oppførelsestidspunktet, har:

- eid 10 % eller mer av kapitalen, eller
 - hatt 10 % eller mer av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet
- Oppførelsestidspunktet vil her være når aksjene anses realisert, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», [pkt. 5](#).

Om når aksjene anses ervervet, se emnet «[Eierbegrepet](#)», [pkt. 9](#).

For at fritaksmetoden skal få anvendelse, må selskapet tilsvare et norsk aksjeselskap som omfattes av fritaksmetoden. Om tilsvarende-vilkåret, se [pkt. 2.3.3](#). I tillegg må selskapet anses hjemmehørende i et ikke-lavskatteland utenfor EØS. Om hjemmehørende-vilkåret, se [pkt. 3.8.1](#).

Hvis vilkårene er oppfylt er tap ikke fradragsberettiget.

Eksempel

Skattyter eier ved inngangen til år 1, 20 % av aksjene i et selskap hjemmehørende i et land utenfor EØS som ikke er lavskatteland. Alle aksjene i selskapet har samme rettigheter. Den 1. august samme år realiseres en del av aksjene med tap, slik at skattyter sitter igjen med en eierandel på 9 %. Siden han i en periode i løpet av de siste to årene før realisasjonen har eid mer enn 10 % av aksjene, faller tapet innenfor fritaksmetoden, slik at tapet ikke er fradragsberettiget. Den 2. august i år 3 realiseres de resterende aksjene med tap. Skattyter har her i hele den

siste to års perioden, regnet tilbake fra 2. august i år 3, eid mindre enn 10 % av aksjene. Dette tapet faller utenfor fritaksmetoden og er dermed fradragsberettiget.

For direkteinvesteringer i land som i utgangspunktet anses som ikke-lavskatteland utenfor EØS inngår spørsmålet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet i vurderingen av hvorvidt inntekten likevel skal anses å komme fra et lavskatteland, se Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) pkt. 14.4.2.

Om lavskatteland, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

F-32-3.9.2 Nærstående

Aksjer som nærstående eier i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, likestilles med aksjer eid av skattyteren ved vurderingen av om tapet faller innenfor fritaksmetoden. Som nærstående regnes, jf. sktl. § 2-38 fjerde ledd:

- selskap som skattyteren har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i
- person eller selskap mv. som har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i skattyteren
- selskap som nærstående person eller selskap som nevnt i foregående strekpunkt har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i
- nærstående person som nevnt i andre strekpunkt sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap mv. som disse har betydelig eierinteresse i og
- selskap mv. som nærstående som nevnt i forrige strekpunkt har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i.

Betydelig eierinteresse foreligger ved eie av minst 10 % av kapitalen eller innehavelse av minst 10 % av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv., jf. sktl. § 2-38 fjerde ledd siste punktum. Kravet om betydelig eierinteresse må være oppfylt på realisasjonstidspunktet. Eies aksjene i flere ledd, må en ved beregningen av eierforholdene multiplisere eierandelene i de enkelte ledd

F-32-3.9.3 Utbytte og gevinst på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS

Utbytte, gevinst og tap på aksjer, andeler mv. i selskap hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS omfattes ikke av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Dette innebærer at det er skatteplikt / fradragsrett etter vanlige regler. Dette gjelder også for hybridselskaper.

Om hva som menes med selskap hjemmehørende i land utenfor EØS, se pkt. 3.8.1.

Om lavskatteland, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

F-32-3.10 Tap på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i lavskattland utenfor EØS

Tap ved realisasjon av aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i lavskattland utenfor EØS er alltid fradragsberettiget.

F-32-3.11 Særlig om aksjer mv. eid gjennom selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskap

Eies aksjer mv. av et selskap med deltakerfastsetting, skal spørsmålet om fritaksmetoden får anvendelse på gevinsten vurderes ut fra hva selskapet eier og hvilken stemmeandel som tilligger selskapet. Spørsmålet skal ikke vurderes ut fra den enkelte deltakers eierposisjon, se FIN 8. desember 2006 i Utv. 2007/158. Tilsvarende gjelder hvor aksjer mv. eies gjennom et NOKUS-selskap, se FIN 5. desember 2012 i Utv. 2012/1820.

F-32-3.12 Finansielle instrumenter

F-32-3.12.1 Generelt

Fritaksmetoden gjelder for finansielle instrumenter med eierandel i selskap som er objekt under fritaksmetoden som underliggende objekt, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav c og tredje

ledd bokstav a, b og c. Dette omfatter bl.a. opsjoner, utstedelsesretter og terminkontrakter for fremtidig overdragelse av eierandeler.

Har et finansielt instrument karakter av å være et derivat som skal skattlegges som et selvstendig objekt, og som har et annet derivat som underliggende objekt, vil det være det underliggende derivatets underliggende objekt som vil være avgjørende for om det overliggende derivatet faller inn under fritaksmetoden.

Utledes verdien av et derivat også av andre elementer enn verdien av aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden, er det avgjørende om derivatet i all hovedsak utleder sin verdi av aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden. Om et eksempel hvor dette ikke var tilfelle, se SKD 20. januar 2011 i Utv. 2011/282, hvor et produkt benevnt som «obligasjon» ikke ble ansett å falle inn under fritaksmetoden da verdiutviklingen på «obligasjonen» gjenspeilte verdiutviklingen på de underliggende aksjene i bare ett av fire mulige utfall.

F-32-3.12.2 Finansielle instrumenter som utleder sin verdi fra en indeks

Finansielle instrumenter som utleder sin økonomiske verdi fra en indeks omfattes av fritaksmetoden såfremt indeksen dekker aksjer og andre eiendeler som kvalifiserer under fritaksmetoden. Det kreves at en kvalifisert overvekt av markedsverdien til indeksens underliggende aksjer mv. refererer seg til selskap mv. som er hjemmehørende i EØS. Dette er tilfelle når minst 90 % av indeksens totale markedsverdi knytter seg til slike selskap mv. Om andelen i kortere perioder faller under 90 %, medfører ikke dette at det finansielle instrumentet faller utenfor fritaksmetoden. Se SKD 30. oktober 2006 i Utv. 2006/1757, samt FIN 26. oktober 2010 i Utv. 2010/1497.

F-32-3.12.3 Konvertible obligasjoner

Konvertible obligasjoner faller ikke inn under fritaksmetoden, se FIN 6. desember 2005 i Utv. 2005/1398 og HRD i Utv. 2012/11(Rt. 2011/1620) (REC) (Høyesterett kom til at de konvertible obligasjonene i sin helhet skulle behandles etter reglene om realisasjon av fordringer. Obligasjonene ble ansett som mengdegjeldsbrev, og gevinsten ved realisasjonen var dermed skattepliktig etter sktl. § 5-1. Høyesterett fant ikke grunnlag for å dekomponere obligasjonen i en tegningsrettsdel og en fordringsdel). Se også HRD i Utv. 2014/1702 (Rt. 2014/822) (Bonheur ASA og Ganger Rolf ASA).

F-32-3.12.4 Aksjeindeksobligasjoner

En aksjeindeksobligasjon er en obligasjon hvor obligasjonens pålydende skal tilbakebetales ved løpetidens slutt og hvor avkastningen er basert på en aksjeindeks. Slike aksjeindeksobligasjoner behandles etter reglene om fordringer og omfattes ikke av fritaksmetoden. Se FIN 8. september 2005 i Utv. 2006/485.

F-32-4 Sjablommessig inntektsføring av inntekter som faller inn under fritaksmetoden

F-32-4.1 Utbytte fra aksjeselskap

F-32-4.1.1 Aksjonærer hjemmehørende i Norge

Aksjonærer hjemmehørende i Norge som omfattes av fritaksmetoden, se [pkt. 2.1](#), skal inntektsføre 3 % av aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a.

Den sjablommessige inntektsføringen på 3 % gjennomføres uavhengig av størrelsen på de faktiske kostnadene som fradragsføres etter sktl. § 6-24. Reglene om skjerming gjelder ikke ved denne inntektsføringen.

I noen tilfeller kan aksjeinntekter både være fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-38 og unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale med annen stat. Slik inntektsføring anses som en reversering av kostnader knyttet til skattefrie aksjeinntekter som er fradragsberettigede etter sktl. § 6-24. Sjablommessig inntektsføring etter treprosentregelen skal gjennomføres, selv om de tilhørende aksjeinntekter er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale. Om fradragsretten etter § 6-24, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», [pkt. 7.5](#).

Gevinst og tap ved realisasjon av aksjer mv. skal ikke inngå i grunnlaget for treprosentregelen. Det samme gjelder gevinst og tap på andeler i selskaper med deltakerfastsetting, jf. § 2-38

annet ledd bokstav b, og gevinst og tap ved realisasjon av finansielt instrument som har aksjer mv. som underliggende objekt.

Kildeskatt på aksjeutbytte fra selskap i utlandet som er omfattet av treprosentregelen, anses ikke som skatt som er fradragsberettiget etter sktl. § 6-15, se SKNS 1-2022-56.

F-32-4.1.2 Aksjonærer hjemmehørende i utlandet

Selskaper hjemmehørende i utlandet som har begrenset skatteplikt for virksomhetsinntekt til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og som i denne virksomheten mottar utbytte fra aksjer som omfattes av fritaksmetoden, skal inntektsføre 3 % av utbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav b. Dette gjelder selskaper både i og utenfor EØS.

Selskaper hjemmehørende i et annet EØS-land som er fritatt for kildeskatt for utbytte fra norske selskaper etter sktl. § 2-38 første ledd bokstav i jf. annet ledd bokstav a og som ikke har skattepliktig virksomhetsinntekt i Norge, skal ikke foreta slik inntektsføring.

F-32-4.1.3 Utbytte mellom konsernselskaper

Det skal ikke foretas sjablongmessig inntektsføring ved utdeling av utbytte mellom selskaper som ifølge sktl. § 10-4 første ledd anses å være i samme konsern, se sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav c og emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)», pkt. 2. Kravet til konserntilknytning må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret, jf. sktl. § 10-4, se FIN 22. september 2015 i Utv. 2015/2107. Skattefri fusjon mellom utdelende og mottakende selskap som skjer etter utbytteutdelingen, anses ikke som brudd med konsernkravet i sktl. § 10-4 første ledd jf. § 2-38 sjette ledd bokstav c, selv om det utdelende selskapet er oppløst ved utløpet av inntektsåret, se [BFU 7/2018](#).

For utbytte er inntektsåret det året beslutningen om å utdele utbytte treffes. Tilsvarende gjelder for utbytte fra og til selskaper hjemmehørende i land innenfor EØS, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav c tredje punktum. Dette gjelder bare for selskaper som tilsvarer norske selskaper som er omfattet av unntaket for selskaper innen samme konsern, og som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i EØS-området, se sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav c fjerde punktum jf. § 10-64 første ledd bokstav b og emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)», pkt. 5.

F-32-4.2 Utdeling fra selskap med deltakerfastsetting

Utdeling fra et selskap med deltakerfastsetting hvor deltakerne skattlegges etter sktl. §§ 10-40 flg. inngår i grunnlaget for sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a annet punktum. Nærmere om hva som skal anses som utdeling fra selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)».

Det skal også foretas sjablongmessig inntektsføring etter sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav b, jf. a annet punktum, for utenlandske selskaper som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og som mottar utdeling fra selskap med deltakerfastsetting. Skatteplikten gjelder for utdeling fra selskap med deltakerfastsetting som knytter seg til inntekt som er skattepliktig til Norge, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», pkt. 8.4.

Grunnlaget for beregning av den sjablongmessige inntektsføringen skal reduseres med den skatten som faller på deltakers overskuddsandel etter sktl. § 10-41, dvs. deltakerens andel av skattepliktig inntekt fastsatt hos selskapet multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a tredje punktum. Det skal imidlertid ikke gjøres fradrag for skjerming.

Eksempel

Andel skattepliktig overskudd år 1	kr	100 000	
Utdeling år 1	kr	0	
Uegentlig innskudd	kr	22 000	(øker innbet. kap)
Andel skattepliktig overskudd år 2	kr	100 000	
Utdeling år 2	kr	75 000	

Da det ikke foretas noen utdeling på andelen i år 1, skal skatten på overskuddsandelen anses som uegentlig innskudd i år 1.

Av utdelingen på kr 75 000 i år 2 anses kr 22 000 som tilbakebetaling av tidligere års uegentlige innskudd. Årets utdeling blir da kr 53 000 (75 000 – 22 000).

Årets utdeling skal reduseres med skatten på overskuddsandel (kr 22 000) før beregning av sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen. Sjablongmessig inntektsføring blir etter dette:

$$\text{Kr } 53\,000 - 22\,000 = \text{kr } 31\,000 \times 3\% = \underline{\text{kr } 930}$$

F-33 Fritidsbåter

- Sktl. § 4-20 første ledd bokstav b, § 9-3 første ledd bokstav a og § 9-4 første ledd
- Takseringsreglene § 1-1-5 og § 1-1-6

F-33-1 Formuen

F-33-1.1 Verdssetting av fritidsbåt/lystfartøy

Fritidsbåt med antatt salgsverdi (medregnet motor og fast utstyr) på kr 50 000 eller høyere, regnes som lystfartøy, jf. takseringsreglene § 1-1-5.

Formuesverdien settes i utgangspunktet til 75 % av forsikringssummen eller til antatt salgsverdi.

Fritidsbåter som nevnt ovenfor som fullt ut eller hovedsakelig er anskaffet for eller brukes i inntektsgivende aktivitet, verdsettes som utgangspunkt som skip, jf. takseringsreglene § 2-1-4.

F-33-1.2 Verdssetting av andre fritidsbåter

Om verdssetting av fritidsbåter med antatt salgsverdi under kr 50 000 som ikke brukes i inntektsgivende aktivitet, se emnet «Innbo og løsøre», pkt. 1.1.4.

F-33-2 Inntekt

F-33-2.1 Inntekt ved utleie av fritidsbåt

Inntekt ved utleie av fritidsbåt er som utgangspunkt skattepliktig etter sktl. § 5-1, som inntekt vunnet ved kapital eller virksomhet. Om avgrensningen mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.3.

Inntekt ved utleie av fritidsbåt som også brukes privat, skattlegges i praksis ikke hvis inntekt av slik utleie, ev. sammen med utleie av annet privat innbo eller løsøre, ikke overstiger kr 10 000 per år, se nærmere emnet «Innbo og løsøre».

F-33-2.2 Avskrivninger

Fritidsbåt som anses som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, avskrives som hovedregel i saldogruppe e, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 6.6. Spesielt om småbåter som brukes i reindriften, se emnet «Reindriften», pkt. 7.6.

F-33-2.3 **Gevinst og tap ved realisasjon**

Gevinst ved realisasjon av fritidsbåt som hovedsakelig er brukt privat, er skattefri, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav a. Tilsvarende er tap ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-4 første ledd.

Om gevinst og tap ved realisasjon av fritidsbåt som anses som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

F-33-2.4 **Uttak**

Om uttaksbeskatning hvor fritidsbåt som anses som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet brukes privat, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

F-33-2.5 **Vederlagsfri bruk av fritidsbåt tilhørende arbeidsgiver/eget aksjeselskap**

Vederlagsfri bruk av fritidsbåt tilhørende arbeidsgiver/eget aksjeselskap er skattepliktig inntekt. Det samme gjelder vederlagsfri bruk for deltaker i selskap med deltakerfastsetting. Fordeelen skal settes til hva det ville koste å leie tilsvarende båt. Om fastsetting av fordelene når leieverdien er vesentlig lavere enn de totale kostnadene ved fritidsbåten, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)», pkt. 2.2. Tilgang til mindre båt i tilknytning til bedriftshytte vil imidlertid kunne anses som et rimelig velferdstiltak.

F-34 Fusjon – innenlands

- Sktl. §§ 11-1 til 11-3, § 11-6, § 11-7 og §§ 11-9 til 11-10
- Asl./asal. kap. 13
- Lov 29. juni 2007 nr. 81 (samvirkelova) kap. 8

F-34-1 **Hvilke fusjoner som behandles i dette emnet**

I dette emnet behandles fusjon av selskaper hvor de selskapene som deltar i fusjonen er hjemmehørende i Norge. Om fusjon hvor ett eller flere av de selskapene som deltar i fusjonen er hjemmehørende i utlandet, se emnet «[Fusjon over landegrensene](#)».

F-34-2 **Hva er en fusjon**

En fusjon av selskap er en sammenslåing hvor ett eller flere selskap (overdragende selskap) overdrar alle sine formuesobjekter og forpliktelser til et annet selskap (det overtakende selskapet) og deretter oppløses. Det overtakende selskapet kan være et selskap som stiftes i forbindelse med fusjonen eller et eksisterende selskap. Det kan bare være ett overtakende selskap ved fusjonen. Dersom det er flere overtakende selskaper må reglene om fusjon følges, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)». Fusjon kan gjennomføres av selskaper som er egne skattesubjekter og av selskaper med deltakerfastsetting.

Overdrar et selskap bare en del av sine eiendeler direkte til et annet selskap, kan det etter forholdene foreligge en kombinert fisjon og fusjon, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)».

F-34-3 **Hovedregel, skatteplikt**

Hovedregelen er at enhver transaksjon som skjer i forbindelse med fusjon, behandles etter de vanlige reglene i skatteloven, jf. sktl. § 11-1 første ledd. Den skattemessige behandlingen vil avhenge av hvordan transaksjonene rent faktisk er foretatt. Overføring av verdier fra det overdragende selskapet til det overtakende selskapet i forbindelse med fusjonen, vil utløse beskatning etter de vanlige reglene om realisasjon, uttak eller utbytte.

Vanligvis må de eiendelene som skal overføres, først anses å være overført til aksjonærene. De uttatte eiendelene skytes så inn i det overtakende selskapet som tingsinnskudd, mot at aksjonærene får aksjer i dette selskapet. I slike tilfeller er det aktuelt å uttaksbeskatte det overdragende selskapet som følge av at eiendeler overføres vederlagsfritt til aksjonærene, se sktl. § 5-2. I tillegg anses aksjonærene å ha realisert sine aksjer i det overdragende selskapet, og den mottatte innmaten anses som likvidasjonsutbytte.

Fusjonen kan også tenkes gjennomført ved at eiendelene skytes direkte inn i det overtakende selskapet av det overdragende selskapet. Det overdragende selskapet får dermed aksjer i

det overtakende selskapet. Deretter likvideres eventuelt det overdragende selskapet og aksjene i det overtakende selskapet overføres til aksjonærene. I slike tilfeller skattlegges det overdragende selskapet på vanlig måte for å ha overført eiendelene sine til det overtakende selskapet mot å få aksjer som vederlag. I tillegg anses aksjonærene å ha realisert sine aksjer i det overdragende selskapet ved likvidasjonen, og de mottatte aksjene i det overtakende selskapet anses som likvidasjonsutbytte.

Ved såkalt mor-datterfusjon, overføres eiendeler, rettigheter og forpliktelser i datterselskapet til morselskapet, uten at det ytes vederlag. Overføringen gir grunnlag for uttaksbeskatning av datterselskapet etter sktl. § 5-2. Ved oppløsning av datterselskapet anses morselskapet å ha realisert aksjene. De overførte verdiene behandles som vederlag ved en eventuell gevinst-/tapsberegning.

Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «**Fritaksmetoden**». Om tilsvarende skattefritak for selskaper med deltakerfastsetting, se sktl. § 10-41 annet ledd og emnet «**Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden**».

Det overtakende selskapets skatteposisjoner/inngangsverdi på de overførte eiendelene svarer til omsetningsverdien for eiendelene, det vil si den verdien som er brukt når eiendelene er skutt inn i/overført til det overtakende selskapet. Dette vil normalt svare til den verdien som er benyttet ved skattlegging av realisasjon/uttak hos det overdragende selskapet. Ved mor-datterfusjon anses normalt den samme verdien som vederlag ved innløsning av aksjene.

En årsak til at fusjonen anses skattepliktig kan være at det overdragende selskapet ikke er oppløst, jf. sktl. § 11-9. I slike tilfeller kan ikke aksjonærene i det overdragende selskapet skattlegges for realisasjon av aksjer fordi aksjene ikke er innløst. De midlene som i slike tilfeller går rett fra det overdragende selskapet og inn i det overtakende selskapet, må først anses tildelt aksjonæren vederlagsfritt, og deretter skutt inn i det overtakende selskapet av denne. Verdien av dette er således å anse som utbytte jf. sktl. § 10-11 annet ledd.

Slikt utbytte vil i de aller fleste tilfellene måtte anses å være ulovlig utdelt fra selskapet, idet det i asl./asal. også er krav til likvidasjon av det overdragende selskapet i forbindelse med fusjon. Det skal således ikke gis skjerming for dette utbyttet, jf. sktl. § 10-12. Slikt utbytte vil heller ikke være skattefritt etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38.

Aksjonærene i det overdragende selskapet vil få en inngangsverdi på de mottatte vederlagsaksjene i det overtakende selskapet tilsvarende sin andel av de nettoverdiene fra det overdragende selskapet som ble skutt inn i det overtakende selskapet i forbindelse med fusjonen.

Er det overtakende selskapet et aksjeselskap, anses transaksjonen som en ordinær kapitalforhøyelse med inntreden av nye aksjonærer. Fusjonen får således ingen skattemessige konsekvenser for det overtakende selskapet og dets opprinnelige aksjonærer. Er det et selskap med deltakerfastsetting som er det overtakende selskapet, vil fusjonen innebære inntreden av nye deltakere i det overtakende selskapet med en tilsvarende reduksjon i eierandeler hos de opprinnelige deltakerne. Endring av eierandel ved opptak av ny deltaker mot innskudd anses ikke som realisasjon. Derimot utløses beskatning av overdragelsene fra oppløsningen av det overdragende selskapet og dette vil i så fall få innvirkning på skattleggingen av deltakerne i det overtakende selskapet.

F-34-4 Skattefri fusjon, generelt

Ved fusjon av selskap kan skattytere som oppfyller vilkårene for skattefritak (se nedenfor), velge mellom å la fusjonen bli behandlet etter reglene for skattepliktig fusjon eller å bli behandlet som en skattefri fusjon. Valget må foretas under ett for alle selskapene som inngår i en fusjon.

Skattefri fusjon kan foretas etter

- sktl. kap. 11, se [pkt. 5](#)
- ulovfestet rett, se [pkt. 6](#)

Selv om vilkårene for skattefri fusjon ikke er oppfylt, kan FIN likevel samtykke i skattefritak/skattelempe, se sktl. § 11-22.

F-34-5 Skattefri fusjon etter reglene i sktl. kap. 11

F-34-5.1 Samlet oversikt over vilkårene

F-34-5.1.1 Generelt

For at en fusjon skal være skattefri etter reglene i sktl. §§ 11-2 til 11-3 og §§ 11-6 til 11-10, må alle vilkårene for skattefri fusjon som beskrevet nedenfor være oppfylt. Er ett eller flere av vilkårene ikke oppfylt, behandles fusjonen etter de vanlige reglene, dvs. at fusjonen anses som en vanlig skattepliktig realisasjon, se [pkt. 3](#). Vilårene må være oppfylt for alle selskapene som omfattes av fusjonsavtalen.

Om fusjon etter ulovfestet rett, se [pkt. 6](#).

F-34-5.1.2 Vilkår

Selskaper hjemmehørende i Norge kan fusjonere skattefritt etter sktl. §§ 11-2 til 11-3 og §§ 11-6 til 11-10 når følgende vilkår er oppfylt:

- Selskapene som fusjonerer må være av en selskapstype som nevnt i [pkt. 5.2](#).
- Et overtakende aksjeselskap eller likestilt selskap må være likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning, men et overtakende selskap med deltakerfastsetting kan ha en annen selskaps- og ansvarsform enn det overdragende selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 5.2](#).
- Fusjonen må være gjennomført på en av de måtene som er beskrevet i [pkt. 5.3](#).
- Samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser i det overdragende selskapet må overføres til det overtakende selskapet, se [pkt. 5.3](#). Om kombinert fisjon/fusjon, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)».
- Det overdragende selskapet må oppløses i forbindelse med fusjonen, jf. sktl. § 11-9. Dette gjelder både aksjeselskap og likestilte selskaper samt selskaper med deltakerfastsetting. Se likevel om kombinert fisjon/fusjon i emnet «[Fisjon – innenlands](#)».
- Fusjonsvederlaget til aksjonær/deltaker må være av den typen og ha det omfanget som beskrevet i [pkt. 5.6](#).
- Det må være skattemessig kontinuitet på selskapsnivå jf. sktl. § 11-7 første ledd. Overtakende selskap må videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres.
- Det må være skattemessig kontinuitet på eiernivå, dvs. at alle skatteposisjoner, herunder inngangsverdier og skjermingsgrunnlag videreføres uendret jf. sktl. § 11-7 fjerde ledd. Se også [pkt. 5.7](#).
- Ved fusjon i konsern der vederlaget er aksjer i det overtakende selskapets morselskap (trekantfusjon) jf. asl./asal. § 13-2 annet ledd, og hvor kapitalforhøyelsen gjennomføres ved at morselskapet får en fordring på det overtakende selskapet, skal verdien på denne fordringen settes lik skattemessig verdi av egenkapitalen som overføres ved fusjonen, jf. sktl. § 11-7 annet ledd.

Det er ikke noe krav at fusjonen skal være lovlig etter selskapsrettslige eller regnskapsrettslige regler. Det er heller ikke noe krav at de selskapene som fusjoneres driver noen form for virksomhet eller at en eventuell virksomhet overføres. Ved fusjon av ansvarlige selskaper, er det ikke stilt krav om at noen av selskapene har positiv kapital, verken regnskapsmessig eller skattemessig, se FIN 19. desember 1997 i Utv. 1998/114.

Selv om alle ovenstående vilkår er oppfylt, kan skatteposisjon som representerer en skattefordel falle bort og skatteposisjon som representerer en skatteforpliktelse kan inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd, jf. sktl. § 13-3, se emnet «[Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner](#)». Det kan også være aktuelt å sette til side hele eller deler av fusjonen etter omgåelsesreglene i sktl. § 13-2, se emnet «[Tilsidesettelse – omgåelse](#)».

F-34-5.1.3 Kombinert fisjon/fusjon

Om kombinert fisjon/fusjon, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)», [pkt. 4.2.3](#).

F-34-5.2 Selskaper og sammenslutninger som kan bruke reglene om skattefri fusjon

F-34-5.2.1 Generelt

Følgende selskaper og sammenslutninger kan bruke reglene om skattefri fusjon i sktl. § 11-2 til 11-10:

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge jf. sktl. § 11-2 første ledd og § 11-1 annet ledd
- samvirkeforetak (SA) som er stiftet i samsvar med samvirkelova og hjemmehørende i Norge, når fusjonen gjennomføres etter reglene i samvirkelova kap. 8, jf. sktl. § 11-2 annet ledd
- selskaper og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap etter bestemmelsene i sktl. § 10-1, jf. sktl. § 11-2 tredje ledd. Om hvilke selskaper som anses likestilt med aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper etter sktl. § 10-1, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», [pkt. 3.1](#).
- selskaper med deltakerfastsetting etter sktl. § 10-40 til § 10-45, jf. sktl. § 11-3. Om hvilke selskap som benytter nettometoden ved deltakerfastsettingen, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)». Kraftforetak som benytter bruttometoden ved deltakerfastsettingen kan ikke inngå i en skattefri fusjon, jf. sktl. § 10-40 annet ledd.

F-34-5.2.2 Skattefri fusjon av aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper

To eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper kan fusjoneres uten skattlegging av selskapene og aksjonærene når fusjonen skjer etter kapittel 13 i aksjeloven eller kapittel 13 i allmennaksjeloven jf. sktl. § 11-2 første ledd.

Etter etablert praksis vil et utenlandskregistrert aksjeselskap som er underlagt aksjelovgivning i registreringsstaten, men skattemessig hjemmehørende i Norge, anses som et aksjeselskap etter sktl. § 11-2 første ledd, se BFU 11/2012 og 14/2012. Dette innebærer at fusjon mellom et norskregistrert aksjeselskap og et utenlandskregistrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge kan foretas i medhold av sktl. § 11-2 første ledd når fusjonen skjer etter aksjelovene kapittel 13. Dette gjelder uavhengig av hvilket av selskapene som er overtakende selskap, se FIN 27. april 1998 i Utv. 1998/838.

F-34-5.2.3 Skattefri fusjon av selskap mv. likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap

Selskaper og sammenslutninger som er skattemessig likestilt med aksjeselskap og allmennaksjeselskap etter bestemmelsene i sktl. § 10-1, kan fusjoneres etter de samme prinsipper og vilkår som gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper jf. sktl. § 11-2 tredje ledd. Om hvilke selskaper og sammenslutninger som anses skattemessig likestilt med aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», [pkt. 3.1](#). Et boligselskap som får inntekten fastsatt etter skatteloven § 7-3 faller utenfor fusjonsreglene, jf. skatteloven sktl. § 11-2 og § 10-1 annet ledd. Om fusjon av boligselskaper etter ulovfestet rett, se [pkt. 6.4](#).

Overtakende selskap eller sammenslutning må være likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning, jf. sktl. § 11-2 tredje ledd annet punktum. Dette innebærer at selskapene som fusjonerer må ha samme selskaps- og ansvarsform, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995–1996) pkt. 8.2. Et selskap som faller inn under definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd uten å være registrert som sådant, anses i alminnelighet som likeartet med et aksjeselskap, se BFU 23/2012. Et SE-selskap, jf. SE-loven, anses i denne sammenheng også som likeartet med aksjeselskap eller allmennaksjeselskap jf. Prop. 78 L (2010–2011) pkt. 9.5.2. Selskap som ikke går inn under aksjelovene eller SE-loven, f.eks. sparebank, kan bare fusjoneres skattefritt når det overtakende og overdragende selskapet er registrert med samme selskapsform. For foretak som er registrert som BA må det i tillegg vurderes konkret om de skal anses som likeartet.

Om fusjon etter ulovfestet rett, se [pkt. 6](#).

F-34-5.2.4 Skattefri fusjon av selskaper med deltakerfastsetting

Ifølge sktl. § 11-3 må et overtakende selskap med deltakerfastsetting ha samme selskaps- og ansvarsform som det overdragende selskapet. I praksis godtas det likevel at overtakende selskap har en annen selskaps- og ansvarsform så lenge det er et selskap med deltakerfastsetting, se BFU 2/2011.

F-34-5.3 Fusjonsformer som fyller vilkårene for skattefri fusjon

F-34-5.3.1 Aksjeselskap eller likestilt selskap

Reglene om skattefri fusjon av aksjeselskaper og likestilte selskaper omfatter følgende fusjonsformer:

- Minst to selskaper fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et nytt selskap som stiftes i forbindelse med fusjonen, jf. asl./asal. § 13-2. De overdragende selskapene oppløses og eierne (f.eks. aksjonærene) får eierandeler (f.eks. aksjer) i det overtakende selskapet (fusjon med vederlag).
- Selskap fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et bestående selskap (opptak), jf. asl./asal. § 13-2. Det overdragende selskapet oppløses og eierne (f.eks. aksjonærene) får eierandeler (f.eks. aksjer) i det overtakende selskapet (fusjon med vederlag).
- Fusjon gjennomføres som nevnt i de to ovenstående strekpunktene, men vederlaget til aksjonærene i det/de overdragende selskap(-ene) består i stedet av aksjer i det overtakende selskapets morselskap (trekantfusjon) jf. asl./asal. § 13-2 annet ledd.
- Datterselskap fusjoneres inn i morselskap ved at alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til morselskapet uten vederlag, jf. asl. § 13-23 og asal. § 13-24. Datterselskapet oppløses (fusjon uten vederlag).
- Morselskap fusjoneres inn i datterselskap ved at alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til datterselskapet mot vederlag, jf. asl. § 13-2 første ledd. Morselskapet oppløses. Vederlag kan ytes ved egne aksjer i datterselskapet, jf. Finansdepartementets uttalelse av 16. mars 2015 i Utv. 2015/723.
- To aksjeselskaper hvor den samme eieren eier samtlige aksjer i selskapene, og hvor det ene selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser som helhet overføres til det andre selskapet uten vederlag (fusjon uten vederlag), jf. asl. § 13-24.

Derimot anses for eksempel fusjon etter asl./asal. § 13-2 annet ledd der vederlaget er aksjer i annet datterselskap (firkantfusjon), ikke som skattefri fusjon, jf. sktl. § 11-2 første ledd annet punktum.

F-34-5.3.2 Selskaper med deltakerfastsetting

Skattefri fusjon av selskaper med deltakerfastsetting kan gjennomføres på følgende måter:

- Et selskap erverver alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser fra to eller flere andre selskaper (de overdragende selskapene oppløses).
- Et selskap erverver alle eierandelene i et annet selskap som deretter oppløses.

F-34-5.3.3 Samvirkeforetak

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

- Minst to samvirkeforetak (SA) fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et foretak som stiftes i forbindelse med fusjonen, jf. samvirkelova § 102. De overdragende foretakene oppløses og medlemmene får medlemskap i det overtakende/nystiftede samvirkeforetaket (fusjon med vederlag).
- Samvirkeforetak (SA) fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et bestående samvirkeforetak (opptak), jf. samvirkelova § 102. Det overdragende foretaket oppløses og medlemmene får medlemskap i det overtakende samvirkeforetaket (fusjon med vederlag).

F-34-5.4 Forholdet til selskapsrettslige regler

F-34-5.4.1 Generelt

For at en fusjon skal være skattefri, er det ikke noe generelt krav om at den skal være gjennomført på lovlig måte etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler. Kravet til anvendelse av selskapsrettslige regler er således begrenset til de reglene som skattelovens bestemmelser viser til. Dette gjelder for eksempel kravene i sktl. § 11-2 første og annet ledd om at fusjonen må skje etter henholdsvis aksjeloven kapittel 13 og samvirkelova kapittel 8.

F-34-5.4.2 Aksjeselskap eller likestilt selskap

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge kan fusjoneres uten skattlegging når fusjonen skjer etter asl./asal. kap. 13. Dette innebærer at aksjelovens krav til fusjonsformer og kravet om at tilleggsvederlag ikke må overstige 20 % av totalt vederlag, må være oppfylt. Etter sktl. § 11-2 første ledd annet punktum godtas ikke fusjon som nevnt i asl./asal. § 13-2 annet ledd (firkantfusjon, det vil si vederlag i form av aksjer i et annet datterselskap), som skattefrie. Fusjonsprosedyren skal følge bestemmelsene i asl./asal. kap. 13. For selskaper stiftet i utlandet, men hjemmehørende i Norge, gjelder de samme kravene til fusjonsformer og tilleggsvederlag.

F-34-5.4.3 Selskap med deltakerfastsetting

For selskap med deltakerfastsetting må fusjonen gjennomføres i samsvar med sktl. § 11-3. Herunder må kravet til tilleggsvederlagets størrelse være oppfylt, jf. [pkt. 5.6.8](#). For selskaper med deltakerfastsetting er det ikke spesielle selskapsrettslige regler om fusjon i selskapsloven.

F-34-5.4.4 Samvirkeforetak (SA)

De selskapsrettslige reglene for fusjon mellom samvirkeforetak (SA) er tatt inn i samvirkelova kap. 8. Samvirkeforetak kan fusjoneres uten skattlegging av foretakene eller deltakerne/medlemmene når fusjonen skjer etter reglene i samvirkelova kap. 8, jf. sktl. § 11-2 annet ledd.

Fusjon mellom et samvirkeforetak (SA) og et heleid datterselskap (AS/ASA) følger reglene i asl./asal. §§ 13-23/13-24, se samvirkelova § 118.

F-34-5.5 Forholdet til regnskapsrettslige regler

De regnskapsrettslige reglene for fusjon av aksjeselskap reguleres av regnskapsloven, se regnskapsloven § 5-14 og § 5-16, og Norsk regnskapsstandard (NRS Fusjon). For selskap som følger IFRS kan det være avvikende regler. Regnskapslovens regler om fusjon gjelder også for samvirkeforetak og for selskaper med deltakerfastsetting, se regnskapsloven § 5-14 og § 5-16.

For at en fusjon skal være skattefri, er det ikke noe krav om at den må være gjennomført på lovlig måte etter regnskapsrettslige regler. Dette innebærer for eksempel at anvendelse av feil regnskapsprinsipp ikke medfører at en fusjon faller utenfor reglene om skattefri fusjon i sktl. kapittel 11.

F-34-5.6 Fusjonsvederlaget**F-34-5.6.1 Aksjeselskaper, utstedelse av vederlagsaksjer**

Ved fusjon av aksjeselskap må fusjonsvederlaget bestå av vederlagsaksjer i det overtakende selskapet, eventuelt i morselskapet til det overtakende selskapet, se nedenfor. Vederlagsaksjene fordeles forholdsmessig mellom aksjonærene i det overdragende selskapet. Om fusjon ved oppskrivning av pålydende, [pkt. 5.6.2](#).

Fusjoner kan selskapsrettslig også gjennomføres ved å skrive opp pålydende på aksjene i det overtakende selskapet (tilskrivning), se nedenfor.

Det er ikke noe krav at vederlagsaksjene ved en fusjon må ha tilsvarende rettigheter som aksjene i det overdragende selskapet, se BFU 30/2011. Dette gjelder uavhengig av om vederlaget er aksjer i overtakende selskap eller overtakende selskaps morselskap.

Vederlagsaksjene vil normalt bli skaffet til veie ved forhøyelse av aksjekapitalen i det overtakende selskapet med grunnlag i den nettoverdien selskapet mottar. Det finnes noen unntak fra dette f.eks. ved mor-/datterfusjoner, se [pkt. 9.4](#) og trekantfusjoner, se [pkt. 5.6.3](#). Kapitalforhøyelsen ved fusjon følger reglene i aksjelovene kap. 10 (fusjon ved overtakelse) eller kap. 2 (fusjon ved stiftelse av nytt selskap). Også ved fusjon gjelder at aksjer ikke kan tegnes til underkurs, dvs. at kapitalinnskuddet ved fusjon ikke kan være mindre enn vederlagsaksjenes pålydende, jf. asl./asal. § 10-12 fjerde ledd og § 2-12 første ledd.

Aksjonærene i det overdragende selskapet kan i tillegg til slike aksjer motta tilleggsvederlag som ikke overstiger 20 % av omsetningsverdien av det samlede vederlaget til alle aksjonærene i hvert av de overdragende selskapene, jf. asl./asal. § 13-2 første ledd. Det er de mottatte aksjenes verdi på tidspunktet for styrenes godkjenning av fusjonsplanen som skal legges til grunn. Tilleggsvederlag kan bestå både av kontantytelser og naturalytelser. Det er ikke noe krav om at alle aksjonærene mottar likt tilleggsvederlag. Således kan enkelte aksjonærer utlø-

ses helt. Ulik utdeling vil imidlertid føre til ulik skattemessig behandling hos aksjonærene, se [pkt. 10.5](#).

Det samlede vederlaget for aksjonærene i det overdragende selskapet fremgår av fusjonsplanen. Utdelinger/vederlag som mottas på grunnlag av selvstendige egenkapitaltransaksjoner foretatt for fusjonen, anses ikke som fusjonsvederlag/tilleggsvederlag, se [BFU 8/2019](#) (som gjaldt aksjebytte).

F-34-5.6.2 Aksjeselskaper, oppskrivning av pålydende

Fusjoner kan i enkelte tilfeller selskapsrettslig også gjennomføres ved å skrive opp pålydende på aksjene i det overtakende selskapet (tilskrivning), og det aksepteres også skatterettslig forutsatt at nærmere bestemte vilkår er oppfylt, se [SKD 21. januar 2002](#) i [Utv. 2002/600](#) og [SKD 25. november 2020](#) i [Utv. 2020/1207](#) som omtaler typetilfeller der dette aksepteres. Det er da ikke behov for å verdsette selskapene og beregne bytteforhold. Skatteposisjonene på aksjene i det overdragende selskapet må omfordeles, slik at skatteposisjonene på den eldste aksjen i det overdragende selskapet omfordeles på den eldste aksjen i det overtakende selskapet mv. På den måten opprettholdes størst mulig grad av skattemessig kontinuitet.

F-34-5.6.3 Trekantfusjon – generelt

Tilhører det overtakende selskapet et konsern, kan fusjonsvederlaget være aksjer i morselskapet, se [asl./asal. § 13-2](#) annet ledd. Dette forutsetter at følgende vilkår er oppfylt:

- Selskapene som deltar i fusjonen er enten aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper.
- Morselskapet alene eller sammen med andre konsernselskaper eier mer enn 90 % av aksjene og har en tilsvarende andel av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det overtakende selskapet.

Hvis minst ett av selskapene i fusjonen er et allmennaksjeselskap, følges reglene i allmennaksjeloven. Ellers følges reglene i aksjeloven.

F-34-5.6.4 Trekantfusjon med fordring – generelt

Kapitalforhøyelsen i morselskapet kan i tilfeller som nevnt i [pkt. 5.6.3](#) gjennomføres ved at en fordring som utstedes av det overtakende selskapet, og som tilsvarer den regnskapsmessige verdien på egenkapitalen i det overtakende selskapet tilføres ved fusjonen, nyttes som aksjeinnskudd jf. [asl./asal. § 13-2](#) annet ledd. Den regnskapsmessige verdien på egenkapitalen vil være avhengig av hvilke regnskapsmessige prinsipper som benyttes ved fusjonen (kontinuitet eller transaksjon). Fordringen vil da utgjøre et tingsinnskudd i morselskapet.

Skattemessig verdi på fordringen skal settes lik skattemessig verdi av egenkapitalen som overføres til det overtakende selskapet ved fusjonen, jf. [sktl. § 11-7](#) annet ledd. Fremførbart underskudd som overføres ved fusjonen, skal ved beregningen av skattemessig verdi av egenkapitalen inngå med nominell verdi, se [FIN 21. november 2016](#) i [Utv. 2016/2172](#). Også andre generelle skatteposisjoner, som f.eks. gevinst- og tapskonto, skal inngå med nominell verdi ved beregningen av skattemessig verdi av egenkapital. Ved overføring av aksje mv. som faller innenfor fritaksmetoden benyttes også skattemessig verdi uten korrigeringer, se [FIN 7. februar 2005](#) i [Utv. 2005 s. 373](#).

Trekantfusjoner hvor vederlagsutstedelsen i morselskapet skjer med bakgrunn i datterselskapets kapitalforhøyelse og uten å etablere fordring mellom morselskap og datterselskap («kapitalutvidelsesmodellen»), kan ikke gjennomføres med skattemessig kontinuitet, se [BFU 27/2014](#).

F-34-5.6.5 Trekantfusjon med fordring – innfrielse av fordringen

Gevinst eller tap ved realisasjon av fusjonsfordring er skattepliktig/fradragsberettiget for morselskapet, jf. [sktl. § 11-7](#) tredje ledd første og annet punktum. En konvertering av fusjonsfordringen til aksjekapital i datterselskapet er å anse som realisasjon av fordringen for morselskapet (kreditor), dvs. skatteplikt for gevinst eller fradragsrett for tap.

Ved gevinst-/tapsberegningen skal utgangsverdien på fordringen utgjøre verdien av vederlagsaksjene. Inngangsverdien av fordringen utgjør skattemessig verdi av den egenkapital som overføres ved fusjonen, jf. [sktl. § 11-7](#) annet ledd.

Hvis fusjonsfordringen innfris delvis, vil det oppstå en skattepliktig gevinst i den utstrekning nedbetalingsbeløpet, sammen med ev. tidligere nedbetalinger, overstiger fordringens skattemessige verdi.

For debitor, dvs. det overtakende selskapet, vil en gevinst eller tap på morselskapets hånd medføre et motsvarende fradragsberettiget tap eller skattepliktig gevinst, jf. sktl. § 11-7 tredje ledd siste punktum.

Nærmere om konvertering av fusjonsfordringer, se FIN 16. desember 2003 i Utv. 2003/1282, FIN 7. februar 2005 i Utv. 2005/373 og FIN 1. oktober 2007 i Utv. 2007/1571.

F-34-5.6.6 Trekantfusjon med indirekte eierskap

Ved trekantfusjoner er det anledning til å yte vederlagsaksjer fra selskaper som bare har en indirekte eierforbindelse til det overtakende selskapet. Av disse er det kun mor-selskaper som kan utstede vederlagsaksjer (ikke søsterselskaper), men i en eierkjede med flere mellomliggende selskaper kan alle selskapene ovenfor det overtakende selskapet utstede vederlagsaksjer. Dette forutsetter at de generelle betingelsene er oppfylt, se [pkt. 5.6.3](#), og at transaksjonen gjennomføres med tilstrekkelig skattemessig kontinuitet. Om et eksempel fra praksis, se BFU 34/2006.

F-34-5.6.7 Trekantfusjon med delt vederlag

Det er ved trekantfusjon anledning til å yte vederlagsaksjer dels fra det overtakende datterselskapet og dels fra morselskapet (konsernfusjon med delt vederlag). Dette kan være aktuelt hvor både aksjonærene i det overtakende selskapets morselskap og morselskapet selv eier aksjer i det overdragende selskap. Skattefrie fusjoner kan også gjennomføres hvor det bare er en indirekte eierforbindelse mellom det overtakende selskapet og morselskapet slik at det er det øverste morselskapet som utsteder vederlagsaksjer, se [pkt. 5.6.6](#).

Selskapsrettslig er det i noen tilfeller adgang til å gjennomføre en trekantfusjon med delt vederlag ved økning av pålydende. Det er i så fall en forutsetning at fusjonen kan gjennomføres med kontinuitet, se [Nærings- og Fiskeridepartementet 13. februar 2019](#). I uttalelse [SKD 25. november 2020](#) i Utv. 2020/1207 fremkommer det at trekantfusjon med delt vederlag i visse tilfeller kan gjennomføres uten beskatning ved økning av pålydende og uten verdsettelse av overtakende selskap. Det er en forutsetning at transaksjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Den rettsforståelsen som ble lagt til grunn i BFU 7/2016 gir ikke lenger uttrykk for gjeldende rett.

Fusjonsvederlag i form av aksjer i annet datterselskap i et konsern, godtas ikke skattemessig som annet enn tilleggsvederlag, jf. sktl. § 11-2 første ledd siste punktum.

F-34-5.6.8 Selskaper med deltakerfastsetting

Deltakere i overdragende selskap får vederlag ved at de mottar andeler i overtakende selskap. Dersom deltakerne eier andeler i det overtakende selskap fra før får deltakeren vederlag ved at andelen i overtakende selskap øker i verdi som følge av tilførte midler fra overdragende selskap. Der det er ulik eiersammensetning i overdragende og overtakende selskap, vil eiere som før fusjonen var eier av overtakende selskap, få endret eierbrøk. Der det er identisk eiersammensetning i de to fusjonerende selskapene, vil eierbrøken være den samme i det overtakende selskapet etter fusjonen. Se [SKD 1. mars 2019](#) i Utv. 2019/308.

Maksimalt tilleggsvederlag til deltakere i selskaper med deltakerfastsetting framgår av sktl. § 11-3. Deltakerne som mottar vederlag ved fusjon av selskaper med deltakerfastsetting, kan i tillegg til andeler i det overtakende selskapet, bare motta et tilleggsvederlag som utgjør maksimalt 20 % av det samlede vederlaget.

F-34-5.6.9 Samvirkeforetak

Om fusjonsvederlaget ved fusjon av samvirkeforetak, se [pkt. 10.5.4](#).

F-34-5.7 Skattemessig kontinuitet

F-34-5.7.1 Grunnlaget for selskapsutdelinger

Grunnlaget for selskapsutdelinger må være likt før og etter fusjonen. Størrelsen av innbetalt aksjekapital og overkurs som kunne vært utdelt uten beskatning for aksjonæren, skal videreføres hos det overtakende selskapet.

F-34-5.7.2 Skatteposisjoner, overtakende selskap

Det overtakende selskapet må videreføre sine egne og overta det overdragende selskapets skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkter. Har begge selskapene samlesaldoer i saldo-gruppene, a, c eller d, skal disse slåes sammen for hver av gruppene. Tilsvarende gjelder dersom selskapene før fusjonen eide hver sin andel i samme driftsmiddel som inngår på egen saldo eller hver sin andel i samme driftsmidler som inngår i saldogruppe j (faste tekniske installasjoner i samme bygning).

Det overtakende selskapet overtar også det overdragende selskapets øvrige skatteposisjoner. Overføring av skatteposisjoner som f.eks. betinget avsatte gevinster, negative saldoer, tomme positive saldoer, gevinst og tapskonto og fremførbart underskudd, skal skje til skattemessig verdi.

F-34-5.7.3 Skattemessig verdi på fordring utstedt av overtakende selskap ved trekantfusjon

Ved trekantfusjon der kapitalforhøyelsen i morselskapet gjennomføres ved at en fordring utstedt av overtakende selskap benyttes som aksjeinnskudd, skal skattemessig verdi av fordringen settes lik skattemessig verdi av den egenkapitalen som det overtakende selskapet tilføres ved fusjonen, jf. sktl. § 11-7 annet ledd. Om verdien av underskudd til fremføring, se [FIN 21. november 2016](#) i Utv. 2016/2172. Se også [pkt. 5.6.4](#).

F-34-5.7.4 Unntak for livsforsikringsforetak og pensjonsforetak

Midler som livsforsikringsforetak og pensjonsforetak forvalter i investeringsvalg- og kollektivporteføljen skal skattlegges i tråd med regnskapsreglene, jf. sktl. § 8-5 fjerde ledd. Ved fusjon og fisjon skal skattemessig verdi for de nevnte eiendelene fastsettes hos det overtakende selskapet i tråd med regnskapsreglene, jf. sktl. § 8-5 sjette ledd. Differanse mellom verdiene nevnt ovenfor og de skattemessige verdiene hos overdragende selskap, er skattepliktig eller fradragsberettiget for overtakende selskap i året for virkningstidspunktet for fusjonen. Dette gjelder imidlertid ikke ved innfusjonering av datterselskap i den grad eierandelene i datterselskapet er ført etter egenkapitalmetoden, jf. sktl. § 8-5 sjette ledd tredje punktum. Se også emnet «[Forsikringsforetak – livsforsikrings- og pensjonsforetak](#)», [pkt. 6](#).

F-34-5.7.5 Skatteposisjoner, aksjonær

For å oppfylle kravet til kontinuitet hos aksjonæren, må alle skatteposisjoner aksjonæren hadde i tilknytning til sine aksjer i det overdragende selskapet overføres til vederlagsaksjene i det overtakende selskapet, jf. sktl. § 11-7 fjerde ledd. Er antall aksjer før og etter fusjonen forskjellig, må ervervstidspunkt, inngangsverdi og andre skatteposisjoner omfordeles, herunder tillegg eller fradrag som følge av kapitalendringer og ubenyttet skjerming. Ved fusjon av selskaper med identisk eiersammensetning, og hvor vederlaget består i oppskrivning av pålydende på aksjene i det overtakende selskapet, må eventuelle ulike skatteposisjoner knyttet til aksjene i det overdragende selskapet omfordeles slik at posisjonene knyttet til den/de eldste aksjene, omfordeles på den/de eldste aksjene i det overtakende selskapet, osv., se BFU 17/2011.

Nærmere om omfordeling av inngangsverdi og andre skatteposisjoner, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 6](#).

For aksjonærer som er realisasjonsbeskattet for tilleggsvederlaget (skjev utdeling), må inngangsverdien reduseres med den inngangsverdien som har inngått i gevinst-/tapsberegningen for de aksjene som anses realisert.

F-34-5.7.6 Skatteposisjoner, deltaker

Deltakernes skatteposisjoner knyttet til andeler i selskaper med deltakerfastsetting skal føres videre, se sktl. § 11-7 fjerde ledd. Dette gjelder blant annet kostpris og anskaffelseskostnader for andelen, deltakerens innskudd i selskapet og ubenyttet skjerming for tidligere år.

F-34-6 Skattefri fusjon etter ulovfestet rett**F-34-6.1 Generelt**

For selskaper og sammenslutninger som ikke oppfyller vilkårene i [pkt. 5.2](#), er det i administrativ praksis åpnet for skattefri fusjon etter ulovfestet rett.

F-34-6.2 Innfusjonering av heleid aksjeselskap

Det er i administrativ praksis åpnet for at selskaper og sammenslutninger som er likestilt med aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper jf. sktl. § 11-2 tredje ledd, sktl. § 10-1, kan innfusjonere sitt heleide aksjeselskap. Dette vil kunne gjelde dersom fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i beskatningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå. For øvrig må vilkårene som nevnt i [pkt. 5](#) være oppfylt så langt de kodifiserer tidligere ulovfestede regler.

Følgende fusjoner har blitt godkjent med skattemessig virkning i administrativ praksis:

- fusjon av interkommunalt selskap og heleid aksjeselskap, se BFU 10/2019
- fusjon av samvirkeforetak (SA) med et heleid aksjeselskap, jf. samvirkelova § 118. Se FIN i Utv. 1997/412, BFU 17/2009 og BFU 05/2010
- fusjon av sparebank med et heleid aksjeselskap, se FIN i Utv. 1997/412
- fusjon av boligbyggelag med et heleid aksjeselskap, se BFU 12/2006
- fusjon av gjensidig forsikringselskap med et heleid aksjeselskap, se FIN 26. september 1997 i Utv. 1997/1296. Pensjonskasse som reguleres av forskrift 30. juni 2006 nr. 869 til forsikringsvirksomhetsloven (livsforsikring mv.) likestilles i denne sammenheng med gjensidig forsikringselskap, se FIN 26. mai 1999 i Utv. 1999/1320.
- fusjon av interkommunalt selskap med delt ansvar og heleid datterselskap når begge selskapene er underlagt de særlige reglene om beskatning av kraftforetak, se FIN 14. januar 1999 i Utv. 1999/708
- fusjon av et borettslag (som ikke skattlegges etter skatteloven § 7-3) med sitt heleide aksjeselskap, se BFU 38/2008, BFU 17/2013 og [SKD 6. desember 2019](#). Om tilsvarende transaksjon hvor borettslaget er overdragende selskap, se [pkt. 6.3](#).

F-34-6.3 Innfusjonering av «likestilt selskap» i aksjeselskap

Det forekommer også skattefri ulovfestet fusjon der aksjeselskapet er overtakende selskap, og andre likestilte enheter blir fusjonert inn i selskapet. I administrativ praksis har det blitt godtatt at aksjeselskap innfusjonerer sitt heleide borettslag (som ikke skattlegges etter sktl. § 7-3), se [SKD 13. desember 2019](#) i Utv. 2020/139. Om tilsvarende transaksjon der AS-et er overdragende selskap, se [pkt. 6.2](#).

F-34-6.4 Fusjon mellom borettslag

Borettslag som får inntekten fastsatt etter sktl. § 7-3, omfattes ikke av reglene om skattefrie fusjoner etter sktl. § 11-2 tredje ledd og § 10-1 annet ledd. Se nærmere ovenfor, [pkt. 5.2.3](#).

Fusjon etter borettslagslova kapittel 10 mellom to borettslag som skattlegges etter sktl. § 7-3 kan gjennomføres skattefritt på ulovfestet grunnlag, se FIN 27.3.2015 i Utv. 2015/721.

F-34-6.5 Fusjoner som ikke har blitt ansett som skattefrie etter ulovfestet rett

Følgende fusjoner har i administrativ praksis ikke blitt ansett som skattefrie:

- fusjon av borettslag som skattlegges etter skatteloven § 7-3 med heleid aksjeselskap, herunder borettslag som før fusjonen skattlegges som selskap, men som oppfyller vilkårene i skatteloven § 7-3 i fusjonsåret. Se nærmere BFU 34/2007.
- fusjon av stiftelse med et heleid datterselskap, se BFU 01/2015
- fusjon av andelslag (tidligere samvirkelag) og forening, se BFU 20/2009

- fusjon av samvirkeforetak med et aksjeselskap eid av et annet samvirkeforetak, hvor vederlaget er medlemskap i det andre samvirkeforetaket, se **SKD 7. mai 2021** i Utv. 2021/738
- fusjon av studentsamskipnad (jf. Studentsamskipnadsloven av 14. desember 2007 nr. 16) og aksjeselskap, se Skatteklagenemnda SKNS1 2022–25

F-34-7 Tilsidesettelse

Om bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 13-3, se emnet «**Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner**», og omgåelse etter sktl. § 13-2, se emnet «**Tilsidesettelse – omgåelse**».

F-34-8 Virkningstidspunkt for fusjon

F-34-8.1 Aksjeselskap

For aksjeselskap får fusjonen virkning fra det tidspunktet fusjonen selskapsrettslig er inntrådt. Det innebærer at fusjonen anses gjennomført skattemessig når den er registrert i Foretaksregisteret, se sktl. § 11-10 annet ledd og asl. § 13-16 /asal. § 13-17. Virkningstidspunktet for fusjonen er det samme enten fusjonen er skattefri eller skattepliktig.

F-34-8.2 Selskap med deltakerfastsetting

Fusjon av selskaper med deltakerfastsetting får virkning fra det tidspunktet det overdragende selskapet foretar innskudd i det overtakende selskapet, jf. sktl. § 11-10 første ledd. Innskudd forfaller straks forpliktelsen er stiftet, og fusjonsavtalen vil derfor være avgjørende for virkningstidspunktet. Virkningstidspunktet for fusjonen er det samme enten fusjonen er skattefri eller skattepliktig.

Om virkningstidspunktet ved fusjon av sparebanker og forsikringselskap, se FIN 16. juni 1997 i Utv. 1997/900.

F-34-8.3 Samvirkeforetak

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

F-34-9 Virkning av skattefri fusjon for selskapene

F-34-9.1 Generelt

Ved skattefri fusjon anses de overdragende selskapene videreført gjennom det overtakende selskapet. Således anses eventuell virksomhet drevet av de overdragende selskapene ikke som opphørt, så fremt det overtakende selskapet fortsetter å drive virksomheten.

F-34-9.2 Skattlegging for fusjonsåret

F-34-9.2.1 Aksjeselskap mv. og samvirkeforetak (SA), overskudd i fusjonsåret

Det overtakende selskapet skattlegges for sin egen og overdragende selskaps samlede inntekt i fusjonsåret.

F-34-9.2.2 Aksjeselskap mv. og samvirkeforetak (SA), underskudd i fusjonsåret

Årets underskudd i et av de fusjonerte selskapene kan føres til fradrag i årets samlede inntekt hos det overtakende selskapet.

En skattefri fusjon fører ikke til at underskudd i fusjonsåret eller året forut for dette i overdragende selskap som oppløses, kan tilbakeføres etter sktl. § 14-7. Dette gjelder selv om virksomheten i overdragende selskap ikke videreføres i det overtakende selskapet.

F-34-9.2.3 Selskap med deltakerfastsetting, overskudd/underskudd i fusjonsåret

Overskudd/underskudd fra årets begynnelse og fram til fusjonstidspunktet fordeles på deltakerne i det overdragende selskapet etter eierandel før fusjonen.

F-34-9.3 Tilleggsvederlag i form av formuesobjekter mv.

Yter det overtakende selskapet tilleggsvederlag i form av formuesobjekter mv., som hos aksjonærene behandles som utbytte, skal det foretas uttaksbeskatning hos selskapet når vilkårene for dette er oppfylt. Behandles tilleggsvederlaget som realisasjonsvederlag (innløsning av enkeltaksje) hos aksjonær, skal det foretas gevinst-/tapsberegning hos selskapet for de eiende-

lene som benyttes som tilleggsvederlag. Dette gjelder tilsvarende for selskap med deltakerfastsetting, men slik at tilleggsvederlag som behandles som utbytte for aksjonær, behandles som utdeling etter sktl. § 10-42 for deltaker.

Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

F-34-9.4 *Spesielt om innfusjonering av datterselskap*

Ved innfusjonering av datterselskap i morselskap, vil morselskapets aksjer i datterselskapet bli slettet. Verdien av aksjene blir erstattet med verdien av eiendelene i datterselskapet.

F-34-10 *Virkning av skattefri fusjon for eierne (aksjonærene/deltakerne)*

F-34-10.1 *Generelt*

Ved skattefri fusjon behandles aksjonærene/deltakerne som om de ikke har realisert sine aksjer/andeler. Det skal derfor ikke foretas gevinstbeskatning eller gis tapsfradrag. Om unntak ved tilleggsvederlag, se [pkt. 10.5](#). Om skattemessig kontinuitet, se [pkt. 5.7](#).

F-34-10.2 *Spesielt om innfusjonering av datterselskap*

Ved innfusjonering av datterselskap i morselskap, vil morselskapets aksjer i datterselskapet bli slettet. Dette får i utgangspunktet ingen innvirkning på inngangsverdien på aksjene i morselskapet.

F-34-10.3 *Deltaker, utdeling før fusjonstidspunktet*

Utdeling etter sktl. § 10-42 før fusjonstidspunktet tilordnes de respektive deltakerne i det overdragende selskapet som har mottatt utdelingen.

F-34-10.4 *Aksjonær, utbytte før fusjonstidspunktet*

Utbytte etter sktl. § 10-11 som besluttes utdelt av det overdragende selskapet før fusjonstidspunktet, tilordnes de respektive aksjonærene i det overdragende selskapet før fusjonen.

F-34-10.5 *Tilleggsvederlag*

F-34-10.5.1 *Generelt*

Skattefritaket ved fusjon omfatter ikke tilleggsvederlag til aksjonær eller deltaker, jf. sktl. § 11-6. Tilleggsvederlag beskattes etter skattelovens alminnelige regler, se nedenfor.

F-34-10.5.2 *Aksjonær*

Utdeles tilleggsvederlag likt til alle aksjonærer i et av de overdragende selskapene, skal dette behandles som utbytte og eventuelt gi rett til skjerming, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)». Om behandling av utbytte til utenlandske aksjonærer, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», [pkt. 5.2](#).

Får noen av aksjonærene færre vederlagsaksjer enn bytteforholdet skulle tilsi, og et forholdsmessig større tilleggsvederlag enn andre aksjonærer, er dette en delvis realisasjon som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den delen av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige aksjonærene får, anses som vederlag for aksjene. Antallet realisererte aksjer vil være differansen mellom mottatte aksjer og det antallet aksjonæren skulle hatt etter bytteforholdet. Om et eksempel på tilleggsvederlag ved trekantfusjon, se SKD 26. august 2011 i Utv. 2011/1246. Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Eventuell kontantutløsning mot nedskrivning av selskapets skattemessig innbetalte aksjekapital, anses som skattefri tilbakebetaling av innbetalt kapital som skal redusere aksjonærens inngangsverdi. Så langt utbetalingen dekkes av opptjent kapital, f.eks. tidligere fondsemisjon, eller aksjekapitalen ikke endres, er utbetalingen å anse som utbytte etter sktl. § 10-11.

F-34-10.5.3 *Deltaker i selskap med deltakerfastsetting*

Tilleggsvederlag som deles ut likt til alle deltakere ved fusjon av selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 11-3, behandles skattemessig som en vederlagsfri utdeling, så langt utdelingen ikke anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Om hva som regnes som tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 8.

Får noen av deltakerne mindre eierandel enn bytteforholdet skulle tilsi, og et større tilleggsvederlag enn andre deltakere, er dette en hel eller delvis realisasjon av andel som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den delen av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige deltakerne får, anses som vederlag for eierandelene. Størrelsen av den realiserte eierandelen vil være differansen mellom den eierandelen deltakeren skulle hatt etter bytteforholdet og den mottatte eierandelen.

F-34-10.5.4 Samvirkeforetak

Hovedregelen er at hvert medlem i det overdragende foretaket får tildelt medlemskap i det overtakende foretaket. Dette gjelder i utgangspunktet uansett hvor lenge vedkommende har vært medlem og hvor stor omsetning vedkommende har hatt med det overdragende foretaket. Om eventuelt tilleggsvederlag for medlemmer ved fusjon av samvirkeforetak (SA), se samvirkelova § 106.

F-35 Fusjon over landegrensene

- Sktl. § 9-14, §§ 11-1 til 11-3, § 11-6, § 11-7, §§ 11-9 til 11-11 og § 14-27
- Asl./asal. kap. 13
- Lov 29. juni 2007 nr. 81 (samvirkelova) kap. 8
- Lov 30. juni 2006 nr. 50 om europeiske samvirkeforetak ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10c (rådsforordning (EF) nr. 1435/2003) (SCE-loven)

F-35-1 Fusjoner som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles følgende typer fusjoner og vilkårene for når disse kan gjennomføres uten skattlegging av selskap eller aksjonærer, jf. sktl. § 11-11:

- Fusjon som skjer etter aksjelovene kap. 13 hvor ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge (overdragende selskap) fusjonerer med overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 11-11 første ledd bokstav a.
- Fusjon som skjer etter aksjelovene kap. 13 mellom overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge og overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 11-11 sjette ledd.
- Fusjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge, når fusjonen gjennomføres med kontinuitet for norske skatteposisjoner etter sktl. § 11-7, jf. sktl. § 11-11 femte ledd.
- Stiftelse av europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) ved fusjon etter § 5 i SCE-loven, når fusjonen skjer på samme vilkår som for fusjon etter sktl. § 11-11 første ledd, jf. sktl. § 11-11 annet ledd.

Reglene gjelder tilsvarende for fusjon mellom SE-selskaper og mellom et SE-selskap og et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, se Prop. 78 L (2010–2011) pkt. 8.5.1.

Reglene om fusjon over landegrensene omfatter ikke selskaper skattemessig likestilt med aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper. Reglene omfatter heller ikke fusjon av selskaper med deltakerfastsetting. Se Prop. 78 L (2010 – 2011) pkt. 8.5.6.

Reglene om fusjon over landegrensene etter sktl. § 11-11 omfatter heller ikke fusjoner hvor overtakende og overdragende selskap er hjemmehørende i Norge selv om det ene eller begge selskapene er registrert i utlandet. Slike fusjoner behandles etter sktl. §§ 11-2 flg., jf. § 11-1 annet ledd. Se også emnet «[Fusjon – innenlands](#)». Om hvilke selskaper som er hjemmehørende i Norge, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)», pkt. 2.7.

Om aksjebytte etter sktl. § 11-11 fjerde ledd, se emnet «[Aksjer – aksjebytte](#)».

F-35-2 Fusjon hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge**F-35-2.1 Generelt**

Etter sktl. § 11-11 første ledd bokstav a kan ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge (overdragende selskap) fusjonere med overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen EØS-stat uten skattlegging av selskapene eller aksjonærene. Fusjonen må skje etter reglene om fusjon over landegrensene i aksjelovene kap. 13 VII.

F-35-2.2 Fusjonstyper

Asl. og asal. kap. 13 VII regulerer fusjon mellom ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper og ett eller flere selskaper med begrenset ansvar som har sitt forretningskontor eller sitt hovedkontor i en annen EØS-stat, og som er underlagt lovgivningen i en EØS-stat. Reglene er beskrevet i asal., men reglene gjelder tilsvarende for aksjeselskaper, jf. asl. § 13-25. Et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap kan fusjoneres inn i et slikt selskap hjemmehørende i EØS, som har en selskapsform som etter sin stats selskapslovgivning svarer til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Det er de fusjonstypene som er nevnt i asal. kap. 13 VII som kan gjennomføres uten skattlegging. Er det overdragende selskapet hjemmehørende i Norge, gjelder aksjelovens regler om fusjon over landegrensene for følgende fusjonstyper:

- Fusjon som er nevnt i asl/asal § 13-2 første ledd, se asal. § 13-25 annet ledd nr. 1. Dette gjelder fusjon hvor ett eller flere selskaper hjemmehørende i Norge overdrar alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et nystiftet eller eksisterende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, og aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapet.
- Fusjon som nevnt i asl/asal. § 13-25, hvor et datterselskap hjemmehørende i Norge fusjoneres inn i et morselskap hjemmehørende i en annen EØS-stat, jf. asal. § 13-36.

Fusjon som nevnt i asl/asal. § 13-2 annet ledd, hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskaps morselskap, kan ikke gjennomføres etter aksjelovene, hvis det overtakende selskapet eller morselskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Dermed kan en slik fusjon over landegrensene heller ikke gjennomføres uten beskatning.

F-35-2.3 Tilleggsvederlag

For at fusjonen skal være skattefri, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fusjonen, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 første ledd annet punktum. Dette gjelder selv om det selskapsrettslig kan være adgang til å gjennomføre en fusjon med et høyere tilleggsvederlag, se asal. § 13-25 annet ledd nr. 1 annet punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i fusjonen, regnes i denne sammenheng blant annet aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet.

Ved skattefri fusjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5. Utdelinger/vederlag som mottas på grunnlag av selvstendige egenkapitaltransaksjoner foretatt før fusjonen, anses ikke som fusjonsvederlag/tilleggsvederlag, se BFU 8/2019.

F-35-2.4 Overtakende selskap hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS

Er det overtakende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, gjelder skattefritaket bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b (realitetskravet). Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

F-35-2.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Fusjonen må skje etter aksjelovene kapittel 13 VII om fusjon over landegrensene. Brudd på de selskapsrettslige reglene om gjennomføringen av fusjonen hindrer ikke at fusjonen kan gjennomføres uten skattlegging.

F-35-2.6 Forholdet til regnskapsrettslige regler

Fusjonen kan gjennomføres uten skattlegging, selv om det foreligger brudd på regnskapsrettslige regler om fusjon.

F-35-2.7 Avvikling av det overdragende selskapet

For at fusjonen skal være skattefri, må det overdragende selskapet avvikles. Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at det overdragende selskapet må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for fusjoner over landegrensene der overdragende selskap er hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 første ledd siste punktum. For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er det aksjelovenes regler om oppløsning og avvikling som gjelder.

F-35-2.8 Kontinuitet på aksjonærnivå og selskapsnivå

Reglene i sktl. § 11-7 om krav til kontinuitet både på selskapsnivå og aksjonærnivå gjelder tilsvarende hvor et selskap hjemmehørende i Norge fusjoneres inn i et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 11-11 første ledd tredje punktum jf. § 11-7. Se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 5.7.

Kontinuitet på aksjonærnivå innebærer at skatteposisjoner knyttet til aksjer, som inngangsverdi og ervervstidspunkt, overføres til aksjene i det overtakende selskapet.

Kravet til kontinuitet på selskapsnivå gjelder skatteposisjoner som eksisterer for norske skatteformål før fusjonen gjennomføres. Dette innebærer at gevinster og tap ikke skal gjøres opp skattemessig, dersom selskapet gjennom filial mv. har begrenset skatteplikt hit etter intern rett og skatteavtale, eller eiendeler mv. på annen måte fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde, se FIN 19. august 2011 i Utv. 2011/1216. Det er ikke et vilkår for skattefritak for fusjonen at all virksomhet og alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser videreføres i filial mv. i Norge. Om skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde, se pkt. 2.9. Kravet til kontinuitet innebærer også at skatteposisjoner i form av fremførbart underskudd, negativ/tom positiv saldo og positiv/negativ gevinst- og tapskonto skal videreføres i det overtakende selskapet, så fremt det overtakende selskapet har begrenset skatteplikt hit.

F-35-2.9 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

Medfører fusjonen at eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til det overdragende selskapet anses tatt ut av norsk beskatningsområde, kommer reglene om skatteplikt /fradragsrett etter sktl. § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. §§ 11-11 tredje ledd, på samme måte som i andre tilfeller hvor eiendeler mv. mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde. Som eksempel, se BFU 9/2016. Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde».

F-35-2.10 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til objekter som er i behold i selskapet

F-35-2.10.1 Generelt

Utgangspunktet er at skatteposisjoner i form av gevinst- og tapskonto, negativ saldo og tom positiv saldo skal inntektsføres/fradragsføres ved opphør av skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 14-48 tredje ledd. Fremførbart underskudd kan fremføres videre hvis selskapet senere igjen skulle bli skattepliktig til Norge. Er visse vilkår oppfylt, kan imidlertid gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto og negativ saldo i saldogruppene a, c, d, og j, fortsatt inntektsføres etter vanlige regler når skattyter blir hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd. Dette gjelder også når skatteplikten til Norge opphører ved en fusjon etter sktl. § 11-11, jf. sktl. § 14-48 femte ledd.

F-35-2.10.2 Vilkår for fortsatt inntektsføring

Ved opphør av skatteplikt der overtakende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, må følgende vilkår være oppfylt for at inntektsføringen kan skje etter de vanlige reglene:

- Selskapene som deltar i fusjonen må være hjemmehørende innenfor EØS, jf. sktl. § 14-48 femte ledd.

- Selskap som deltar i fusjonen, og som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet, se sktl. § 14-48 femte ledd, jf. sktl. § 10-64 bokstav b.
- Det overtakende selskapet må stille sikkerhet for skatteforpliktelsen dersom det ved flyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd tredje punktum. Det er Skattedirektoratet som fastsetter sikkerhetsstillelsen. Avgjørelsen av om det foreligger reell risiko treffes med endelig virkning av Skattedirektoratet. Dersom det ikke lenger foreligger reell risiko som nevnt, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyteren treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd fjerde, femte og sjette punktum.

F-35-2.10.3 Bortfall av retten til fortsatt inntektsføring

Retten til fortsatt inntektsføring etter vanlige regler faller bort, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd syvende og åttende punktum, hvis ett av følgende punkter inntreffer:

- Kravet til sikkerhet er ikke lenger oppfylt.
- Det overtakende selskapet flytter til et land utenfor EØS eller flytter til et lavskatteland innenfor EØS og ikke er/bli reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der.
- Det overtakende selskapet som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet.

Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal resterende gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto og negativ saldo i saldogrupperne a, c, d og j inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

F-35-2.11 Virkningstidspunktet for fusjonen

Bestemmelsen i sktl. § 11-10 annet ledd om virkningstidspunktet for fusjonen, gjelder tilsvarende som for fusjon mellom aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 første ledd tredje punktum. Ifølge asal. § 13-33 annet ledd første punktum inntreder rettsvirkningene av fusjonen på det tidspunktet som er fastsatt i lovgivningen som regulerer det overtakende selskapet. Når det overtakende selskapet er underlagt selskapslovgivningen i annen EØS-stat enn Norge, skal fusjonen registreres i foretaksregisteret når foretaksregisteret har mottatt melding fra registreringsmyndigheten i den andre staten om at fusjonen har trådt i kraft, jf. asal. § 13-32 tredje ledd.

F-35-3 Fusjon hvor overtakende aksjeselskap er hjemmehørende i Norge

F-35-3.1 Generelt

Etter sktl. § 11-11 sjette ledd kan et overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, fusjonere med overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge uten skattlegging av selskapene eller aksjonærene. Fusjonen må skje etter reglene om fusjon over landegrensene i aksjelovene kap. 13 VII.

Om en situasjon hvor overdragende selskap var hjemmehørende på Svalbard og overtakende selskap var hjemmehørende i Norge, se BFU 13/2014.

F-35-3.2 Fusjonstyper

Asl og asal. kap. 13 VII regulerer fusjon mellom ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper og ett eller flere selskaper med begrenset ansvar som har sitt forretningskontor eller sitt hovedkontor i en annen EØS-stat, og som er underlagt lovgivningen i en EØS-stat. Reglene er behandlet i allmennaksjeloven, men gjelder tilsvarende for aksjeselskaper, jf. asal. § 13-25. Et slikt selskap hjemmehørende i EØS, som har en selskapsform som etter sin stats selskapslovgivning svarer til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, kan fusjoneres inn i et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Det er de fusjonstypene som omfattes av asl/asal kap. 13 som kan gjennomføres uten skattlegging. Er det overtakende selskapet hjemmehørende i Norge, gjelder aksjelovens regler om fusjon over landegrensene følgende fusjonstyper:

- fusjon som er nevnt i asl/asal § 13-2 første ledd, se asal. § 13-25 annet ledd nr. 1. Dette gjelder fusjon hvor et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat overdrar alle eiendeler,

rettigheter og forpliktelser til et nystiftet eller eksisterende norsk selskap, og aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapet.

- fusjon som nevnt i asl/asal. § 13-25, hvor et datterselskap hjemmehørende i en annen EØS-stat fusjoneres inn i et norsk morselskap.

Fusjon som nevnt i asl/asal. § 13-2 annet ledd, hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskaps morselskap, kan ikke gjennomføres etter aksjelovene hvis det overdragende selskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Dermed kan en slik fusjon heller ikke gjennomføres uten beskatning.

F-35-3.3 Tilleggsvederlag

For at fusjonen skal være skattefri, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fusjonen, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i fusjonen, regnes i denne sammenhengen blant annet aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet. Ved skattefri fusjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5. Utdelinger/vederlag som mottas på grunnlag av selvstendige egenkapitaltransaksjoner foretatt før fusjonen, anses ikke som fusjonsvederlag/tilleggsvederlag, se [BFU 8/2019](#).

F-35-3.4 Overdragende selskap hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS

Er det overdragende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, gjelder reglene om skattefri fusjon bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

F-35-3.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Fusjonen må skje etter aksjelovene kapittel 13 VII. Brudd på de selskapsrettslige reglene om gjennomføringen av fusjonen hindrer ikke at fusjonen kan gjennomføres uten skattlegging.

F-35-3.6 Forholdet til regnskapsrettslige regler

Fusjonen kan gjennomføres uten beskatning selv om det foreligger brudd på regnskapsrettslige regler om fusjon.

F-35-3.7 Avvikling av det overdragende selskapet

For at fusjonen skal være skattefri, må det overdragende selskapet avvikles. Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at det overdragende selskapet må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for fusjoner over landegrensene der overdragende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 11-11 første ledd siste punktum.

F-35-3.8 Kontinuitet

F-35-3.8.1 Generelt

For at fusjonen skal kunne gjennomføres uten skattlegging, må norske skatteposisjoner videreføres med kontinuitet etter sktl. § 11-7, jf. sktl. § 11-11 sjettede ledd tredje punktum.

For fusjoner som gjennomføres fra og med inntektsåret 2022, er det ikke lenger noe vilkår for skattefrihet at fusjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper om skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende. Om virkningstidspunktet for fusjonen, se [pkt. 3.9](#).

F-35-3.8.2 Kontinuitet på aksjonærnivå

For norske aksjonærer i det overdragende selskapet, skal skatteposisjoner som inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, se sktl. § 11-11 sjettede ledd tredje punktum jf. § 11-7 fjerde ledd. Det samme gjelder for utenlandske aksjonærer, hvis aksjene er tilknyttet en filial i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinst», [pkt. 6.2](#).

F-35-3.8.3 *Kontinuitet på selskapsnivå*

Kontinuitet på selskapsnivå innebærer at skattemessig verdi av eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap som befant seg innenfor norsk beskatningsområde før fusjonen, skal videreføres med kontinuitet i det fusjonerte selskapet, se sktl. § 11-11 sjette ledd tredje punktum jf. § 11-7 første ledd. Dette kan for eksempel være tilfelle der det overdragende selskapet har en filial i Norge før fusjonen.

F-35-3.8.4 *Eiendeler som tas inn i norsk beskatningsområde ved fusjonen*

Kontinuitetsprinsippet er ikke relevant for skatteposisjoner som før fusjonen ikke eksisterte for norske skatteformål. For eiendeler, rettigheter og forpliktelser som ved fusjonen tas inn i norsk beskatningsområde, gjelder alminnelige regler om fastsetting av skattemessig verdi. For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde fastsettes inntaksverdien etter sktl. § 14-60 flg. Nærmere om fastsetting av inntaksverdien i slike tilfeller, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

F-35-3.9 *Virkningstidspunktet for fusjonen*

Bestemmelsen i sktl. § 11-10 annet ledd om virkningstidspunktet for fusjonen, gjelder tilsvarende som for fusjon mellom aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 første ledd tredje punktum. Når overtakende selskap er underlagt norsk rett, inntretr rettsvirkningene når fusjonen blir registrert i foretaksregisteret i samsvar med asal. § 13-32 første ledd, jf. asal. § 13-33 annet ledd siste punktum.

F-35-4 **Fusjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge****F-35-4.1** *Generelt*

Fusjon mellom selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet kan etter sktl. § 11-11 femte ledd første punktum gjennomføres uten beskatning av selskapet og aksjonærene når fusjonen gjennomføres med kontinuitet for norske skatteposisjoner etter sktl. § 11-7.

Det er ikke noe krav at fusjonen faller inn under de fusjonsformene som kan gjennomføres over landegrensene uten beskatning hvor norske selskaper deltar i fusjonen.

F-35-4.2 *Geografisk virkeområde og unntak for lavskatteland utenfor EØS*

Det er ikke noe vilkår at selskapene som deltar i fusjonen er hjemmehørende innenfor EØS. Skattefritaksregelen i sktl. § 11-11 femte ledd gjelder imidlertid ikke hvis ett eller flere av de selskapene som deltar i fusjonen er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, jf. sktl. § 11-11 syvende ledd første punktum. Om lavskatteland innenfor EØS, se [pkt. 4.3](#).

F-35-4.3 *Hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS*

Selskap som deltar i fusjonen, og som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, se sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)».

F-35-4.4 *Forholdet til selskapsrettslige regler*

Det er ikke oppstilt noe krav til at fusjonen skal følge særskilte selskapsrettslige regler.

F-35-4.5 *Tilleggsvederlag*

Etter sktl. § 11-11 femte ledd er det ikke noe krav om maksimalt tilleggsvederlag på 20 % ved fusjon mellom selskaper hjemmehørende i utlandet. Ved skattefri fusjon skattlegges tilleggsvederlag etter de vanlige reglene, se emnet «[Fusjon – innenlands](#)», [pkt. 10.5](#).

F-35-4.6 *Kontinuitet***F-35-4.6.1** *Generelt*

For at fusjonen skal kunne gjennomføres uten skattlegging, må norske skatteposisjoner videreføres med kontinuitet etter sktl. § 11-7, jf. sktl. § 11-11 femte ledd første punktum.

For fusjoner som gjennomføres fra og med inntektsåret 2022, er det ikke lenger noe vilkår for skattefrihet at fusjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper om skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende. Om virkningstidspunktet for fusjonen, se [pkt. 4.9](#).

F-35-4.6.2 Kontinuitet på aksjonærnivå

For norske aksjonærer i det overdragende selskapet, skal skatteposisjoner som inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, se sktl. § 11-11 femte ledd første punktum jf. § 11-7 fjerde ledd. Det samme gjelder for utenlandske aksjonærer, hvis aksjene er tilknyttet en filial i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», [pkt. 6.2](#).

F-35-4.6.3 Kontinuitet på selskapsnivå

På selskapsnivå kan fusjonen få betydning for norske skatteforhold hvis noen av selskapene har en filial i Norge eller på annen måte er begrenset skattepliktig til Norge. Kravet til kontinuitet innebærer at skattemessige verdier og ervervstidspunkter på eiendeler, rettigheter og forpliktelser tilhørende en norsk filial mv., videreføres i det overtakende selskap, jf. sktl. § 11-7 første ledd.

F-35-4.7 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

For selskap hjemmehørende i utlandet kan eiendeler, rettigheter og forpliktelser være knyttet til norsk beskatningsområde ved filial eller lignende. Tas disse ut av norsk beskatningsområde i forbindelse med fusjon, kommer reglene om skatteplikt/fradragsrett etter sktl. § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. § 11-11 tredje ledd. Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)».

Reglene i sktl. § 14-48 femte ledd om fortsatt inntektsføring av visse skatteposisjoner kommer ikke til anvendelse ved opphør av skatteplikt for eventuell filial i Norge i forbindelse med slike fusjoner, da disse reglene bare gjelder for fusjoner og fisjoner etter sktl. § 11-11 første ledd, dvs. fusjoner og fisjoner hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge. Forsatt inntektsføring vil imidlertid kunne foretas i medhold av sktl. § 14-48 fjerde ledd hvis vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», [pkt. 14.3](#) og emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)», [pkt. 3.7](#).

F-35-4.8 Avvikling av det overdragende selskapet

Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at det overdragende selskapet må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for fusjoner mellom utenlandske selskaper i forhold til skatteplikten etter norsk rett.

F-35-4.9 Virkningstidspunktet for fusjonen

Virkningstidspunktet for en fusjon mellom utenlandske selskaper, vil normalt være det tidspunktet som følger av selskapslovgivningen i det landet hvor det overtakende selskapet er hjemmehørende.

F-35-5 Stiftelse av europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) ved fusjon etter § 5 i SCE-loven

F-35-5.1 Generelt

I henhold til SCE-forordningen art. 2 kan et europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) stiftes ved en fusjon mellom samvirker som er stiftet i henhold til en medlemsstats eller EØS-stats lovgivning. Hvis det ved fusjonen stiftes et SCE-selskap, gjelder reglene om fusjon mellom samvirkeforetak i samvirkelova kap. 8 så langt de passer, jf. SCE-loven § 5. Stiftelsen av et slikt selskap vil være skattefri når fusjonen skjer på samme vilkår som for fusjon av aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper etter sktl. § 11-11 første ledd, jf. sktl. § 11-11 annet ledd.

Vilkårene i sktl. § 11-6, § 11-7, § 11-9 og § 11-10 gjelder tilsvarende, jf. § 11-11 første ledd siste punktum. Det samme gjelder vilkåret i sktl. § 11-11 første ledd annet punktum om maksimalt tilleggsvederlag. Nærmere om disse vilkårene, se nedenfor.

F-35-5.2 Nærmere om kravet til kontinuitet

Kravene til kontinuitet både på selskapsnivå og aksjonærnivå i sktl. § 11-7 gjelder tilsvarende for SCE-selskaper og eiere/deltakere i slike selskaper. Nærmere om kravene til kontinuitet, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 5.7.

F-35-5.3 Forholdet til selskapsrettslige regler

Skatteloven inneholder ikke noe generelt krav om at en fusjon skal være lovlig etter selskapsrettslige regler. Sktl. § 11-11 annet ledd forutsetter imidlertid at stiftelse av et SCE-foretak skal skje etter SCE-loven § 5 for å oppfylle kravet til skattefritak.

F-35-5.4 Tilleggsvederlag

Bestemmelsen i sktl. § 11-11 første ledd nest siste punktum om at tilleggsvederlag skal utgjøre maksimalt 20 % av samlet vederlag for at fusjonen skal være skattefri, gjelder også for slike fusjoner, jf. sktl. § 11-11 annet ledd.

Tilleggsvederlag som ytes ved skattefri fusjon i tillegg til medlemsinnskudd/andelsinnskudd mv. i det nystiftede SCE-foretaket, er skattepliktig, jf. sktl. § 11-6. Generelt om skattemessig behandling av tilleggsvederlag, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.

F-35-5.5 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

For eiendeler, rettigheter og forpliktelser som ved fusjonen tas ut av norsk beskatningsområde, kommer reglene om skatteplikt /fradragsrett etter skatteloven § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. § 11-11 tredje ledd. Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde». Om skatteplikt og fradragsrett ved utflytting av foretak fra Norge, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

F-35-5.6 Nystiftet SCE-selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det nystiftede SCE-foretaket hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, gjelder skattefritaket bare dersom selskapet reelt etablerer seg og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 syvende ledd, jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

F-35-5.7 Avvikling av overdragende selskap

Overdragende selskap må avvikles straks etter overdragelsen, se sktl. § 11-11 første ledd tredje punktum jf. § 11-9. For overdragende samvirkeforetak er det samvirkelova sine regler om avvikling og oppløsning som må anvendes, jf. SCE-loven § 5.

F-35-5.8 Virkningstidspunkt for fusjonen

Sktl. § 11-10 som omhandler virkningstidspunktet for fusjon, har ingen henvisning til særskilte regler for fusjon ved stiftelse SCE-foretak. Reglene om fusjon av samvirkeforetak skal gjelde så langt de passer, jf. SCE-loven § 5. Samvirkelova § 116 har regler om iverksetting av fusjon mellom samvirkeforetak. Etter samvirkelova § 116 tredje ledd skal fusjonen settes i verk når meldingen er registrert i foretaksregisteret.

F-36 Føderåd

- Sktl. § 4-2 første ledd bokstav c, § 4-3 bokstav c, § 5-1 første ledd, § 5-40 annet ledd, § 6-52 og § 8-1 niende ledd
- Sktfvl. § 7-2 første ledd bokstav b.
- Takseringsreglene (2022) § 3-2-4

F-36-1 Definisjon

Når kjøperen av fast eiendom gjør opp for kjøpesummen på den måten at selgeren får hel eller delvis betaling i form av fremtidige årlige ytelser (begrenset til mottakerens levetid), som dels

kan bestå i naturallytelser, herunder boret, foreligger det en føderådssytelse (kår), og ikke vanlig underhold. Et føderåd kan også helt eller delvis ytes i form av penger (kontantføderåd), men betegnes da vanligvis som pensjon. Føderåd er mest vanlig ved overdragelse av jord- og skogbrukseieendommer, men kan også være aktuelt ved overdragelse av andre faste eiendommer. En føderådssforpliktelse kan bare avtales i forbindelse med selve overdragelsen av eiendommen. En avtale om framtidige ytelser som inngås på et senere tidspunkt, følger ikke reglene om føderåd i sktl. §§ 5-1 første ledd og 6-52. Om når en eiendom anses overdratt, se emnet «Eierbegrepet». Ytes en rett til fri bolig som gave, foreligger ikke føderåd.

Er ytelsene avtalt å løpe frem til en bestemt dato, regnes ytelsen som en del av vederlaget (avdragsbetaling), og ikke som føderåd. Om skille mellom føderåd (kår) og vederlag, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.8.

F-36-2 Formuen

Kapitalisert verdi av rett til føderåd er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. Plikt til å yte føderåd er ikke gjeld for yteren, jf. sktl. § 4-3 første ledd bokstav c.

F-36-3 Inntekt/fradrag

F-36-3.1 Mottaker

F-36-3.1.1 Generelt

Fordel ved mottatte føderådssytelser i året er skattepliktig inntekt for mottakeren, jf. sktl. § 5-40 annet ledd. Dette gjelder både føderåd som ytes i kontanter og som naturallytelser, f.eks. som fri bolig, fri kost mv. Produkter skal verdsettes til full verdi (omsetningsverdi) uavhengig av de verdiene som er tallfestet i føderådskontrakten. Føderåd som ytes til ektefeller, skattlegges med en halvpart på hver. Føderåd inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget, jf. sktl. § 6-31 første ledd bokstav b. Mottatt føderåd er personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Se også emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser», pkt. 6.

Kapitalisert verdi av framtidig føderåd som selgeren skal motta, regnes ikke som vederlag ved beregning av gevinst/tap ved realisasjon av den faste eiendommen.

F-36-3.1.2 Særlig om føderådsbolig

Det er i takseringsreglene fastsatt særskilte satser for brutto leieverdi av føderådsbolig, se takseringsreglene § 3-2-4.

Leieverdiene fastsettes sjablongmessig med utgangspunkt i boligens bruksareal. «Bruksareal» i denne sammenhengen er det arealet i boligen som er innredet til boligformål. Dette inkluderer kott, ganger, vindfang mv. og innredede rom i kjeller og loft (for eksempel vaske-rom, stue, soverom mv.). Det er bare areal med en takhøyde på minst 1,90 m som teller med. Har rommet skråtak måles inntil 60 centimeter utenfor høyden på 1,90 meter. For øvrig er det uten betydning om bare deler av boligen faktisk benyttes.

For inntektsåret 2022 gjaldt følgende satser, se takseringsreglene (2022) § 3-2-4:

Bruksareal	Leieverdi
Over 100 kvm	kr 40 200
60 – 100 kvm	kr 30 200
Under 60 kvm	kr 20 100

Satsene for inntektsåret 2023 fastsettes i takseringsreglene for 2023.

Finnes ikke bade-/dusjrom eller wc, reduseres verdien med 25 %. I de tilfellene hvor ny eier og tidligere eier (føderådssyter og føderådsmottaker) deler en boenhet hvor føderådsmottaker har boret (bor i samme leilighet/boenhet) i en bolig på eiendommen, er verdien av boretten fortsatt skattepliktig for føderådsmottaker. I slike tilfeller skal den verdien som er beregnet med utgangspunkt i takseringsreglene § 3-2-4, reduseres med 40 %. Føderådssyter gis forholdsmessig fradrag (60 %) for kostnadene (drift og vedlikehold) på boligen.

F-36-3.2 Yteren**F-36-3.2.1 Inngangsverdi**

Kapitalisert verdi av føderåd som inngår ved oppgjør av kjøpesum ved erverv av eiendom, skal ikke tillegges kostpris (inngangsverdi), jf. sktl. § 8-1 niende ledd. Se for øvrig emnet «**Inngangsverdi**», pkt. 2.1.

F-36-3.2.2 Løpende ytelser

De uttatte føderådssytelsene inngår i yterens bruttoinntekt, men da verdien av ytelsene skal skattlegges hos mottakeren, fradragsføres beløpet samtidig hos yteren, jf. sktl. § 6-52.

Føderådssyter skal ikke foreta forskuddstrekk i føderådssytelse, jf. sktbl. § 5-7 første ledd bokstav c.

Om behandling av føderådssytelser ved fastsetting av personinntekt hos yteren, se emnet «**Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)**», pkt. 5.9.

F-36-4 Avløsning av føderåd

Engangsutbetaling til avløsning av føderåd er ikke fradragsberettiget. Avløsningsbeløpet tillegges inngangsverdien for eiendommen. Dette gjelder ikke avløsning av føderåd i jord- eller skogbruk der eiendommen er ervervet i 2004 eller tidligere hvor den kapitaliserte verdien av føderådet allerede er lagt til inngangsverdien.

Avløsningsbeløp for føderåd er skattepliktig inntekt for mottaker, jf. sktl. § 5-40 annet ledd.

F-36-5 Frafall av krav på føderåd**F-36-5.1 Generelt**

Føderådsmottaker som uten vederlag ensidig helt eller delvis frafaller kravet på framtidige føderådssytelser, anses å ha ytet en gave til føderådssyteren. Da det for gaver gjelder regler om kontinuitet, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**», får ikke frafall av rett til føderåd skattemessige virkninger verken for mottakeren eller yteren.

F-36-5.2 Særlig om endring av kontrakt om føderådsbolig (kårbolig)

I de tilfellene føderådsmottaker og føderådssyter ønsker å endre en føderådssavtale om boret, er endringen en privatrettslig avtale og må som hovedregel legges til grunn ved skattleggingen.

Medfører endringen at føderådsmottakerne for fremtiden skal dekke alle kostnadene med vedlikehold og drift av føderådsboligen, og føderådsmottakerne er nær slektning av føderådssyteren, for eksempel foreldre eller besteforeldre, skal føderådsmottakerne ikke skattlegges for noen bofordel, se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 8. Fordelsbeskatningen etter satsene i takseringsreglene § 3-2-4 skal ikke reduseres om føderådsmottaker påtar seg å dekke bare deler av de totale kostnadene med vedlikehold og drift av føderådsboligen.

Føderådssyter har ved endringen mottatt en gave fra føderådsmottaker. Som nevnt ovenfor får ikke frafall av rett til slike ytelser noen skattemessige virkninger verken for mottakeren eller yteren. Om kontinuitet ved arv og gave, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**».

En endring av tidligere avtale om føderåd ved at det etableres en ny forpliktelse eller en økning av en eksisterende forpliktelse, anses som en ny disposisjon. Denne disposisjonen faller utenfor reglene om føderåd, se pkt. 1. Dette medfører at yteren ikke vil ha krav på fradrag for påløpte kostnader som følge av den nye avtalen. Se også URD i Utv. 2005/294 (Dalane tingrett). (Kostnader ved å stille bolig til fri disposisjon for andre ble ikke ansett som kostnader for å erverve inntekt). Mottakeren blir i slike tilfeller heller ikke skattepliktig for fordelene etter bestemmelsen om føderåd i sktl. § 5-1, men skatteplikten følger av sktl. § 5-20 tredje ledd om vederlagsfri bruk av andres eiendeler. En endret eller ny avtale som innebærer en ny forpliktelse eller økning av en eksisterende forpliktelse får ingen innvirkning på kostpris/avskrivningsgrunnlag for yteren.

F-36-6 Bytte av føderådsbolig

Det regnes fortsatt som føderåd at føderådssyteren tar tilbake føderådsboligen og i stedet stiller en annen bolig til disposisjon for føderådsmottakeren, f.eks. en leid leilighet. Føderådsmotta-

ker skal da skattlegges etter sjablongregelen basert på arealet av den nye boligen, se [pkt. 3.1.2](#), og føderådsyter skal ha fradrag for faktiske kostnader.

F-36-7 Skattested

Føderåd er en stedbunden inntekts- og fradragspost når det er påheftet fast eiendom, jf. sktl. § 3-3 tredje ledd bokstav c.

F-36-8 Innrapportering av føderåd

Føderåd i jord- og skogbruk skal normalt bare innrapporteres når yteren driver jord- og/eller skogbruksvirksomhet, jf. sktfvl. § 7-2 første ledd bokstav b. Føderåd som i slike tilfeller ytes til ektefeller, skal innrapporteres med en halvpart på hver. Innrapportering skal skje én gang årlig, jf. a-opplysningsloven § 4 annet ledd. Om sammenstilling til mottaker av innrapporterte opplysninger, se skatteforvaltningsforskriften § 7-12-2. Nærmere om innrapporteringsplikten, se omtalen i skatteforvaltningshåndboken av nevnte bestemmelser.

G-1 Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.

– *FSFIN §§ 5-15-1 til 5-15-3*

G-1-1 Hovedregel

G-1-1.1 Generelt

I utgangspunktet er gaver/naturallytelser ervervet i arbeidsforhold skattepliktig inntekt for mottakeren. Dette gjelder også premier i konkurranser arrangert av arbeidsgiver. Se emnet «[Tilfeldige inntekter /gevinster](#)», [pkt. 2.2](#). Verdien av en skattepliktig gave fastsettes som utgangspunkt ut fra hva det ville ha kostet mottakeren å kjøpe vedkommende vare/tjeneste. Det er verdssettingen på overtakelsestidspunktet til privat eie som legges til grunn. Se likevel om unntak nedenfor, og under emnene «[Naturallytelser i arbeidsforhold](#)» og «[Velferdstiltak](#)».

G-1-1.2 Gaver som ytes til arbeidstakerens nærmeste pårørende

At gaven gis til den ansattes ektefelle eller barn fratår ikke gaven karakter av arbeidsvederlag for skattyteren. Om gaver/pengestøtte til livsopphold for medarbeidere i ulønnet oppdrag, se [pkt. 6.3](#).

G-1-2 Unntak, skattefrihet for visse gaver/ytelser i ansettelsesforhold

G-1-2.1 Gaver mv.

G-1-2.1.1 Generelt

Visse gaver i arbeidsforhold er skattefrie etter rammer og beløpsgrenser fastsatt av Finansdepartementet, jf. FSFIN § 5-15-1. Det er ikke noe vilkår for skattefrihet at gavene gis etter en generell ordning i bedriften.

Skattefritaket omfatter gaver til så vel ansatte som styremedlemmer. Skattefritaket gjelder også hvor den ansatte/styremedlemmet er aksjonær, og selv om det ikke er andre ansatte i selskapet. Et styremedlem kan motta skattefri gave fra hvert av de selskapene som man har verv i. Dette gjelder også styremedlemmer for selskaper i en konsernstruktur.

Gaven må i utgangspunktet bestå av en naturallytelse. Gavekort som ikke kan løses inn i kontanter, likestilles med gaver ytet i form av naturallytelser. Det samme gjelder gaver som i utgangspunktet består i penger, men hvor den ansatte leverer kvittering til arbeidsgiveren for kjøpet av gaven. Innenfor beløpsgrensene kan den skattefrie gaven også bestå i bl.a. fri bruk av arbeidsgivers bil, se emnet «[Bil – privat bruk](#)», fri bolig, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)», rimeelig lån i arbeidsforhold, se emnet «[Lån i arbeidsforhold](#)» og arbeidsgiverfinansierte EK-tjenester, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)». Den beregnede skattepliktige fordelen etter disse reglene kan derfor reduseres med det aktuelle skattefrie gavebeløpet.

G-1-2.1.2 Gave til ansatte med lang tjenestetid i bedriften

Etter FSFIN § 5-15-1 første ledd er gave fra egen arbeidsgiver til en verdi av inntil kr 8 000 skattefri når gaven gis i anledning av at mottakeren har minst 20 års tjenestetid i bedriften. Deretter kan slike gaver gis etter minst 10 års ytterligere tjenestetid, således etter f.eks. 30, 40 og 50 års tjenestetid i bedriften. Utgjør verdien av gaven mer enn beløpsgrensen ovenfor, skattlegges det overskytende beløpet. Skattefritaket gjelder ikke for jubileum i anledning kortere tjenestetid i bedriften, f.eks. 15 års tjenestetid, og ikke for gaver som gis oftere enn anvisningene som nevnt ovenfor. Skattefriheten er ikke betinget av at gaven gis etter en generell ordning. Hvis det etter de reglene som gjaldt til og med inntektsåret 2018 ble gitt gave etter 25 års tjenestetid, kan en person som oppnådde 20 års tjenestetid før 2019 motta en forsinket 20-årgave. En person som i 2018 fikk gave for 25 års tjenestetid kan altså motta skattefri gave for 30 års tjenestetid i 2023.

G-1-2.1.3 Jubileums- eller oppmerksomhetsgaver

Etter FSFIN § 5-15-1 annet ledd er jubileums- eller oppmerksomhetsgaver i arbeidsforhold skattefri for en verdi inntil kr 4 000 per år. Beløpsgrensen gjelder samlet for gaver fra både egen arbeidsgiver og tredjeparter, se FSFIN § 5-15-1 fjerde ledd annet punktum. Har den ansatte flere separate arbeidsforhold, gjelder beløpsgrensen for hvert arbeidsforhold. Gaven må bestå av annet enn pengebeløp. Utgjør verdien mer enn kr 4 000, skattlegges det overskytende beløpet som lønn, se FSFIN § 5-15-1 fjerde ledd første punktum. Det kreves ikke at gavene gis etter en generell ordning i bedriften.

Som jubileums- eller oppmerksomhetsgave regnes gaver i arbeidsforhold gitt i anledning av at

- bedriften har bestått i 25 år eller i et antall år som er delelig med 25 (f.eks. 75 år eller 125 år)
- mottakeren gifter seg
- mottakeren fyller 50 år, og deretter hvert tiende år (60, 70, 80 år osv.) eller
- mottakeren går av med pensjon eller slutter av annen grunn etter minst 10 år i bedriften

G-1-2.1.4 Andre gaver av mindre verdi

Andre gaver i arbeidsforhold enn de som er nevnt ovenfor og som består av annet enn pengebeløp (f.eks. julegaver, sommergaver, gavekort som ikke kan innløses i kontanter) er skattefrie når verdien ikke overstiger kr 5 000 i løpet av inntektsåret, se FSFIN § 5-15-1 tredje ledd. Beløpsgrensen gjelder samlet for gaver fra både egen arbeidsgiver og tredjeparter, se FSFIN § 5-15-1 fjerde ledd annet punktum. Utgjør verdien av gaven mer enn kr 5 000, skattlegges det overskytende, se FSFIN § 5-15-1 fjerde ledd første punktum. Skattefriheten er ikke betinget av at gaven er gitt etter en generell ordning i bedriften.

Gaver kan gis etter flere alternativer til samme skattyter i samme år. Gavereglene i FSFIN § 5-15-1 tredje ledd kan også anvendes i kombinasjon med andre regler om skattefrie goder, f.eks. reglene om skattefrie velferdstiltak, se emnet «[Velferdstiltak](#)», [pkt. 1](#) og [pkt. 2.1.1](#).

G-1-2.1.5 Om begrepet «bedrift» i FSFIN § 5-15-1

Ved vurderingen av hvor lenge bedriften har bestått eller av lengden på tjenestetiden i bedriften, kan i konsernforhold i enkelte tilfeller begrepet «bedrift» etter FSFIN § 5-15-1 omfatte mer enn bare det selskapet som direkte står som arbeidstakers arbeidsgiver. Når for eksempel et konsern viderefører det opprinnelige selskapets produkt som konsernets hovedprodukt, må konsernets selskaper anses som én bedrift etter FSFIN § 5-15-1.

G-1-2.2 Oppmerksomhetsgaver av bagatellmessig verdi

Oppmerksomhetsgaver av bagatellmessig verdi, for eksempel blomster, konfekt, vinflaske mv. innenfor et vanlig prisnivå, anses i praksis ikke som skattepliktig for mottaker. Dette gjelder både i og utenfor ansettelsesforhold. Slike gaver er skattefrie, selv om det samme år ved andre anledninger mottas andre skattefrie gaver innenfor gjeldende beløpsgrenser.

G-1-2.3 Priselønninger

Det er skattefrihet i anledning av at den ansatte mottar Det Kongelige Selskap for Norges vels medalje for lang og tro tjeneste. Om prisbelønninger, se emnet «[Priselønninger](#)».

G-1-3 Aksjeervert til underpris

Om ansattes aksjeervert til underpris, se emnet «[Aksjer – ansattes ervert til underpris](#)».

G-1-4 Personalrabatt på varer og tjenester

Om personalrabatt på varer og tjenester, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 5.

Om fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold, se sktl. § 5-12, FSFIN § 5-12 A og emnet «[Lån i arbeidsforhold](#)».

G-1-5 Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor arbeidsforhold

Erkjentlighetsgave (takknemlighetsgave) for enkeltstående arbeidsprestasjoner utført av andre enn bedriftens ansatte regnes ikke som skattepliktig inntekt for mottakeren når verdien av gaven ikke overstiger kr 500, jf. FSFIN § 5-15-2. Skattefritaket vil også kunne omfatte gaver til selvstendig næringsdrivende, forutsatt at arbeidsprestasjonen ikke er et ledd i utøvelsen av virksomheten. Skattefritaket er betinget av at gaven består av en naturalytelse og at det ikke er avtalt eller forutsatt vederlag. Gavekort regnes som naturalytelse hvis det ikke kan innløses i kontanter. Det samme gjelder gaver som i utgangspunktet består i penger, men hvor mottaker leverer kvittering til oppdragsgiver for kjøpet av gaven. Overstiger gaven kr 500 vil det ikke foreligge skattefrihet etter denne bestemmelsen, men det vil kunne foreligge skattefrihet for beløp som er under grensen for lønnsopplysningsplikt etter skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 (kr 1 000/10 000), se sktl. § 5-15 første ledd bokstav i. Nærmere om lønnsopplysningsplikt, se Skatteforvaltningshåndboken.

G-1-6 Gaver som mer indirekte er knyttet til arbeidsforhold

G-1-6.1 Generelt

Selv om gaven ikke gis av arbeidsgiver, vil det foreligge skatteplikt hvis gaven har nær sammenheng med arbeidsforholdet. Avgjørende vil være om det i det konkrete tilfellet foreligger en så nær sammenheng mellom arbeidet eller arbeidsforholdet og gaven, at det er naturlig å anse den «vunnet» ved arbeidet, se f.eks. Utv. 1958/616 (Rt. 1958/583) (Hagerup).

Er det sannsynlig at gaven ikke hadde blitt gitt om arbeids- eller oppdragsforholdet ikke hadde foreligget, vil det i alminnelighet foreligge skatteplikt. Dette vil f.eks. gjelde hvis arbeidsgiverens forretningsforbindelser setter opp premier til den av de ansatte som oppnår det høyeste salget osv. Se om unntak nedenfor. Nærmere om tilknytningen, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 2.2.

Oppmerksomhetsgave ved spesielle anledninger (for eksempel jubileum) fra forretningsforbindelser og institusjoner er skattefri for mottaker når verdien av gaven etter omstendighetene er rimelig. Tilsvarende gjelder andre oppmerksomhetsgaver av bagatellmessig verdi, se pkt. 2.2.

Se også emnet «[Representasjon](#)», pkt. 2.

G-1-6.2 Tips (drikkepenger) for drosjesjåfører, serveringspersonale mv.

Tips (drikkepenger) er skattepliktig inntekt, se sktl. § 5-10 bokstav a. Tips som tilfaller arbeidstakere behandles som lønn. Arbeidsgiver plikter å innrapportere tips, se sktfvl. § 7-2 første ledd bokstav c, foreta forskuddstrekk, se skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a jf. sktl. § 5-10 bokstav a, og betale arbeidsgiveravgift, se ftrl. § 23-2 første ledd første punktum jf. sktfvl. § 7-2 første ledd bokstav c. Disse pliktene gjelder uavhengig av om den ansatte mottar tips direkte fra kunde eller etter en form for fordeling.

G-1-6.3 Gaver som direkte erstatter arbeidsvederlag

I noen tilfeller arbeider personer frivillig i hel- eller deltidsstilling for en organisasjon uten at organisasjonen selv utbetaler lønn for arbeidet. «Avlønnningen» av medarbeiderne er basert på at frivillige bidragsytere gir pengestøtte eller gaver direkte til den enkelte medarbeider til dekning av deres livsopphold.

Når slik gave og pengestøtte ytes fra mottakerens nære familie, kan det generelt legges til grunn at giver har hatt gavehensikt og at gaven er skattefri, se sktl. § 5-50 tredje ledd og Skat-
tedirektoratets retningslinjer av 29. mai 2015. Som nær familie anses mottakers

- slektninger i rett opp- eller nedstigende linje (f.eks. barn, barnebarn, foreldre, besteforeldre og oldeforeldre)
- fosterforeldre og fosterbarn
- søsken, svigerfamilie, tanter og onkler, nieser og nevøer

Gaver og pengestøtte som mottas fra andre enn mottakers nære familie anses normalt som skattepliktig lønn, se sktl. § 5-10 bokstav a jf. § 5-1 første ledd. Om fradragsrett for giver for slike ytelser, se [pkt. 7](#).

Dersom mottaker kan sannsynliggjøre at en giver som ikke er i nær familie har hatt gavehensikt fordi støtten ikke har sammenheng med det arbeidet som mottakeren gjør for organisasjonen, kan støtten anses som skattefri gave etter sktl. § 5-50 tredje ledd. Dette kan f.eks. være pengegaver som ytes i forbindelse med fødselsdager, eller at giver også har gitt tilsvarende ytelser til andre personer som ikke har tilknytning til organisasjonen.

G-1-7 Giverens inntektsfradrag

Gaver til ansatte er fradragsberettiget for giveren i samme utstrekning som lønnsutbetalingene. Det samme gjelder erkjentlighetsgave (takknemlighetsgave) for enkeltstående arbeidsprestasjon til person som ikke er ansatt i bedriften. Dette gjelder selv om gaven er skattefri for mottakeren etter reglene som nevnt ovenfor.

Det må vurderes konkret om gaver til andre enn ansatte er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd mv. Selv om ytelsen er betegnet som gave, kan den i realiteten være et vederlag, reklamekostnad, representasjonskostnad, aksjeutbytte mv.

G-1-8 Utbetaling fra arbeidsgiver- eller arbeidstakerorganisasjoner

G-1-8.1 Streike- og lockoutbidrag

Bidrag som arbeidstakere eller arbeidsgivere mottar fra sine fagorganisasjoner er ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 5 og § 5-31 bokstav b. Streikebidrag og lockoutbidrag er derfor skattefrie for mottakeren.

Fortsetter arbeidsgiver å betale ut lønn til streikende arbeidstakere, for så å få tilbakebetalt dette fra fagorganisasjonen, anses utbetalingene fullt ut som lønn når utbetalingene er behandlet som lønn når det gjelder opptjening av feriepengere rettigheter, pensjonsrettigheter mv., se FIN 2. juli 1999 i Utv. 1999/1550.

G-1-8.2 Utbetaling av oppsparte streikefondsmidler til medlemmer som går av med pensjon

Streikefondsmidler som fagforeningsorganisasjon utbetaler til medlem ved oppnådd pensjonsalder, er skattefri så langt utbetalingen ikke overstiger medlemmets tidligere innbetalinger til streikefond. Utbetaling ut over dette beløpet representerer avkastning og er skattepliktig som kapitalinntekt. Avkastningen tidfestes når størrelsen på utbetalingen er fastsatt. Bli utbetalingen fastsatt først etter medlemmets død, er avkastningen skattepliktig for dødsbo, enearving eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 2.5](#).

G-1-8.3 Dekning av tapt arbeidsfortjeneste

Dekning av tapt arbeidsfortjeneste utbetalt fra arbeidsgiver- og lønnsstakerorganisasjon er skattepliktig som lønnsinntekt. Slike utbetalinger har sammenheng med arbeidet for vedkommende organisasjon og kan derfor ikke anses som skattefritt bidrag etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 5. Nærmere om begrunnelsen, se BFU 59/2004.

G-1-9 Arbeidsgivers dekning av utgifter til fagforeningsarbeid

Arbeidsgivers dekning av kostnader som ansatte som også er tillitsvalgte har i forbindelse med utøvelse av sitt verv i en arbeidstakerorganisasjon er skattefri, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav a. Kostnader som kan kreves dekket skattefritt etter bestemmelsen kan f.eks. være kostnader til

- kontorplass og rekvisita

- lokaler til fagforeningsarbeid
- reise og opphold i forbindelse med kurs for tillitsvalgte, årsmøter o.l.
- reise og opphold i forbindelse med møter med andre avdelinger av virksomheten

Det er et vilkår for skattefrihet etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav a at kostnaden som dekkes er tilstrekkelig nært knyttet til utøvelsen av vervet som tillitsvalgt. Dette må vurderes konkret. Det er ikke noe vilkår at arbeidsgiver er forpliktet til å dekke kostnadene etter tariffavtale eller annen overenskomst.

G-1-10 Tidfesting av inntekt

Om tidspunktet for skattlegging av gaver, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

G-2 Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold

- Sktl. § 5-20 tredje ledd, § 5-42 bokstav b og bokstav c, § 5-50 tredje ledd, § 6-42, § 6-50, § 6-52 og § 9-7
- Sktfvl. § 7-10 bokstav a og bokstav c
- Skatteforvaltningsforskriften § 7-10 A og C
- FSFIN § 6-50

G-2-1 Avgrensning

Nedenfor behandles ikke tilskudd fra det offentlige. Om dette, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)».

Om gaver i arbeidsforhold og erkjentlighetsgaver for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

Om bidrag fra lønnskakerorganisasjon og arbeidsgiverorganisasjon, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

G-2-2 Hva regnes som gave

En gave er en frivillig overføring av verdier uten motytelse, se f.eks. HRD 8. mai 2012 i Utv. 2012/1046 (Rt. 2012/744) (Skagen AS). Gaven kan bestå av et fysisk objekt, et immaterielt objekt, tjeneste eller annen ytelse, for eksempel rentefritt lån mellom foreldre og barn. En frivillig ytelse behandles ikke etter reglene om gave dersom ytelsen kan ses i sammenheng med en motytelse fra «gavemottaker» til «giver», f.eks. byttearbeid. Som gave regnes også arveforskudd samt overdragelser der vederlaget bare er symbolsk og lavere enn inngangsverdien. Om hva som regnes som et symbolsk vederlag, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», pkt. 3.8.2.

G-2-3 Gavesalg

Er vederlaget mer enn symbolsk eller høyere enn inngangsverdien, men mindre enn omsetningsverdien, foreligger et gavesalg. Gavedelen i transaksjonen følger da reglene om gave, se pkt. 6. Overtar gavemottakeren gjeld i forbindelse med gaven, skal den overtatte gjelden behandles som et salgsvederlag til giveren.

Når det gis arveforskudd til et barn, med det vilkåret at barnet skal betale et beløp til sine medarvinger, regnes det som barnet skal yte til medarvingene som vederlag til den som har ytet arveforskuddet. Verdien av vederlaget regnes som gave/arveforskudd fra opprinnelig giver til medarvingene.

Mottar giveren vederlag som er mer enn symbolsk (gavesalg), skal han gevinstbeskattes dersom vederlaget overstiger inngangsverdien og vilkårene for skattlegging for øvrig er oppfylt. Om eventuell skattlegging av giveren etter uttaksregelen, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)». Om giverens adgang til å unnlate inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 sjette ledd ved overdragelse av virksomhet, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 5.2.

G-2-4 Skatteplikt for mottaker

G-2-4.1 Gaver

Gaver er som hovedregel ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-50 tredje ledd. Gaver kan likevel være skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet, se nedenfor og emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

G-2-4.2 Støtte fra kunder mv. til virksomheter i økonomiske vanskeligheter

Støtte/tilskudd til virksomheter, f.eks. fra innsamlinger eller fra enkeltkunder mv. for å redde en kriserammet virksomhet fra konkurs, vil være skattepliktig virksomhetsinntekt for mottakeren, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-30. Skatteplikten omfatter alle inntekter som har tilstrekkelig tilknytning til, eller er foranlediget av virksomheten.

G-2-4.3 Crowdfunding (folkefinansiering)

Crowdfunding (folkefinansiering) er en finansieringskilde for privatpersoner og bedrifter for å skaffe seg kapital, ved at mange investorer eller långivere deltar i finansiering av et prosjekt. Støtte kan være lånebasert (crowdlending), egenkapitalbasert eller donasjonsbasert. Finansieringen skjer ofte over norske eller utenlandske digitale crowdfunding- eller crowdlending-plattformer. Plattformen står som bindeledd mellom de som ønsker å gi lån/støtte og de som ønsker å motta lån/støtte.

Crowdlending og egenkapitalbasert crowdfunding kan være aktuelt ved oppstart av bedrifter, eiendomsutvikling mv. Det må vurderes konkret om støtten har karakter av lån eller egenkapital, se emnet «Gjeld».

Donasjonsbasert crowdfunding kan være aktuelt for å finansiere støtte til personer eller virksomheter, f.eks. kunstnere, artister mv. Det må da vurderes konkret om støtten kan anses som en fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet, se f.eks. Utv. 1958/616 (Rt. 1958/583) (Hagerup). Om eventuell fradragsrett for giver, se [pkt. 7.1](#). Se også emnet «Reklameinntekter/-kostnader», [pkt. 2.2](#).

G-2-4.4 Regelmessig personlig understøttelse

Regelmessig personlig understøttelse er som hovedregel skattefri for mottaker. Som understøttelse anses ikke regelmessige betalinger som er vederlag for en motytelse, som f.eks. pensjon i arbeidsforhold eller pensjon, føderåd o.l. ved kjøp av fast eiendom mv. Om vederlagsfri bruk av andres eiendeler, se [pkt. 4.8](#).

G-2-4.5 Underholdsbidrag fra konkursbo

Det er skatteplikt for underholdsbidrag fra konkursbo til konkursskyldner eller skyldnerens familie etter lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs § 106, jf. sktl. § 5-42 bokstav c. Underholdsbidraget inngår i grunnlaget for minstefradrag.

Om fradragsrett hos konkursboet, se [pkt. 6.3](#).

G-2-4.6 Utdeling fra stiftelse eller legat

Utdeling fra stiftelse/legat/understøttelsesforening er som hovedregel skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-42 bokstav b. Dette gjelder uavhengig av om utdelingen skjer som en engangsutbetaling eller som en løpende ytelse. Om unntak for utdanningsstipend, se emnet «Stipend».

Humanitære naturalytelser som f.eks. fritt nattlosji, tøyutlevering, matutlevering, fellesturer, helsebehandling og julegaver vil normalt ikke omfattes av det økonomiske støttebegrepet og er ikke skattepliktig. Det samme kan gjelde enkeltstående kontante bidrag til dekning av akutte, legitime behov.

G-2-4.7 Gaver som direkte erstatter arbeidsvederlag

Om skatteplikt der «avlønning» av medarbeidere i en organisasjon skjer ved direkte penge- støtte fra tredjemann, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», [pkt. 6.3](#).

G-2-4.8 Fri bruk av andres eiendeler

Helt eller delvis vederlagsfri bruk av andres eiendeler, for eksempel bolig eller fritidseiendom, er skattepliktig, se sktl. § 5-20 tredje ledd. Skatteplikten gjelder uansett om den helt eller del-

vis vederlagsfrie bruken har karakter av gave, se emnet «**Bolig – fri bolig**». Om skattefrihet for nære slektninger som dekker alle kostnader vedrørende boligen, se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**», pkt. 8.

G-2-5 Inngangsverdi

Mottaker har rett og plikt til å overta giverens inngangsverdi for de formuesgoder som overføres ved gave, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd. Reglene gjelder som utgangspunkt for alle gaveoverføringer, både i og utenfor virksomhet. Kontinuitet gjelder også ved overføring av aksjer og andeler i selskaper med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-33 og § 10-46, jf. § 10-33. Nærmere om anvendelsen av kontinuitetsprinsippet, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**».

G-2-6 Generelt om fradragsrett for giver/yter

G-2-6.1 Gaver

Kostnader til gaver er som hovedregel ikke fradragsberettiget for giveren. Ved gaveoverføringer vil det som utgangspunkt mangle tilknytning mellom kostnaden og inntektservervet etter hovedregelen i sktl. § 6-1. Det er likevel fradragsrett hvis hovedformålet med å yte gaven er å erverve skattepliktig inntekt, se emnet «**Kostnader – allment om fradrag**», pkt. 5.2. Om grensen mellom gaver og reklamekostnader, se også emnet «**Reklameinntekter/-kostnader**», pkt. 2.3.

«Tap» ved gaveoverføring er som utgangspunkt heller ikke fradragsberettiget. Unntak gjelder for reelt tap innenfor virksomhet, se emnet «**Tap**», pkt. 2.

Om fradragsrett ved gavesalg, se emnet «**Tap**», pkt. 4.

Om fradragsrett for gaver til frivillige organisasjoner, se pkt. 7.

Om fradragsrett for tilskudd til yrkesopplæring og vitenskapelig forskning, se pkt. 9.

G-2-6.2 Regelmessig personlig understøttelse

Regelmessig personlig understøttelse (underholdsbidrag) er som hovedregel ikke fradragsberettiget hos yteren.

G-2-6.3 Underholdsbidrag ytet av konkursbo

Underholdsbidrag som ytes av konkursbo etter konkursloven § 106 er fradragsberettiget i skattepliktig inntekt for boet, jf. sktl. § 2-33 første ledd siste punktum. Om skatteplikt for mottatt bidrag, se pkt. 4.5.

G-2-7 Gaver til visse frivillige organisasjoner

G-2-7.1 Generelt

Skattyter kan på bestemte vilkår og innenfor bestemte beløpsgrenser få fradrag for pengegave til visse frivillige organisasjoner, jf. sktl. § 6-50. Fradragsretten omfatter både gaver som ytes av personlige skattytere og av selskap, f.eks. aksjeselskap eller selskap med deltakerfastsetting.

Det er ikke noe krav om at giveren er medlem av vedkommende organisasjon. Eventuelt gaveelement i medlemskontingenten vil ikke være fradragsberettiget etter regelen i sktl. § 6-50, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) pkt. 2.5.4.

Fradrag etter sktl. § 6-50 kan gis i tillegg til fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring etter sktl. § 6-42 til samme organisasjon, hvis vilkårene for fradrag er oppfylt etter begge bestemmelsene, se nedenfor. Det er ikke noe krav om at skattyter må ha positiv alminnelig inntekt i året. Fradrag for slike gaver kan således etablere eller øke et underskudd til framføring.

Ved såkalt donasjonsbasert crowdfunding, se pkt. 4.3, kan det gis støtte til ulike veldedige formål, f.eks. støtte til katastrofehjelp som flom, jordskjelv mv. Slik støtte vil være fradragsberettiget etter sktl. § 6-50, hvis vilkårene ellers er oppfylt.

G-2-7.2 Krav til organisasjonen**G-2-7.2.1 Generelt**

For at det skal kunne gis fradrag, må mottakeren være et selskap, stiftelse eller sammenslutning som

- har sete i Norge eller i en annen EØS-stat
- ikke har erverv til formål
- oppfyller visse krav til aktivitet, se nedenfor, og
- er registrert i Enhetsregisteret, eller i et relevant offentlig register i hjemstaten for den aktuelle organisasjonen

Selskaper og sammenslutninger må i tillegg ha nasjonalt omfang 1. januar i det året gaven gis, jf. sktl. § 6-50 annet ledd første punktum. For stiftelser gjelder ikke noe slikt krav. Stiftelser må derimot motta offentlig støtte fra stat, fylkeskommune eller kommune i det året gaven gis, jf. sktl. § 6-50 annet ledd siste punktum. Som offentlig støtte regnes ikke

- merverdiavgiftskompensasjon etter [forskrift 15. april 2013 nr. 386 om merverdiavgiftskompensasjon for frivillige organisasjoner](#), eller
- grasrotandel etter [forskrift 15. desember 2017 nr. 2136 om grasrotandel](#), se SKD 3. april 2018 i Utv. 2018/371.

En utenlandsk stiftelse må fremlegge bekreftelse på at den mottar offentlig støtte i hjemlandet.

G-2-7.2.2 Nærmere om kravet «ikke har erverv til formål»

Organisasjonen mv. som mottar gaven kan ikke ha erverv til formål. Om hvilke organisasjoner mv. som ikke har erverv til formål, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)».

I tillegg må organisasjonens vedtekter inneholde bestemmelser om dens formål. Vedtektene må også bestemme at ved en eventuell oppløsning av organisasjonen, skal midlene disponeres for organisasjonens formål, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) pkt. 2.5.2. Er organisasjonen en stiftelse etter [lov 15.juni 2001 nr.59 \(stiftelsesloven\)](#), vil virkningen av oppløsning følge av loven, og vilkåret vil dermed være oppfylt.

G-2-7.2.3 Nærmere om kravet til nasjonalt omfang

Ved vurderingen av om organisasjonen mv. har nasjonalt omfang, kan det legges vekt på organisasjonens formål og aktiviteter, jf. FSFIN § 6-50-1. I kravet til nasjonalt omfang ligger det at aktiviteten må drives ut over det rent lokale, men det kreves ikke aktivitet i alle fylker. For medlemsbaserte organisasjoner kreves det i tillegg at medlemmene har landsdekkende spredning. For giverorganisasjoner som har til formål å samle inn og donere penger til for eksempel utviklingshjelp, kreves det ikke nødvendigvis aktivitet på flere steder, men det stilles krav om at girerne har landsdekkende spredning. Selv om det ikke er et krav om et minste antall medlemmer/givere, vil antallet være en indikasjon på aktivitet og utbredelse av organisasjonen.

Lokale organisasjoner som ikke har nasjonalt omfang kan, ved å slutte seg til en sentralorganisasjon, bli en del av en større organisasjon som regnes å ha nasjonalt omfang. Det stilles imidlertid et minstekrav til formell/organisatorisk binding mellom de enkelte underorganisasjoner for de som kollektivt kan regnes å ha nasjonalt omfang. Det kreves at underorganisasjonene er bundet av ett felles formål, samt at formålet fremgår av den sentrale organisasjonens vedtekter. Det er videre en forutsetning at det er det sentrale ledd som fører regnskap over mottatte gaver og som gir de nødvendige opplysninger i maskinlesbar form til Skattedirektoratet. Kravet er ikke til hinder for at underorganisasjonene kan motta og registrere gavene.

G-2-7.2.4 Nærmere om krav til organisasjonens aktivitet

Organisasjonen som mottar gaven må minst drive én av følgende aktiviteter

- omsorgs- og helsefremmende arbeid for barn eller ungdom, og for eldre, syke, funksjonshemmede eller andre svakstilte grupper
- barne- og ungdomsrettet arbeid innen musikk, teater, litteratur, dans, idrett, friluftsliv o.l.
- religiøs eller annen livssynsrettet aktivitet
- aktivitet til vern av menneskerettigheter eller utviklingshjelp
- katastrofehjelp og virksomhet til forebygging av ulykker og skader
- kulturvern, miljøvern, naturvern eller dyrevern

Finansdepartementet kan i forskrift gi nærmere regulering og begrensning av hvilke områder innenfor kulturvern, jf. siste strekpunkt, som skal være omfattet. Slik forskrift er ikke gitt.

G-2-7.2.5 Nærmere om kravet til registrering

Organisasjonen mv. må være registrert i Enhetsregisteret på innrapporteringstidspunktet, jf. FSFIN § 6-50-3 tredje ledd.

Det er ikke noe krav om at utenlandske organisasjoner mv. må være registrert i Enhetsregisteret. Utenlandske organisasjoner mv. må imidlertid være registrert i et relevant offentlig register i hjemstaten for de aktuelle organisasjonene.

G-2-7.2.6 Brudd på vilkår

Ved grove brudd på vilkårene kan skattekontoret for en periode på inntil tre år frata organisasjonen retten til å motta gaver med fradragrett, jf. sktl. § 6-50 tredje ledd.

G-2-7.2.7 Utelukkelse fra gavefradagsordningen ved brudd på folkeretten

Finansdepartementet kan bestemme at organisasjoner som ellers oppfyller vilkårene i gavefradagsordningen ikke kan motta gaver med rett til fradrag for giver, jf. sktl. § 6-50 fjerde ledd. Bestemmelsen skal sikre norsk oppfølging av vedtak i FNs sikkerhetsråd. Et slikt vedtak kan gjelde både for organisasjoner som allerede er godkjent, og for organisasjoner som oppfyller vilkårene, men som ennå ikke er godkjent.

Fradagsretten bortfaller ved departementets vedtak. Gaver som er gitt frem til vedtak er truffet, er fradagsberettiget hvis vilkårene for fradrag var oppfylt da gaven ble ytet.

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om innhenting av opplysninger fra organisasjonen til bruk ved vurdering av utelukkelse fra gavefradagsordningen, jf. sktl. § 6-50 fjerde ledd tredje punktum. Slike regler var ikke gitt ved avslutningen av redaksjonsarbeidet.

G-2-7.2.8 Offentlig innsyn i mottatte gavebeløp

Skattedirektoratet utarbeider så langt som mulig årlig en offentlig tilgjengelig liste over alle organisasjonene som har mottatt fradagsberettiget gave etter sktl. § 6-50, med oversikt over samlet gavebeløp for den enkelte organisasjon.

G-2-7.3 Vilkår knyttet til gaven

G-2-7.3.1 Generelt

Fradagsretten gjelder for gaver som oppfyller følgende vilkår

- består av et pengebeløp
- utgjør minst kr 500 i løpet av inntektsåret
- innrapporteres elektronisk til Skattedirektoratet

Maksimalt fradrag er kr 25 000 per år.

G-2-7.3.2 Nærmere om minstebeløpet

Skattyter må gi minst kr 500 til den enkelte organisasjon for å få fradrag, jf. sktl. § 6-50 femte ledd første punktum. Mindre pengebeløp til organisasjonen flere ganger i løpet av året gir rett til fradrag, forutsatt at organisasjonen totalt mottar minst kr 500 fra den enkelte giver i løpet av inntektsåret. Gaver til flere organisasjoner kan ikke legges sammen ved anvendelsen av den nedre grensen.

G-2-7.3.3 Nærmere om det maksimale fradagsbeløpet

Det gis maksimalt fradrag med et beløp på kr 25 000 årlig, jf. sktl. § 6-50 femte ledd annet punktum. Dette gjelder uavhengig av hvor mange organisasjoner skattyter har gitt gaver til. Har skattyteren gitt mer enn maksimumsbeløpet ett inntektsår, kan det overskytende ikke overføres til fradrag et senere år. For ektefeller gjelder beløpsgrensen for hver av dem. Hver ektefelle kan således få fradrag for eget innrapportert beløp inntil kr 25 000. Det er ikke adgang til å overføre beløp som er innrapportert hos den ene ektefellen til fradrag hos den andre.

G-2-7.3.4 Innrapportering

Det er et vilkår for fradrag at mottatte gaver innrapporteres elektronisk til Skattedirektoratet fra organisasjonens sentrale ledd innen visse frister, jf. FSFIN § 6-50-3 annet ledd. Regler om opplysningsplikten er gitt i sktflvl. § 7-10 bokstav c og i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 C. Nærmere om dette, se [Skatteforvaltningshåndboken](#).

Skattytere som gir gaver til utenlandske organisasjoner mv. med sete i EØS-området må selv gi opplysninger om gaven i sin skattemelding. Skattyter må på forespørsel kunne fremlegge kvittering fra organisasjonen over mottatt gave. Kvitteringen må inneholde alle opplysninger som er nødvendig for riktig fastsetting av fradraget, herunder givers navn, adresse, norsk fødselsnummer/organisasjonsnummer og gavebeløp i norske kroner.

G-2-7.4 Saksbehandling

G-2-7.4.1 Generelt

Organisasjonen mv. må selv søke Skatteetaten om forhåndsgodkjenning etter sktl. § 6-50. Søknad fra utenlandske organisasjoner skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk.

En søknad skal inneholde

- en redegjørelse for at organisasjonen mv. ikke har erverv til formål
- en redegjørelse for hvilken type aktivitet organisasjonen mv. driver, samt at denne faller inn under godkjente formål i sktl. § 6-50 første ledd alternativene a) til f)
- en redegjørelse for at organisasjonen mv. har nasjonalt omfang per 1. januar i det året gaven mottas. Omfanget må dokumenteres, f.eks. ved oversikt over omfanget av organisasjonens aktivitet, hvor aktiviteten utøves, antall medlemmer/givere, geografisk utbredelse mv.
- organisasjonens vedtekter, herunder kreves at vedtektene inneholder bestemmelse om organisasjonens formål, samt at organisasjonens midler i tilfellet oppløsning skal tilfalle tilsvarende godkjent formål
- organisasjonens årsregnskap og årsberetning
- for stiftelser skal dokumentasjon for mottatt offentlig støtte vedlegges søknaden

Skattekontoret fatter vedtak om hvorvidt organisasjonen tilfredsstiller vilkårene for å motta gave med fradragsrett for giveren.

Kommer skattekontoret til at vilkårene er oppfylt, vil organisasjonen bli ført opp på listen over godkjente organisasjoner på skatteetaten.no

Avslag på søknad om godkjenning kan påklages til Skattedirektoratet i samsvar med reglene i skatteforvaltningsloven kap. 13.

G-2-7.4.2 Lokale organisasjoner tilknyttet sentral sammenslutning

Lokale organisasjoner som ikke har nasjonalt omfang kan ved å slutte seg til en sentralorganisasjon bli en del av en større organisasjon som regnes å ha nasjonalt omfang, se [pkt. 7.2.3](#). Det er en forutsetning at det er det sentrale ledd som fører regnskap over mottatte gaver og som gir de nødvendige opplysningene elektronisk til Skattedirektoratet innen fastsatt frist.

Det stilles også krav om at regnskapet blir revidert av statsautorisert eller registrert revisor dersom gavene overstiger kr 10 000 i året, jf. FSFIN § 6-50-3 første ledd annet punktum. Lokale organisasjoner kan etter dette motta og registrere gaver, men må så rapportere dette til det sentrale leddet i organisasjonen som har ansvaret overfor skattemyndighetene for at vilkårene i loven og forskriften er oppfylt.

G-2-8 Gaver til en stats alminnelige statskirke

Det er fradragsrett for gaver til Den norske kirke og en EØS-stats alminnelige statskirke innenfor rammene for gaver til frivillige organisasjoner. Dette gjelder under forutsetning av at gaven blir innrapportert på tilsvarende måte som for frivillige organisasjoner, jf. sktl. § 6-50 sjette ledd.

G-2-9 Tilskudd til yrkesopplæring og vitenskapelig forskning

G-2-9.1 Generelt

Det er i sktl. § 6-42 gitt regler om inntektsfradrag for tilskudd til institutt som under medvirkning fra staten forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring. Nærmere om vilkårene, rammene mv., se nedenfor.

G-2-9.2 Avgrensning mot kontingenter mv.

Det er ikke fradragsrett for medlemskontingenter o.l. i foreninger eller institutter som driver yrkesopplæring eller forestår vitenskapelig forskning og heller ikke for lodd i lotterier hvor inntektene skal gå til slike formål.

G-2-9.3 Maksimumsfradrag

Fradrag for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten driver

- yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyters virksomhet, og/eller
- vitenskapelig forskning,

kan på visse vilkår samlet gis med inntil kr 10 000 uten begrensning i forhold til skattyters inntekt. Fradrag for tilskudd med inntil kr 10 000 kan dermed etablere eller øke et underskudd til framføring. Kreves det fradrag for mer enn kr 10 000, kan samlet fradrag gis med inntil 10 % av skattyterens alminnelige inntekt (før fradrag for tilskuddet), men etter fradrag for framførte underskudd fra tidligere år. Se sktl. § 6-42. Hvis alminnelig inntekt omfatter aksjeutbytte, utdeling fra selskap med deltakerfastsetting eller gevinst ved realisasjon av aksjer eller andeler, som er oppjustert i henhold til sktl. § 10-11 første ledd annet punktum, § 10-31 første ledd fjerde punktum, § 10-42 tredje ledd bokstav b eller § 10-44 første ledd tredje punktum, skal oppjusteringen regnes med ved beregningen av maksimalt fradrag. Tilsvarende justering skal foretas hvis det ved realisasjon foreligger et fradragsberettiget tap.

G-2-9.4 Vilkår for fradrag, tilskudd til yrkesopplæring

Skattyteren kan kreve fradrag for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyteren i hans ervervsvirksomhet. Kravet til statlig medvirkning må anses oppfylt hvis staten (Stortinget, Regjeringen, eller et departement) har rett til å oppnevne ett eller flere styremedlemmer, og faktisk gjør det, se FIN 4. juni 1985 i Utv. 1985/396 og FIN 23. mars 1987 i Utv. 1988/273. Vilkåret anses også oppfylt dersom staten medvirker på annen måte, og denne medvirkningen gir mulighet for tilstrekkelig kontroll med bruken av tilskuddene.

Det er en forutsetning at yrkesopplæringen kan ha betydning for skattyteren i hans ervervsvirksomhet eller for hans bransje, ut over den betydningen en mer allmenpreget opplæring har for alle eller de fleste næringsdrivende. Om de kravene som stilles for at opplæringen skal anses som fagspesifikk yrkesopplæring, se FIN 23. mars 1987 i Utv. 1988/273.

Tilskudd kan ytes til både faste skoler og enkeltstående kurs.

Fradrag for tilskudd til yrkesopplæring gis i den virksomheten den vedrører.

G-2-9.5 Vilkår for fradrag, tilskudd til vitenskapelig forskning

Det kan kreves fradrag ved inntektsfastsettingen for tilskudd (gave, donasjon mv.) til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning. Det er ikke noe krav om at giveren driver virksomhet.

Vitenskapelig forskning vil som regel være undersøkelses- og utredningsarbeid som foretas av vitenskapelig kvalifisert personale og som får vitenskapelige artikler og/eller bøker som resultat. Arbeid med innsamling og katalogisering av informasjon vil være en naturlig del av underlagsarbeidet for forskningen. Som kostnad til vitenskapelig forskning anses også lønn for vitenskapelig personale, erverv av vitenskapelig materiale, f.eks. fagbøker, utstyr og instrumenter til bruk i forskningen.

Kravet til statlig medvirkning må anses oppfylt hvis staten (Stortinget, Regjeringen, eller et departement) har rett til å oppnevne ett eller flere styremedlemmer, og faktisk gjør det, se FIN 4. juni 1985 i Utv. 1985/396 og FIN 23. mars 1987 i Utv. 1988/273. Vilkåret anses også oppfylt dersom staten medvirker på annen måte, og denne medvirkningen gir mulighet for tilstrekkelig kontroll med bruken av tilskuddene. Dette vilkåret er oppfylt bl.a. for statlige universite-

ter, vitenskapelige høyskoler og institutter ved disse. Kravet om statlig medvirkning vil også være oppfylt for private universiteter og høyskoler som er akkreditert i henhold til [universitets- og høyskoleloven](#) (lov 1. april 2005 nr. 15). Om at bidraget må behandles separat og øremerkes når instituttet ikke utelukkende driver vitenskapelig forskning, se FIN 29. september 1988 i Utv. 1988/720.

G-2-9.6 Innrapportering

Institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring, og som mottar tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven, har plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene om mottatte tilskudd, jf. [sktflv. § 7-10 bokstav a](#). Nærmere regler er gitt i skatteforvaltningsforskriften § 7-10 A. Om dette, se [Skatteforvaltningshåndboken](#).

G-2-9.7 Saksbehandling

Instituttet må selv søke Skatteetaten om forhåndsgodkjenning. En søknad skal inneholde instituttets vedtekter. Hvis det ikke fremgår av disse at et departement (eventuelt Regjeringen eller Stortinget) er gitt adgang til å oppnevne en representant til instituttets styre, må det dokumenteres hvordan staten medvirker og hvordan denne medvirkningen sikrer at staten har tilstrekkelig kontroll med bruken av midlene. Vedtektene må bestemme at overskytende midler ved en eventuell oppløsning skal anvendes i overensstemmelse med instituttets formål. Videre bør det redegjøres for instituttets aktivitet og for øvrig på hvilket grunnlag vilkårene i sktl. § 6-42 anses oppfylt.

Skattekontoret behandler søknaden og fatter vedtak om hvorvidt instituttet tilfredsstiller vilkårene for å motta tilskudd med fradragsrett for giveren. Kommer skattekontoret til at vilkårene er oppfylt, vil instituttet bli ført opp på listen over godkjente organisasjoner.

Avslag på søknad om godkjenning kan påklages til Skattedirektoratet i samsvar med reglene i skatteforvaltningsloven kap. 13.

Oversikt over institutter registrert som godkjent finnes på skatteetaten.no

G-3 Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.

G-3-1 Låneomkostninger mv.

Om gebyr og andre omkostninger ved etablering, opprettholdelse og terminering av lån, se emnet [«Renter av gjeld»](#).

G-3-2 Forvaltningsgebyr

Omkostninger ved oppbevaring/forvaltning av verdipapirer som kan gi skattepliktig inntekt, er fradragsberettiget.

Forvaltningsgebyr som statsforvalteren beregner seg av påløpte renter av bankkonti tilhørende personer som er satt under vergemål er fradragsberettiget. Fradraget er et «fordelingsfradrag», se emnet [«Fordelingsfradrag»](#).

G-3-3 Gebyr knyttet til indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning

G-3-3.1 Generelt

Om skatlegging av avkastning og gevinst/tap på indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning, se emnet [«Verdipapirer»](#), [pkt. 3.4](#). Se også FIN 14. september 2005 i Utv. 2005/1170, FIN 18. april 2006 i Utv. 2006/975 og FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

G-3-3.2 Tegningsgebyr

Gebyrer som knytter seg til etableringen av spareordninger, ofte kalt tegningsgebyr eller etableringsgebyr, er fradragsberettiget etter de alminnelige regler, jf. sktl. § 6-1.

Gebyret anses å knytte seg til avkastningen av spareordningen og er fradragsberettiget på det tidspunkt avkastningen gjøres opp. Der spareordningen er utformet slik at en økning i indeksen ett år ikke kan tapes ved en nedgang i indeksen et senere år, skal tegningsgebyret komme til fradrag med en forholdsmessig del over bindingstidens løpetid. Hvis avkastningen først er endelig ved utløpet av spareordningens løpetid, kommer gebyret til fradrag ved opphøret.

G-3-3.3 *Gebyr ved førtidig innløsning*

Vederlag som kunden betaler for å komme seg ut av spareordningene før bindingstidens utløp (avbruddsgebyr) behandles som tap ved innløsningen. Avbruddsgebyr er fradragsberettiget, når spareformen er i virksomhet eller gjelder mengdegjeldsbrev. Om begrepet «mengdegjeldsbrev», se emnet «**Verdipapirer**», pkt. 1. Tilsvarende gjelder for administrasjonsgebyr som debitor beregner for å dekke kostnadene ved den førtidige innløsningen.

Foreligger det en positiv avkastning, kan avbruddsgebyret også utenfor virksomhet avregnes mot denne innenfor rammen av den positive avkastningen, se FIN 18. april 2006 i Utv. 2006/975. Slik avregning kan imidlertid ikke gjøres for administrasjonsgebyret.

G-3-4 *Gebyrer i forbindelse med registrering i verdipapirregister*

G-3-4.1 *Årsavgift*

Årsavgift som gjelder kontohold i verdipapirregister er fradragsberettiget både i og utenfor virksomhet.

G-3-4.2 *Transaksjonsgebyr*

Transaksjonsgebyrer til kontofører eller megler, herunder gebyr ved flytting og frigivelse av verdipapir, er ikke fradragsberettiget ved direkte fradragsføring i transaksjonsåret, men skal tas i betraktning ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap i realisasjonsåret.

Om transaksjonsgebyrer ved erverv og realisasjon av aksjer, se emnet «**Aksjer – realisasjon**», pkt. 6.2.7.

G-3-4.3 *Etablering av handelsfullmakt*

Gebyr til kontofører for etablering av fullmakt til å omsette verdipapir gir ikke direkte fradragsrett, men skal først tas i betraktning ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap ved første realisasjon som finner sted på grunnlag av fullmakten.

G-3-5 *Uttaksprovisjon*

På visse bankinnskudd får skattyteren godskrevet full rente hvert år, men må tåle reduksjon ved uttak med fastsatt prosent av det uttatte beløp.

Ved inntektsfastsettingen skal uttaksprovisjonen i sin helhet gå til fradrag i det år uttaksprovisjonen blir avregnet. Dette gjelder selv om uttaksprovisjonen overstiger akkumulerte renter på kontoen, og uten hensyn til om det dreier seg om konti i eller utenfor virksomhet.

G-3-6 *Betalingsgebyr, uttaksgebyr mv.*

Etter ulike ordninger belaster mange banker kundene med gebyrer når de bruker betalingskort, giro, sjekker mv. som betalingsmiddel eller ved uttak av kontanter. Fradrag ved inntektsfastsettingen for slike gebyrer gis bare dersom de er pådratt i inntektsgivende aktivitet.

G-3-7 *Kontoholdsgebyr*

Kontoholdsgebyr er et månedlig/årlig gebyr som enkelte banker belaster kundene uavhengig av faktiske innskudd eller uttak. Fradrag ved inntektsfastsettingen for slike gebyrer gis bare dersom de er pådratt i inntektsgivende aktivitet.

G-3-8 *Medlemskap i fordelsordninger*

Frivillig innbetalt gebyr som bare gir kunden fordeler i banken, f.eks. ved å redusere ikke-fradragsberettigede kostnader til girobetaling, uttaksgebyr mv., er ikke fradragsberettiget. Gebyr

kan likevel være fradragsberettiget dersom ordningen hovedsakelig reduserer gebyrer mv. som er pådratt i inntektsgivende aktivitet.

G-4 Gevinst- og tapskonto

– Sktl. § 9-7, § 14-44 til § 14-48, § 14-53, § 14-70, § 14-72 og § 18-6 femte ledd

G-4-1 Oppretting av gevinst- og tapskonto

G-4-1.1 I virksomhet

G-4-1.1.1 Generelt

I virksomhet skal det som utgangspunkt opprettes bare én gevinst- og tapskonto for hvert

- enkeltpersonforetak
- selskap med deltakerfastsetting
- aksjeselskap, innretning mv.

Driver en person eller et selskap flere atskilte virksomheter, skal det opprettes én gevinst- og tapskonto for hver virksomhet, jf. sktl. § 14-45 første ledd. Det må vurderes konkret hva som er én eller flere virksomheter.

G-4-1.1.2 Visse tomtsalgsgevinster innvunnet i 2015 eller tidligere

Gevinst ved realisasjon av tomt fra alminnelig jordbruk eller skogbruk innvunnet i 2015 eller tidligere, skulle ikke inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt når samlet gevinst i inntektsåret ikke oversteg kr 150 000, jf. dagjeldende sktl. § 12-11 fjerde ledd. For slike gevinster måtte det derfor opprettes en egen gevinst- og tapskonto, i den utstrekning gevinsten ikke ble direkte inntektsført i realisasjonsåret. Inntektsføring fra slik gevinst- og tapskonto etablert i 2015 eller tidligere, skal heller ikke i etterfølgende år inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt, se SKD 10. februar 2016 i Utv. 2016/390, og på www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/. Dette medfører at slik gevinst fortsatt må stå på egen gevinst- og tapskonto.

G-4-1.1.3 Enkeltpersonforetaks gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk

Gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk som er innvunnet i 2016 eller senere, skal ikke inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt i enkeltpersonforetak, jf. sktl. § 12-11 fjerde ledd. Det samme gjelder gevinst ved realisasjon av melkevote når denne realiseres sammen med gårdsbruket. Nærmere om dette, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», pkt. 4.3. Da sktl. § 12-11 fjerde ledd er en unntaksbestemmelse, må det for slik gevinst etableres en egen gevinst- og tapskonto for den delen av gevinsten som ikke inntektsføres direkte i realisasjonsåret.

For gevinst innvunnet i 2015 eller tidligere gjelder tidligere regler om at gevinsten inngår i grunnlaget for beregning av personinntekt, se SKD 10. februar 2016 i Utv. 2016/390, og på www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/.

G-4-1.2 Utenfor virksomhet

I inntektsgivende aktivitet utenfor virksomhet skal det som hovedregel opprettes bare én gevinst- og tapskonto for hver person i den utstrekning vedkommende har gevinst, tap mv. som skal inn på slik konto. I et sameie med bruttofastsetting opprettes ikke gevinst- og tapskonto i sameiet, men hos hver av sameierne.

G-4-1.3 Ektefeller

Det opprettes gevinst- og tapskonto for hver virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet som eies/drives av den ene eller begge ektefellene. Det opprettes bare én gevinst- og tapskonto for hver aktuell kommune i felles bedrift. Driver ektefellene virksomheten som et selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-48 og FSFIN § 10-48, er det selskapet som skal opprette gevinst- og tapskonto.

G-4-1.4 Skatteplikt til flere kommuner

For personlige skattytere skal det opprettes én gevinst- og tapskonto for hver kommune som skal tilordnes gevinst eller tap, jf. sktl. § 14-45 første ledd. Dette må gjøres i den utstrekning det er nødvendig av hensyn til reglene om stedbunden inntekts- og fradragføring fra gevinst- og tapskonto. Selskaper og innretninger som er selvstendige skattesubjekter er bare skattepliktige til staten, jf. sktl. § 2-36 annet ledd, slik at det for disse bare er aktuelt med én gevinst- og tapskonto. For selskaper med deltakerfastsetting er det også bare aktuelt med én gevinst- og tapskonto, da deltakere bosatt i Norge bare skattlegges i bostedskommunen, jf. sktl. § 3-3 niende ledd, og deltakere bosatt i utlandet skattlegges for sin andel normalt i den kommunen hvor selskapet driver virksomheten. Se også emnet «Skattestedet», pkt. 2.3.2.

G-4-2 Hva skal tilføres kontoen

G-4-2.1 *Gevinst/tap på driftsmidler i saldogruppe e-i og gevinst i saldogruppe b*

Ved realisasjon av driftsmidler i og utenfor virksomhet skal gevinst- og tapskontoen

- tillegges/fradras gevinst/tap i saldogruppe e-i, jf. sktl. § 14-45 annet ledd, og sktl. § 14-44 tredje ledd første punktum,
- tillegges negativ saldo (gevinst) i saldogruppe b, forretningsverdi, jf. sktl. § 14-45 annet ledd og sktl. § 14-44 tredje ledd annet punktum (tap ved realisasjon av forretningsverdi (tom positiv saldo) skal ikke overføres gevinst- og tapskonto)

Nærmere om beregningen av gevinst/tap som skal overføres gevinst- og tapskonto ved hel eller delvis realisasjon av driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel», pkt. 6.1.

G-4-2.2 *Gevinst og tap på driftsmidler i kraftverk som avskrives lineært*

Gevinst og tapskontoen skal også tillegges/fradras

- gevinst/tap på særskilte driftsmidler i kraftverk som kan avskrives lineært etter sktl. § 18-6, og
- gevinst/tap på driftsmidler i vindkraftverk som avskrives lineært etter sktl. § 14-51.

G-4-2.3 *Gevinst og tap på driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene eller reglene om skattemessig lineær avskrivning i kraftverk og vindkraftverk*

G-4-2.3.1 *Driftsmidler i virksomhet, generelt*

Ved realisasjon i virksomhet av driftsmidler som

- ikke er avskrivbare, med unntak for finansielle eiendeler som aksjer, verdipapirer mv.
- avskrives lineært
- kan avskrives skjønnsmessig, eller
- er direkte kostnadsført i ervervsåret

kan eventuell gevinst inntektsføres i realisasjonsåret. I den utstrekning gevinsten ikke inntektsføres i realisasjonsåret, skal den tillegges virksomhetens gevinst- og tapskonto, se sktl. § 14-45 tredje ledd, jf. § 14-53. Eventuelt tap skal alltid fradras gevinst- og tapskontoen. Dette gjelder også ved realisasjon av arealer som er driftsmiddel i jord- og skogbruksvirksomhet. Om behandling av gevinst/tap ved realisasjon av ikke-avskrivbar forretningsverdi, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

G-4-2.3.2 *Driftsmidler i virksomhet, særlig om tomtegevinster*

Gevinst ved realisasjon av tomt som er driftsmiddel i virksomhet følger reglene for øvrige ikke-avskrivbare driftsmidler, se ovenfor. Er tomtene å betrakte som omløpsmidler i virksomhet (varelager), kan ingen del av gevinsten føres på gevinst- og tapskonto.

G-4-2.3.3 *Driftsmidler utenfor virksomhet*

Ved realisasjon av driftsmidler utenfor virksomhet som ikke kan avskrives etter saldoreglene, f.eks. utleiebolig eller tomt under avskrivbar bygning, kan gevinsten/tapet ikke overføres gevinst-/tapskonto, men skal skattlegges/fradras i realisasjonsåret. Ved realisasjon av avskrivbar bygning med tomt utenfor virksomhet, må derfor vederlaget splittes dersom gevinsten/tapet vedr. bygningen skal overføres gevinst- og tapskonto.

G-4-2.3.4 Finansielle eiendeler

Gevinst/tap på verdipapirer, fordringer eller andre finansielle eiendeler i virksomhet kan ikke tillegges gevinst og tapskonto, jf. sktl. § 14-53 fjerde punktum. Det samme gjelder kontrakter, f.eks. om kjøp eller leie av driftsmiddel. Gevinst/tap skal skatlegges/fradras i realisasjonsåret, se f.eks. FIN 13. mai 1997 i Utv. 1997/884 (kontrakter som ga rett til fremtidige befraktningsinntekter og kontrakt om innleie av skip). Se også avgjørelse av [Skatteklagenemnda \(SKNS1-2021-85.\)](#) (kompensasjon for tapte leieinntekter for utleier ved avslutning av leiekontrakt).

G-4-2.4 Gevinst/tap ved stiftelse av rettighet i formuesobjekt

Stiftelse av varig rettighet i formuesobjekt mot engangsvederlag likestilles med realisasjon av en del av formuesobjektet så langt som rettigheten rekker, jf. sktl. § 9-2 annet ledd. Reglene om overføring til gevinst- og tapskonto gjelder også ved slik stiftelse av rettighet dersom det underliggende formuesobjektet er et driftsmiddel hvor gevinst/tap følger reglene om overføring til gevinst-/tapskonto.

G-4-2.5 Gevinst ved realisasjon av hel buskap på gårdsbruk ved opphør av driftsgren

Gevinst ved realisasjon av hel buskap på gårdsbruk ved opphør av driftsgren kan legges til gevinst- og tapskontoen etter sktl. § 14-44 sjette ledd, se nærmere emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», pkt. 4.12.

G-4-2.6 Inntektsføring av vederlag mv. ved realisasjon av driftsmiddel i saldogrupper e-i

Er vederlaget mv. ved realisasjon av et driftsmiddel som står på en saldo i gruppe e-i, inntektsført i sin helhet i realisasjonsåret, skal eventuell restsaldo (tom positiv saldo) overføres til gevinst- og tapskonto. Ved delvis inntektsføring, beregnes gevinst/tap på vanlig måte med den ikke-inntektsførte delen av vederlaget mv. som utgangsverdi.

G-4-2.7 Betinget avsatt gevinst

Om når og hvor stor del av gevinsten som skal tilføres gevinst- og tapskonto i tilfeller hvor skattyteren ikke reinvesterer en betinget avsatt gevinst, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

G-4-3 Inntekts-/fradragføring fra gevinst- og tapskontoen**G-4-3.1 Hovedregel**

Er gevinst- og tapskontoens netto beløp ved årets utgang positiv, dvs. at gevinster mv. er større enn tap, skal minst 20 % av nettobeløpet på kontoen inntektsføres, jf. sktl. § 14-45 fjerde ledd første punktum.

Er kontoens nettobeløp ved årets utgang negativ, dvs. at tapene er større enn gevinstene, kan inntil 20 % av nettobeløpet fradragføres etter skattyterens eget valg, jf. sktl. § 14-45 fjerde ledd annet punktum.

G-4-3.2 Skjønnsfastsetting

Skattemyndighetene kan fastsette skattegrunnlaget ved skjønn når skattyter selv ikke har foretatt noen fastsetting, jf. sktfvl. § 12-2. Ved skjønnsfastsettingen skal inntektsføring av saldoen på gevinst- og tapskontoen normalt foretas med minimumssatsen i sktl. § 14-45. Negativ saldo på gevinst- og tapskontoen skal i slike tilfeller fradras med 20 %. Positiv eller negativ saldo på gevinst- og tapskonto som ved årets utgang er mindre enn kr 15 000 som nevnt i [pkt. 3.3](#) skal i slike tilfeller inntektsføres/fradras i sin helhet.

G-4-3.3 Kontobeløp under kr 15 000

Er gevinst- og tapskonto positiv ved årets utgang, men nettobeløpet er under kr 15 000 etter at årets gevinst og tap mv. er tilført, men før årets inntektsføring fra kontoen, skal hele beløpet inntektsføres, jf. sktl. § 14-47 annet ledd.

Er kontoen på tilsvarende måte negativ med et tallbeløp mindre enn kr 15 000, kan hele eller deler av beløpet fradragføres etter skattyterens eget valg, jf. sktl. § 14-47 første ledd.

G-4-3.4 Oppgjør av kontoen

I følgende tilfeller skal kontoen gjøres opp ved at rest positivt beløp inntektsføres eller at negativt beløp fradragsføres, jf. sktl. § 14-48

- ved oppgjør av dødsbo etter offentlig skifte i de tilfellene hvor gevinst- og tapskonto ikke videreføres hos gjenlevende ektefelle, samboer eller annen arving i medhold av sktl. § 9-7 første eller annet ledd. Om videreføring ved arv og gave, se [pkt. 3.5](#), [pkt. 3.6](#) og emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».
- ved likvidasjon av selskap som er eget skattesubjekt, i likvidasjonsåret
- ved oppløsning av selskap med deltakerfastsetting, i oppløsningsåret
- ved opphør av skatteplikt til Norge etter norsk intern rett, i opphørsåret. Omfatter opphøret av skatteplikt andel i selskap med deltakerfastsetting, skal inntekts- og fradragsføringen skje med en andel av beløpet på selskapets gevinst- og tapskonto, som tilsvarer den andelen som etter det underliggende rettsforhold må tilordnes den/de deltaker(e) som skatteplikten opphører for. Om unntak for oppgjør av gevinstsaldo ved opphør av skatteplikt på grunn av flytting til annen EØS-stat, se nedenfor.

Er ikke vilkårene ovenfor oppfylt, skal det ikke foretas noe oppgjør av enkeltpersonforetaks/selskaps gevinst- og tapskonto fordi

- virksomheten opphører i enkeltpersonforetak
- virksomheten opphører i aksjeselskap uten at selskapet oppløses
- et selskap med deltakerfastsetting som er formelt stiftet etter selskapsloven, opphører å drive virksomheten uten å bli oppløst
- en deltaker i selskap med deltakerfastsetting dør

Om når et selskap med deltakerfastsetting anses oppløst, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)».

G-4-3.5 Videreføring av gevinst- og tapskonto ved arv

Ved arv skal dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle/samboer som overtar i uskifte, overta avdødes gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Etter utlodning fra dødsbo skal gevinst- og tapskonto som knytter seg til virksomhet, videreføres av arving som overtar virksomheten, jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum. Er gevinst- og tapskontoen ikke knyttet til en virksomhet, skal den overtas av loddeierne i samme utstrekning som de er loddeiere i boet, når de overtar ansvaret for avdødes gjeld, jf. sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum. Se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 2](#). Ved offentlig skifte av dødsbo skal gevinst- og tapskonto som ikke skal videreføres etter disse reglene, inntekts-/fradragsføres senest før skiftet slutes, jf. sktl. § 14-48 første ledd, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 2.10](#).

G-4-3.6 Videreføring av gevinst- og tapskonto ved gave og gavesalg

Den som overtar virksomhet ved gave eller gavesalg, skal tre inn i gevinst- og tapskonto knyttet til virksomheten, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd annet punktum. Gaveoverføring/gavesalg hvor gevinst- og tapskonto ikke er knyttet til virksomhet, vil ikke påvirke giverens/selgerens rett og plikt til å videreføre en gevinst- og tapskonto. Se for øvrig emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 4.2](#) og [pkt. 4.3](#).

Ved overdragelse av virksomhet ved gavesalg til en som er arveberettiget etter arveloven kapittel 1 eller 2, (arv på grunnlag av slektskap eller ekteskap), kan overdrageren velge å unnlate inntektsoppgjør og i stedet la reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7 tredje ledd komme til anvendelse, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd. Nærmere om dette, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 5.2](#).

G-4-3.7 Inntektsføring av gevinstsaldo ved opphør av skatteplikt til Norge

G-4-3.7.1 Generelt

Utgangspunktet er at gevinstsaldo skal inntektsføres i sin helhet i det året skatteplikten til Norge opphører etter norsk internrett, jf. sktl. § 14-48 tredje ledd.

Er visse vilkår oppfylt, kan imidlertid gevinstsaldo fortsatt inntektsføres etter vanlige regler når skattyter blir bosatt/hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd. Dette gjelder også når skatteplikten til Norge opphører ved en fusjon eller fisjon etter sktl. § 11-11

første ledd, jf. sktl. § 14-48 femte ledd. Nærmere om reglene ved fusjon og fisjon, se henholdsvis emnet «[Fusjon over landegrensene](#)» og emnet «[Fisjon over landegrensene](#)».

G-4-3.7.2 *Vilkår for fortsatt inntektsføring*

Ved opphør av skatteplikt til Norge, må følgende vilkår være oppfylt for at inntektsføringen kan skje etter de vanlige reglene:

- Personlig skattyter må bli/være skattepliktig som bosatt i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd første punktum. Det er ikke noe krav om at personlig skattyter driver virksomhet
- Selskap må bli hjemmehørende i annen EØS-stat. Blir selskapet hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, må det være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet, se sktl. § 14-48 fjerde ledd første punktum, jf. sktl. § 10-64 bokstav b
- Skattyter må stille sikkerhet dersom det ved utflyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd tredje punktum. Kravet til sikkerhet fastsettes av Skattedirektoratet, som med endelig virkning avgjør om det foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd fjerde og femte punktum. Foreligger det ikke lenger noen slik risiko, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyter treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd sjette punktum.

G-4-3.7.3 *Bortfall av retten til fortsatt inntektsføring*

Retten til fortsatt inntektsføring faller bort, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd syvende og åttende punktum, hvis

- kravet til sikkerhet i et senere inntektsår ikke lenger er oppfylt,
- personen/selskapet blir bosatt/hjemmehørende i et land utenfor EØS,
- et selskap flytter til et lavskatteland innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, eller
- et selskap som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet.

Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal gjenstående på gevinst- og tapskonto inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

G-4-4 **Opphør av virksomhet**

Opphør av virksomhet fører ikke i seg selv til at virksomhetens felles gevinst- og tapskonto må gjøres opp. Det skal fortsatt inntekts-/fradragsføres fra gevinst- og tapskontoen etter de vanlige reglene. Om når gevinst- og tapskonto skal gjøres opp, se ovenfor.

Om adgang til å overføre til gevinst og tapskonto gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler i år etter det året virksomheten har opphørt, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

G-4-5 **Fusjon**

Gevinst- og tapskonto skal ikke gjøres opp ved en eventuell skattefri fusjon, men skal videreføres i det overtakende selskapet.

G-4-6 **Fisjon**

Om fordeling av gevinst- og tapskonto ved skattefri fisjon, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)», pkt. 4.10.2.

G-4-7 **Skifte av eierform**

Enkeltpersonforetak eller selskap med deltakerfastsetting kan i visse tilfeller omdannes til selskap med deltakerfastsetting/aksjeselskap på en slik måte at overføringer av eiendeler og gjeld ikke behandles som realisasjon. Om vilkårene for dette, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)». I slike tilfeller kan virksomhetens gevinst- og tapskonto overføres.

Behandles omdanningen som realisasjon, kan gevinst og tapskonto ikke overføres.

G-5 Gjeld

- Sktl. § 4-1 første ledd, § 4-3, § 4-19, § 4-30 og § 4-31
- Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt av 15. desember 2006 nr. 81 VII overgangsregel til sktl. § 4-2 annet ledd
- Skattebetalingsloven § 6-1 og § 6-2

G-5-1 Generelt

Om det foreligger gjeld har skattemessig betydning i flere sammenhenger. Gjeld er fradragsberettiget ved formuesfastsettingen, jf. sktl. § 4-1. Renter av gjeld er fradragsberettiget ved inntektsfastsettingen etter sktl. § 6-40, se emnet «[Renter av gjeld](#)». Ettergivelse av gjeld er i utgangspunktet ikke skattepliktig. Gjeldsettergivelse kan imidlertid være skattepliktig hvis ettergivelsen oppfyller vilkårene i sktl. § 5-1, se emnet «[Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.](#)». Gjeldsettergivelse som ikke er skattepliktig, kan likevel medføre at underskudd til fremføring faller bort etter sktl. § 14-6 annet ledd. For fordringshaveren kan tap ved manglende tilbakebetaling etter omstendighetene være fradragsberettiget etter reglene om tap på fordringer, se emnet «[Fordringer](#)».

For den som mottar et pengebeløp eller en annen ytelse, kan skatteplikten i en del tilfeller avhenge av om det ved utbetalingen etableres et gjeldsforhold eller ikke. Om grensen mellom lån og andre utbetalinger fra arbeidsgiver/selskap til en ansatt/aksjonær/deltaker mv., se emnet «[Lån – avgrensning mot andre ytelser fra arbeidsgiver/selskap mv.](#)». Lån mv. fra selskap til personlig aksjonær skal skattlegges som utbytte etter sktl. § 10-11 fjerde ledd. Tilsvarende skal lån fra selskap med deltakerfastsetting til personlig deltaker skattlegges som utdeling, jf. sktl. § 10-42 ellefte ledd. Se nærmere emnet «[Lån til aksjonær/deltaker](#)». Hvis slike lån er reelle, skal de likevel anses som lån/gjeld i andre sammenhenger, bl.a. ved formuesfastsettingen, jf. Prop. 1 LS (2015–2016) pkt. 5.1.4.

G-5-2 Hva anses som gjeld

G-5-2.1 Generelt

Som «gjeld» regnes enhver rettslig forpliktelse som påhviler skattyter til å yte noe til andre i penger eller pengers verdi. Det er uten betydning om gjelden er rentebærende eller ikke, og hvordan den har oppstått. Det er ikke noe vilkår at skattyter har mottatt krav på beløpet ved inntektsårets utgang, f.eks. i form av regning eller faktura.

Sentralt ved vurderingen er om det foreligger en rettslig ubetinget forpliktelse til å yte noe uten krav på motytelse.

Betingede forpliktelser anses ikke som gjeld, jf. sktl. § 4-3 første ledd bokstav a. Dette gjelder f.eks. kausjonsforpliktelser som ikke er gjort gjeldende, se [pkt. 3.7](#). Forpliktelser som det ikke er knyttet betingelser til, men som kan falle bort hvis en fremtidig uvisst betingelse inntreffer (resolutiv betingelse) anses som gjeld. Se f.eks. HRD i Utv. 1978/488 (Rt. 1978 s. 1001), LA-1998-1214 i Utv. 1999 s. 782 og SKD 28. mars 2022 i Utv. 2022/600.

G-5-2.2 Gjensidig bebyrdende avtaleforhold

En forpliktelse etter et gjensidig bebyrdende avtaleforhold medfører ikke et gjeldsforhold så lenge den andre parten ikke har oppfylt sin del av avtalen (f.eks. ved å levere en vare eller ved å yte et lånebeløp). Om et tilfelle hvor det ikke forelå noe gjeldsforhold, se LRD (LG-2018-85595) i Utv. 2019/99 (Svelgen Kraft Holding AS). (En avtale om overdragelse av aksjer i et kraftselskap gikk ut på at aksjene skulle overdras etter at det var gitt konsesjon og Konkurransetilsynet hadde gitt samtykke. Den faktiske styringen av kraftverket ble overtatt nesten ett år før konsesjon ble gitt. Retten kom fram til at et justeringsvederlag som kjøper skulle betale fra overtakelsen av driften/styringen av kraftverket og fram til det tidspunktet konsesjon ble gitt, ikke kunne anses som renter. Det ble lagt vekt på at ordlyden i avtalen ikke tilsa at det forelå noe gjeldsforhold eller kredittytelse.)

G-5-2.3 Avgrensning mot egenkapital

Gjeld må avgrenses mot egenkapital. Nedskrivning av egenkapitalen i et selskap er aldri skattepliktig for selskapet. For eieren av egenkapitalinstrument vil tap i alminnelighet bare være fradragsberettiget etter reglene om tap ved realisasjon av aksjer. Det er ikke fradragsrett etter sktl. § 6-40 for ev. beregnede rentekostnader hvis kapitalen må anses som egenkapital. Er gjeldsgraden for et selskap svært høy i forhold til egenkapitalen, kan det være aktuelt at fradragsretten for gjeldsrenter bortfaller/redueres etter interessefelleskapsbestemmelsen i sktl. § 13-1, se emnet «**Tilsidesettelse – internprising og interessefelleskap**», pkt. 5.5.

Om begrensning av fradragsrett for renter av gjeld i konsern og mellom nærstående etter rentebegrensingsregelen i sktl. § 6-41, se emnet «**Rentekostnader – fradragsbegrensning i konsern og mellom nærstående**».

Spørsmålet om det foreligger gjeld eller egenkapital må løses på samme måte for begge parter i rettsforholdet. En fordring for kreditor, vil være gjeld for debitor. Et egenkapitalinnskudd fra innskyteren, vil ikke være gjeld for selskapet.

For å trekke grensen mellom gjeld (fremmedkapital) og egenkapital må det tas utgangspunkt i stiftelsesgrunnlaget. Dersom dette ikke trekker grensen klart, må klassifiseringen i skattemessig sammenheng bero på om det er likheten med lån eller egenkapital som er mest fremtredende, jf. **Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) pkt. 13.3**.

For lån vil det foreligge en alminnelig tilbakebetalingsplikt, mens egenkapitalen bare kan kreves tilbakebetalt ved likvidasjon, utløsning eller lignende, og da som en andel av differansen mellom selskapets eiendeler og forpliktelser på dette tidspunktet. Tilbakebetalingsplikten er det mest sentrale kriteriet for avgrensningen mellom egenkapital og gjeld, se HRD 15. februar 2017 i Utv. 2017/722 (HR-2017-350-A) (Rauma Energi). For øvrig kan det legges vekt på

- om kapitalen er rentebærende eller om avkastningen er overskuddsavhengig
- hva slags prioritet kapitalen har ved insolvens eller likvidasjon
- om kapitalen kan benyttes til dekning av løpende tap (tapsabsorberende evne)
- om kapitalinnskuddet medfører innflytelse over selskapet/foretaket
- kapitalens formelle status og behandling.

Om rettspraksis, se

- HRD i Utv. 2001/1251 (Rt. 2001/851) (CBK) Saken gjaldt skattemessig behandling av såkalt preferansekapital som Kredittkassen og DnB fikk tilført under bankkrisen fra Forrettingsbankenes Sikringsfond og Statens Banksikringsfond, og som ble nedskrevet til null. Ut fra en samlet vurdering av avtalene kom Høyesterett til at kapitaltilførselen måtte anses som egenkapital. Det forelå dermed ikke noen gjeldsettergivelse som var skattepliktig og fremførbart underskudd falt ikke bort. Det ble bl.a. lagt vekt på at kapitalen kunne benyttes til dekning av tap eller underskudd ved den løpende drift (tapsabsorberende evne), at kapitalen var rentefri og at tilbakebetaling bare kunne skje ved avviking eller ved konvertering til aksjer.
- HRD i Utv. 2010/1083 (Rt. 2010/790) (Telecomputing). Saken gjaldt spørsmålet om kapitaloverføring fra et norsk selskap til et amerikansk selskap måtte anses som lån eller egenkapitalinnskudd. Dette spørsmålet måtte i første rekke besvares ved en fortolkning av rettsgrunnlaget for transaksjonen. Dersom en fortolkning av forpliktelsens grunnlag ikke ga noe bestemt svar, måtte klassifiseringen skje ved en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet (avsnitt 44). Høyesterett kom til at det ikke var grunnlag for å omklassifisere kapitaloverføringen fra lån til egenkapitaltilskudd. Fordi valget av finansieringsform hadde en selvstendig forretningsmessig begrunnelse, var det heller ikke grunnlag for å endre klassifikasjonen etter sktl. § 13-1.
- HRD 15. februar 2017 i Utv. 2017/722 (HR-2017-350-A) (Rauma Energi). Saken gjaldt krav om fradrag for renter hos et aksjeselskap. Spørsmålet var om kapitaltilførsel fra en kommune til et heleid aksjeselskap skulle klassifiseres som gjeld eller egenkapital. Det måtte foretas en samlet vurdering av kapitalinnskuddets egenskaper. Avgjørende var om kapitaltilførselen hadde størst likhet med lån eller med egenkapital. HR kom til at kapitaltilførselen, betegnet som ansvarlig lån, måtte anses som et egenkapitaltilskudd. Et vesentlig moment var at kommunen hadde frasagt seg retten til å kreve tilbakebetaling av kapitalen så lenge kommunen var eier av selskapet. Se for øvrig SKD 15. mars 2016 i Utv. 2016/851.

G-5-3 Gjeldsfradrag ved formuesfastsettingen

G-5-3.1 Generelt

Den gjelden som påhviler skattyter ved inntektsårets utgang, er som hovedregel fradragsberettiget ved formuesfastsettingen, jf. sktl. § 4-1 første ledd.

G-5-3.2 Ettergitt gjeld

Gjeld som er ettergitt ved inntektsårets utgang er ikke fradragsberettiget ved formuesfastsettingen. Det samme gjelder hvor ettergivelsen er gitt på bestemte betingelser, hvis de avtalte betingelsene er oppfylt ved inntektsårets utgang.

G-5-3.3 Pantegjeld med eller uten begrenset personlig ansvar

Eier skattyter et formuesobjekt som er stilt som pant for gjeld som ingen har personlig ansvar for, kan gjelden fradras hos skattyter i den utstrekning den ikke overstiger formuesverdien av pantet ved årets utgang. Det samme gjelder dersom skattyter er personlig ansvarlig for gjelden, såfremt ansvaret er begrenset til panteobjektets verdi.

G-5-3.4 Ektefelles og barns gjeld

Fradragsretten omfatter også ektefelles og barns gjeld, når disse skattlegges sammen med skattyter, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)» og emnet «[Barn og ungdom](#)».

G-5-3.5 Verdsetting

G-5-3.5.1 Generelt

Gjeld i norske kroner settes til pålydende, uavhengig av om den er rentebærende.

Gjeld i utenlandsk valuta, omregnes til norske kroner etter kursen ved inntektsårets utgang.

Forpliktelser som består i annet enn penger settes til omsetningsverdi ved inntektsårets utgang av det som skal leveres. Ved salg med forskuddsbetaling verdsettes forpliktelsen normalt til det mottatte vederlaget.

G-5-3.5.2 Andel i selskap med deltakerfastsetting med negativ formuesverdi

Negativ verdi av selskapsandel skal anses som gjeld ved formuesfastsettingen. Nærmere om verdsetting av selskapsandeler, se emnet «[Formue](#)» og emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

G-5-3.5.3 Reduksjon av verdien av gjeld som forholdsmessig faller på eiendeler med verdsettingsrabatt

For skattyter som har eiendeler som etter sktl.

- § 4-10 syvende ledd (næringseiendom)
- § 4-12 første til tredje og femte til sjetten ledd (aksjer, egenkapitalbevis og andeler i verdipapirfond)
- § 4-17 annet ledd (driftsmidler, unntatt næringseiendom) (som driftsmidler regnes i denne sammenhengen også jord- og skogbrukseiendommer), eller
- § 4-40 første punktum (andel i selskap med deltakerfastsetting)

skal verdsettes til mindre enn 100 %, skal verdien av den delen av skattyters gjeld som forholdsmessig faller på disse eiendelene, reduseres tilsvarende, jf. sktl. § 4-19 første og annet ledd.

Nærmere om hvilke eiendeler dette gjelder og størrelsen på den prosentvise reduksjonen, se [pkt. 3.5.5](#).

Primærbolig (utenom våningshus på gårdsbruk) omfattes ikke av bestemmelsen om redusert fradrag for gjeld. Den forholdsmessige delen av gjelden som faller på primærboligen skal derfor komme fullt til fradrag ved formuesfastsettingen. Det samme gjelder for fritidsbolig. Om vektingen av disse ved gjeldsfordelingen, se nedenfor.

For ektefeller beregnes gjeldsreduksjonen på grunnlag av ektefellenes samlede eiendeler og gjeld.

G-5-3.5.4 Vektingen av formuesobjektene ved gjeldsfordelingen

Den delen av skattyters gjeld hvor gjeldsfradraget/verdien på gjelden skal reduseres, skal beregnes til den andelen av gjelden som forholdsmessig faller på disse eiendelene til fulle verdier før den prosentvise reduksjonen som skal skje ved formuesfastsettingen. Ved denne beregningen skal også skattyters primærbolig medregnes til full verdi for reduksjonen til 25 % etter sktl. § 4-10 annet ledd. Se sktl. § 4-19 tredje ledd. Fritidseiendom skal likevel bare medregnes til skattemessig formuesverdi ved vektingen av de ulike eiendelene.

G-5-3.5.5 Eiendeler som gir grunnlag for redusert fradrag for gjeld

Bestemmelsen om gjeldsreduksjon skal anvendes på den delen av skattyters gjeld som faller på:

- børsnoterte aksjer som skal verdsettes til 80 % av kursverdien, jf. sktl. § 4-12 første ledd
- ikke børsnotert aksje som verdsettes til 80 % av forholdsmessig andel av samlet skattemessig formuesverdi, jf. sktl. § 4-12 annet ledd
- ikke børsnotert aksje i utenlandsk selskap som verdsettes til 80 % av antatt salgsværdi 1. januar i skattefastsettingsåret, jf. sktl. § 4-12 tredje ledd første punktum
- egenkapitalbevis som verdsettes til 80 % av kursverdien, jf. sktl. § 4-12 femte ledd
- aksjeandel i verdipapirfond som skal verdsettes til 80 % av aksjeandelens verdi, jf. sktl. § 4-12 sjette ledd annet punktum
- driftsmidler (utenom sekundærbolig og næringseiendom) som verdsettes til 70 % av skattemessig formuesverdi etter sktl. § 4-17 annet ledd. Som driftsmidler regnes i denne sammenhengen også jord- og skogbrukseiendommer.
- akvakulturtilatelse som verdsettes til 25 % av omsetningsverdien etter sktl. § 4-17 tredje ledd
- deltakers andel i selskap med deltakerfastsetting som verdsettes til 80 % av andelens verdi beregnet etter sktl. § 4-40, se § 4-40 siste punktum
- næringseiendom som verdsettes til 80 % av beregnet utleieverdi etter sktl. § 4-10 syvende ledd. Om verdsetting av gjeld ved verdsettingen av formuen i ikke-børsnoterte aksjeselskaper, se emnet «Aksjer – formue», pkt. 5.

Nærmere om verdsettingen av ulike formuesobjekter, se emnet «Formue».

Eksempel på reduksjon av gjeldsfradrag knyttet til verdsettingsrabatt på visse formuesobjekter (i dette tilfellet egenkapitalbevis):

Sum full verdi av eiendeler er kr 20 mill.

Sum gjeld er kr 10 mill.

(Alle tall i tabellen i millioner)

	Primærbolig som skal verdsettes til 25 %	Egenkapital-bevis som skal verdsettes til 80 %	Annen formue som skal verdsettes til full verdi	Sum
Full verdi	6	4	10	20
Skattemessig formuesverdi	1,5 (25 %)	3,2 (80 %)	10 (100 %)	14,7
Fradragsberettiget gjeld (ingen reduksjon)	3	1,6 (2 x 80 %)	5	9,6
Skattepliktig nettoformue	Minus 1,5	1,6	5	5,1

Fradragsberettiget gjeld er i dette tilfellet redusert med kr 400 000, dvs. med 20 % av den gjelden på 2 000 000 som allokteres til egenkapitalbevis ved en fordeling i forhold til formuesobjektene fulle verdier.

G-5-3.6 Fradragsberettigede forpliktelser

Til fradrag i formuen kommer bl.a. følgende forpliktelser

- gjeld til låneinstitusjon, f.eks. bank, kredittforetak eller lignende
- gjeld i forbindelse med kredittkjøp av forbruksvarer
- avbetalingsgjeld
- gjeld til privatpersoner
- fremtidige garanti/reklamasjons- og servicekostnader vedrørende varer og tjenester som er levert ved inntektsårets utgang. Se [pkt. 3.8](#)
- kausjonsansvar, hvor ansvaret har blitt ubetinget, se nedenfor
- påløpte lønninger, feriepenger mv., selv om kravet ikke er forfalt til betaling
- merverdiavgift som står ubetalt per 31. desember i inntektsåret:
- skyldig skatt, trygdeavgift mv. begrenset til
 - forskuddsskatt som er forfalt til betaling før inntektsårets utgang
 - restskatt/trygdeavgift som er fastsatt før utgangen av inntektsåret
 - skatt, trygdeavgift og tilleggsskatt eller -avgift som er fastsatt (vedtatt) ved endrings sak for inntektsårets utgang
- renter av skatt når rentene er forfalt til betaling før inntektsårets utgang
- verdien av plikt til å yte livrente som er skattepliktig formue etter sktl. § 4-2 annet ledd, jf. sktl. § 4-3 annet ledd

G-5-3.7 Kausjonsansvar

En kausjonsforpliktelse er fradragsberettiget ved formuesfastsettingen fra det tidspunktet kausjonsforpliktelsen blir gjort gjeldende.

Ved «simpler kausjon» anses kausjonsforpliktelsen som fradragsberettiget gjeld etter at den er forfalt og det viser seg at hoveddebitor ikke er i stand til å betale den gjelden det er kausjonert for. Hvis det på et tidligere tidspunkt konstateres at hoveddebitor er insolvent, anses kausjonsforpliktelsen som fradragsberettiget gjeld fra dette tidspunktet.

Ved «selvskyldnerkausjon» anses kausjonsforpliktelsen som gjeld fra det tidspunktet hoveddebitor har misligholdt den forpliktelsen det er kausjonert for, uavhengig av hva som er årsaken til misligholdet. Hvis det før forfall kan konstateres at hoveddebitor er insolvent, anses kausjonsforpliktelsen som fradragsberettiget fra dette tidspunktet.

Hvis en forbruker (privatperson), jf. lov 25. juni 1999 nr. 46 om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) § 57, stiller kausjon overfor en bank eller annen finansinstitusjon, kan kravet rettes mot kausjonisten når institusjonen har tatt rettslige skritt mot hoveddebitor for å få tvangsgrunnlag, jf. finansavtaleloven § 71 første ledd. Har institusjonen tvangsgrunnlag for utlegg, kan kravet rettes mot kausjonisten når det er begjært utlegg mot låntakeren, jf. finansavtaleloven § 71 annet ledd.

Hvis en forbruker (privatperson) har stilt pant for egen gjeld overfor en bank eller annen finansinstitusjon, kan krav mot kausjonisten først fremmes når det er gått tre måneder fra institusjonen har begjært tvangsdekning i pantet, jf. finansavtaleloven § 71 tredje ledd.

Hvis kausjonistens regresskrav overfor hoveddebitor har verdi, skal dette føres opp som formuespost hos kausjonisten. Hoveddebitors gjeld er restkravet fra kreditor tillagt regresskravet fra kausjonisten(e).

G-5-3.8 Garanti- og reklamasjonsforpliktelser

Garantikostnader er kostnader som følger av garantier gitt i virksomhet. Garantiene går ut på at det utføres reparasjoner/byttes deler mv. i forbindelse med tidligere leverte varer eller tjenester uten at det ytes særskilt vederlag for dette. I tillegg til kostnader som påløper som følge av garantier, vil forbrukers lovfestede eller avtalte reklamasjonsrett normalt medføre kostnader for selger/produzent.

I samsvar med praksis kan avsetninger i årsregnskapet til garanti- og reklamasjonskostnader for varer og tjenester som er levert ved inntektsårets utgang, fradras formuen som gjeld, forutsatt at avsetningen ikke overstiger sannsynlige kostnader.

G-5-4 Særlig om eierandelskapital

Sparebanker som er finansiert med eierandelskapital, kan fratrekke slik eierandelskapital, overkursfond og utjevningfond som gjeld, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav i. Tilsvarende gjelder for gjensidig forsikringselskap og kredittforeninger.

Egenkapitalbevisene formuesbeskattes hos eierne. Om verdsetting, se emnet «[Aksjer – formue](#)», pkt. 3.2.

G-5-5 Ikke fradragsberettigede forpliktelser

G-5-5.1 Generelt

Følgende forpliktelser kommer ikke til fradrag i formuen

- forpliktelser, som er avhengig av at en betingelse inntreffer, se [pkt. 2.3](#).
- tidsbegrensede bruksrettigheter som er påheftet skattyters formuesobjekter, f.eks. forpliktelsen til å stille hus til disposisjon i forbindelse med forskuddsbetalt husleie, se sktl. § 4-3 bokstav b
- kapitalverdien av føderåd påheftet den skattepliktiges eiendom, se sktl. § 4-3 bokstav c
- kapitalverdien av tidsbegrenset forpliktelse til periodiske ytelser, som for eksempel pensjoner, se sktl. § 4-3 bokstav c
- renter av gjeld så lenge renteterminen ikke er forfalt til betaling, se sktl. § 4-3 bokstav d
- utbytte av verdipapirer så lenge utbyttet ikke er forfalt til betaling, se sktl. § 4-3 bokstav d
- påløpt ikke forfalt skatt, trygdeavgift mv. så som
 - forskuddsskatt som ikke er forfalt til betaling før inntektsårets utgang. Ved utgangen av inntektsåret 2023 vil dette gjelde forskuddsskatt for inntektsåret 2024 for personlige skattytere og forskuddsskatt for inntektsåret 2023 for upersonlige skattytere, jf. skattebetalingsloven § 6-1 og § 6-2
 - restskatt/trygdeavgift som ikke er fastsatt før utgangen av inntektsåret
 - skatt, trygdeavgift og tilleggsskatt/avgift som fastsettes (vedtas) ved endring av inntekts- og/eller formuesfastsettingen etter inntektsårets utgang
 - renter av skatt/avgift når rentene ikke er forfalt til betaling før inntektsårets utgang
 - utsatt skatt ført i regnskapet
- verdien av plikt til å yte individuell livrente som er unntatt fra formuesskatteplikt etter overgangsregel til sktl. § 4-2 annet ledd, se overgangsregelen annet ledd. Om hvilke livrenter som omfattes av overgangsregelen, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)», pkt. 2.2

G-5-5.2 Tosidige avtaler som ikke er helt oppfylt fra begge sider

Dersom en avtale om salg, arbeidsytelse/leie mv. ikke er oppfylt for noen del fra begge parter, skal det ikke tas hensyn til avtalen ved fastsettingen av formuen hos noen av partene.

Har kjøperen betalt ytelsen fullt ut, men selgeren ikke har levert, er det verdien per 31. desember i inntektsåret av den ytelsen som skal leveres som er selgerens gjeld. I praksis vil en i normaltilfelle kunne legge til grunn at verdien er lik forskuddsbetalingen. Denne verdien skal behandles som gjeld hos selgeren.

Har selgeren levert ytelsen fullt ut, men kjøper ikke har betalt, skal kjøperens forpliktelse til å betale behandles som gjeld hos denne.

Er avtalen delvis oppfylt fra den ene eller begge sider, må de samme prinsipper legges til grunn.

G-5-6 Gjeldsfordeling ved skatteplikt til flere kommuner

G-5-6.1 Hovedregel

Har skattyter formue i flere kommuner, fordeles gjelden som hovedregel forholdsmessig etter størrelsen av bruttoformuen i hver kommune.

G-5-6.2 Hyttekommuner

Når formuen i en eller flere kommuner bare består av fritaksbehandlet fritidseiendom, skal gjelden først fordeles til fradrag i formue som er skattepliktig til andre kommuner. Deretter skal eventuelt udekket gjeld fradras i den/de såkalte hyttekommunen(e), se sktl. § 4-30 annet ledd.

G-5-6.3 Selskap med deltakerfastsetting

Om fordeling av gjeld i et selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)». Har skattyter andeler i et selskap med deltakerfastsetting, er det

nettoverdien av slike andeler som skal tas med i bruttoformuen, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

Er gjelden i selskapet større enn formuesverdien av eiendelene og deltakeren har krav på fradrag, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», skal det fradragsberettigede nettobeløpet behandles på samme måte som deltakerens øvrige gjeld.

G-5-6.4 Ektefeller

For ektefeller fordeles gjelden mellom kommunene særskilt for hver av dem. Udekket gjeld hos den ene (også etter at eventuell hyttekommune er belastet, jf. ovenfor), fradras i den andre ektefelles formue.

G-5-7 Utland

G-5-7.1 Person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge med formue i utlandet

For person bosatt eller selskap mv. hjemmehørende i Norge som enten

- har fast eiendom i utlandet, eller
- driver eller deltar i virksomhet i utlandet

og hvor formuen i slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale (fordelingsmetoden), skal fradraget for gjeld i Norge begrenses, jf. sktl. § 4-31. Om gjennomføring av slik begrensning, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 5.3. Er formuen i fast eiendom eller virksomhet i utlandet ikke unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtalen, skal skattyter ha fradrag for all gjeld, også gjeld i utlandet.

Om når andel i ferieanlegg («time-share») i utlandet anses som andel i fast eiendom, se emnet «[Bolig – tidsparter \(time-share\)](#)».

G-5-7.2 Utenlandsboende med formue i Norge

G-5-7.2.1 Generelt

Utenlandsboende skattytere med formue som skal skattlegges i Norge har krav på fradrag for den gjeld som er stiftet til fremme av den aktiviteten som skattlegges her i riket, jf. sktl. § 4-31 femte ledd.

Gjeld som er stiftet ved anskaffelse av fast eiendom i Norge, eller ved senere påkostning på slik eiendom, er fradragsberettiget. Det er ikke et vilkår at gjelden er sikret med pant i eiendommen. Se for øvrig emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 5.2.

G-5-7.2.2 Flere kommuner

Er utenlandsboende skattytere skattepliktige for formue til flere kommuner i Norge, fordeles ikke gjelden forholdsmessig mellom kommunene. Dersom gjelden i en kommune overstiger bruttoformuen, skal den overskytende gjelden etter krav fra skattyter trekkes fra i formuen i de øvrige kommunene.

G-6 Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.

- *Sktl. § 5-1, § 5-15 første ledd bokstav g og § 14-6*
- *Lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) § 25 og § 52*
- *Lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner. (gjeldsordningsloven) § 4-2 og § 5-2*

G-6-1 Generelt

Hel eller delvis ettergivelse av gjeld kan skje i forbindelse med akkord i gjeldsforhandlinger, eller ved at en eller flere fordringshavere ettergir gjeld. Konkurs fører ikke i seg selv til ettergivelse av den del av konkursdebitors gjeld som ikke dekkes av konkursboet.

Gjeld kan også falle bort ved foreldelse. De generelle bestemmelsene om foreldelse står i lov 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer (foreldelsesloven).

Gjeld kan også falle bort ved preklusjon, det vil si at gjelden faller bort når kreditor ikke har meldt kravet innen den frist som er satt i en kunngjøring (proklama), jf. arveloven § 100 flg.

G-6-2 Når anses en gjeldsettergivelse gjennomført

G-6-2.1 *Generelt*

Spørsmålet om når en gjeldsettergivelse er gjennomført, har betydning for når ev. skatteplikt inntreer hvis gjeldsettergivelsen er skattepliktig. Det har også betydning for når debtors underskudd til fremføring skal reduseres eller falle bort, jf. sktl. § 14-6 annet ledd. Videre har det betydning for om det kan gis fradrag for gjelden i skattyters formue.

G-6-2.2 *Gjeldsordning og tvangsakkord*

Ved frivillig gjeldsordning eller tvangsakkord etter lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven), vil en gjeldsettergivelse være gjennomført når den frivillige gjeldsordningen er vedtatt, jf. § 25, eller stadfestelse av tvangsakkord er rettskraftig, jf. § 52.

Ved frivillig eller tvungen gjeldsordning for privatpersoner etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gjeldsordningsloven), vil en gjeldsettergivelse være gjennomført når det foreligger en endelig ettergivelse. En gjeldsordning kan gå ut på at gjelden helt eller delvis skal falle bort med en gang. I så fall vil gjelden være ettergitt på avtale- eller beslutningstidspunktet. Hvis gjeldsordningen går ut på at gjelden helt eller delvis skal falle bort etter utløpet av en gjeldsordningsperiode, vil gjeldsettergivelsen være gjennomført først ved utløpet av gjeldsordningsperioden jf. gjeldsordningsloven § 4-2 første ledd og § 5-2 fjerde ledd.

G-6-2.3 *Enkeltkreditor*

En gjeldsettergivelse anses gjennomført (realisert) når en rettslig bindende viljeserklæring om dette er kommet frem til skyldneren. Det vil ikke være tilstrekkelig at en regnskapspliktig kreditor har avskrevet fordringen som tapt i finansregnskapet. I tilfeller hvor domstol medvirker, vil realisasjonstidspunktet være når avgjørelsen er rettskraftig. Er det satt betingelser for gjeldsettergivelsen, vil ikke dette påvirke realisasjonstidspunktet så lenge betingelsene ikke er brutt ved utgangen av inntektsåret. Det samme gjelder dersom et eventuelt brudd ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for ettergivelsen.

G-6-3 *Formue*

Ved formuesfastsettingen skal det gis fradrag for gjeld som skattyteren hefter for ved inntektsårets slutt (normalt 31. desember), jf. sktl. § 4-1. Gjeld som er endelig ettergitt på dette tidspunktet kan ikke fradras i formuen.

G-6-4 *Inntekt*

G-6-4.1 *Generelt*

En gjeldsettergivelse vil være skattepliktig inntekt hvis den anses vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet. I rettspraksis er det lagt til grunn at ettergivelse som følge av manglende betalingsevne ikke anses som en skattepliktig fordel for debitor. Det er uten betydning at debitor har fått fradrag for gjeldsbeløpet, f.eks. ved kjøp av varer eller driftsmidler eller ved fradragføring av kostnader/avskrivninger.

Om rettspraksis, se

- HRD i Utv. II/358 (Rt. 1928 s. 371) (Klepp). (En gjeldsettergivelse ble ikke ansett skattepliktig. Høyesterett sluttet seg til overrettens begrunnelse om at en fordel ved ettergivelse ikke var skattepliktig, uavhengig av om ettergivelsen måtte anses som en gave eller skjedde som følge av en akkord som var begrunnet i forretningsmessige hensyn, slik tilfellet var her.
- HRD i Utv. II s. 431 (Rt. 1930 s. 328) (Lorna) gjaldt et skipsselskap som fikk ettergitt gjeld i forbindelse med at selskapet ble avvirket etter at selskapets eneste skip var forlist. Under henvisning til Klepp-dommen ble ettergivelsen ikke ansett skattepliktig. Høyesterett viste

til at det her gjaldt en virkelig ettergivelse av gjeld, og ikke om fiksering av en omtvistet fordring.

- LRD (LB-2017-59419) i Utv. 2018/1398). (Comvie AS) Gjeldsettergivelsen var reell, og ble ikke ansett skattepliktig. Skyldes gjeldsettergivelsen annet enn manglende betalings- evne, må spørsmålet om skatteplikt hos debitor avgjøres konkret ut fra eventuell tilknytning mellom fordringshaver og skyldner og hva som er begrunnelsen for ettergivelsen. Vurde- ringen er i prinsippet den samme som om det var ytet et tilsvarende beløp i kontanter mel- lom de aktuelle partene.

G-6-4.2 *Ettergivelse av lån til aksjonær eller deltaker hvor lånebeløpet er skattlagt som utbytte/utdeling*

G-6-4.2.1 *Lån til aksjonær*

Gjeldsettergivelse fra aksjeselskap overfor ikke-arbeidende aksjonær behandles normalt som utbytte hvis lånet er ytet før 7. oktober 2015. Om ettergivelse av slike lån hvor aksjonæren arbeider i selskapet, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», pkt. 6.4.4.

Lån eller sikkerhetsstillelse til aksjonær som er ytet 7. oktober 2015 eller senere, er skatte- pliktig som utbytte i det året lånet gis/sikkerheten stilles, jf. sktl. § 10-11 fjerde ledd. Dette gjelder både for arbeidende og ikke-arbeidende aksjonær. Ettergivelse av lån som er skattlagt som utbytte ved låneopptaket, får ingen inntektsvirkning for debitor/aksjonær. Nærmere om behandlingen av lån fra selskap til aksjonær, se emnet «[Lån til aksjonær/deltaker](#)».

G-6-4.2.2 *Lån til deltaker i selskap med deltakerfastsetting*

Gjeld oppstått før 11. mai 2016 som selskap med deltakerfastsetting ettergir overfor personlig deltaker, skal behandles som utdeling etter sktl. § 10-42 eller som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 bokstav f. Om avgrensningen, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utde- ling](#)», pkt. 7.13.

Lån som selskapet yter til personlig deltaker 11. mai 2016 eller senere, skal skattlegges som utdeling i det inntektsåret lånet tas opp, se sktl. § 10-42 ellevte ledd, jf. § 10-11 fjerde ledd. Ettergivelse av lån som er skattlagt som utdeling ved låneopptaket, får ingen inntekts- virkning for debitor/deltaker. Nærmere om behandlingen av lån fra selskap til deltaker, se emnet «[Lån til aksjonær/deltaker](#)».

G-6-4.3 *Ettergivelse som gave*

Om behandling av fordel vunnet ved gave, se emnene «[Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold](#)» og «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

G-6-4.4 *Ettergivelse av utdanningslån fra Lånekassen*

Hel eller delvis ettergivelse av utdanningslån i Lånekassen i medhold av lov 3. juni 2005 nr. 37 om utdanningsstøtte (utdanningsstøtteleven) § 10 og tilhørende forskrift gitt av Kunns- kapsdepartementet, er ikke skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav g.

For ettergivelse av utdanningslån som faller utenfor utdanningsstøtteleven og Kunnskaps- departementets forskrift, må det vurderes konkret om ettergivelsen er skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-1. Ettergivelse som følge av manglende betalingsevne vil normalt ikke være skattepliktig, se [pkt. 4.1](#).

G-6-4.5 *Ettergivelse av plikten til å yte konsernbidrag*

Om behandling av ettergivelse av fordring oppstått ved konsernbidrag, se emnet «[Aksjesel- skap mv. – konsernbidrag](#)», pkt. 8.

G-6-4.6 *Retten til å fremføre underskudd*

Får debitor ettergitt gjelden som en følge av manglende betalingsevne, skal underskudd til fremføring reduseres tilsvarende ettergivelsen, jf. skatteloven § 14-6 annet ledd. Formålet med bestemmelsen er å hindre at debitor får fradrag for tap som kreditor har lidit. Det er imidlertid ikke et vilkår for bortfall av fremføringsretten at kreditor har fradragrett, eller at det dreier seg om tap i virksomhet. Om begrensninger i adgangen til fremføring av underskudd ved ettergi- velse av gjeld, se emnet «[Underskudd](#)».

G-6-5 Tidfesting av fordel ved ettergivelse

Skattepliktig fordel hos debitor ved ettergivelse av gjeld, skal tidfestes etter vanlige regler, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

G-6-6 Fordringshaver

Om eventuell fradragsrett hos fordringshaveren ved ettergivelse av gjeld, se emnet «[Fordringer](#)».

G-6-7 Spesielt om ettergivelse av gjeldsrenter

Om fradrag for ettergitte renter og fordelingen av ettergitt beløp mellom omkostninger, renter og opprinnelig lånebeløp (hovedstol), se emnet «[Renter av gjeld](#)».

G-7 Gjeldsforhandling

- Sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2, § 2-33 første ledd og § 2-36 annet ledd
- Lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven)
- Lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gjeldsordningsloven)

G-7-1 Generelt**G-7-1.1 Gjeldsforhandling**

Gjeldsforhandling tar sikte på å oppnå en ordning mellom debitor og hans kreditorer om

- betalingsutsettelse
- prosentvis reduksjon av gjelden med endelig virkning
- avvikling av debtors formue, helt eller delvis, eller
- en kombinasjon av disse ordninger

på grunn av debtors manglende betalingsevne, se konkursloven. Loven omfatter ikke ettergivelse av gjeld eller betalingsutsettelse av andre grunner.

Gjeldsforhandling gjennomføres ved

- domstolsbehandling (offentlig akkordforhandling), eller
- private avtaler (underhåndsakkoord)

G-7-1.2 Gjeldsordningsloven

Enkeltpersoner kan oppnå gjeldsordning etter gjeldsordningsloven. Dette gjelder bare personer som ikke driver egen virksomhet eller som bare i ubetydelig grad har gjeld knyttet til egen virksomhet. Skattemessig får dette normalt bare virkninger for fradragsretten for gjeld og gjeldsrenter som er ettergitt, se emnene «[Gjeld](#)» og «[Renter av gjeld](#)».

G-7-2 Skattlegging av administrasjonsbo**G-7-2.1 Eget skattesubjekt**

For at det skal foreligge et administrasjonsbo som er eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2, må alle følgende vilkår være oppfylt

- boet er insolvent, se LRD 20. februar 1987 (Eidsivating) i Utv. 1987/386
- boets siktemål er å avvikle debtors virksomhet
- den reelle bestyrelse av virksomheten/formuesmassen er fratatt debitor og overtatt av gjeldsnemnda

Boet må selv sannsynliggjøre at vilkårene for å etablere et eget skattesubjekt er oppfylt. Gjeldsforhandling (herunder akkordforhandling) etter konkursloven tar normalt ikke sikte på å avvikle skyldnerens virksomhet og boet vil da ikke være eget skattesubjekt. Gjeldsforhandling etter gjeldsordningsloven etablerer ikke et eget skattesubjekt.

Se for øvrig HRD i Utv. II/770 (Rt. 1938/174), HRD i Utv. 1990/264 (Rt. 1989/1174) (Minde AS) og FIN 18. oktober 1985 i Utv. 1985/674.

G-7-2.2 Skattepliktens omfang

Et administrasjonsbo som er eget skattesubjekt skal ikke svare formuesskatt, og skattlegges bare for inntekt av den virksomheten som drives for boets regning, jf. sktl. § 2-33 første ledd.

Inntektsfastsettingen foretas etter samme regler som for konkursbo. Om hvilke inntekter som skal skattlegges og hvordan inntekten fastsettes, se emnet «**Konkurs**». Et administrasjonsbo er bare skattepliktig til staten, jf. sktl. § 2-36 annet ledd.

G-7-2.3 Skattemelding

Boet har plikt til å levere skattemelding etter vanlige regler og frister, se sktfvl. § 8-2 og skatteforvaltningsforskriften § 8-2. Nærmere om dette, se Skatteforvaltningshåndboken.

G-7-3 Skattlegging av debitor

G-7-3.1 Når boet er eget skattesubjekt

G-7-3.1.1 Formue

Er det et administrasjonsbo som er eget skattesubjekt, skattlegges debitor for bruttoformue som ikke inndras i boet, jf. sktl. § 2-33 første ledd. Han skal da ikke ha fradrag for gjeld som inngår i bobehandlingen. Etter bobehandlingen skal debitor bare ha fradrag for den gjeld som ikke falt bort ved gjeldsforhandlingen.

G-7-3.1.2 Inntekt

Er administrasjonsboet eget skattesubjekt, skal debitor etter sktl. § 2-33 første ledd skattlegges for

- inntekter/kostnader hvor tidspunktet for inntekts- og fradragsføring er inntrådt før tidspunktet for boets overtakelse
- bruttoinntekt og kostnader som ikke går inn i boet, se FIN 3. februar 1984 i Utv. 1984/51
- eventuelt underholdsbidrag som utbetales av boet

Om endring av fastsetting hos debitor av eventuelle avsetninger mv., se emnet «**Konkurs**».

Om tilfeller hvor virksomheten opphører, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**».

G-7-3.2 Når boet ikke er eget skattesubjekt

Debitor skattlegges fortsatt for all formue og inntekt når boet ikke skal anses som eget skattesubjekt (se ovenfor).

G-7-3.3 Gjeldsettergivelse

Om gjeldsettergivelse, se emnet «**Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.**».

Om virkning av ettergivelse av gjeldsrenter, se emnet «**Renter av gjeld**».

G-7-3.4 Omkostninger

Omkostninger knyttet til gjeldsforhandlingen er ikke fradragsberettiget.

G-7-3.5 Underskudd

Det er ingen begrensning i debitors adgang til å fradragsføre årets underskudd i øvrige inntekter tidfestet samme år som underskuddet oppstår.

Om eventuell avskjæring eller begrensning i adgangen til fremføring og/eller tilbakeføring av underskudd, se emnet «**Underskudd**».

Underskudd hos bo som er eget skattesubjekt er ikke fradragsberettiget hos debitor.

G-7-4 Fradragsrett for kreditorene

Om vilkårene for fradragsrett hos kreditorer for tap på fordringer og tidfesting av fradraget, se emnet «**Fordringer**».

I-1 Idrett

- Sktbl. § 5-6 tredje ledd
- Skattebetalingsforskriften § 5-6-17
- FSFIN § 6-31-1
- Takseringsreglene § 1-2-8

I-1-1 Generelt

Om den idrettslige aktiviteten skal anses som lønnsarbeid, virksomhet eller ikke-økonomisk aktivitet må avgjøres etter de alminnelige regler, se f.eks. emnet «[Virksomhet – allment](#)».

I-1-2 Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet

I-1-2.1 Inntekter

Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet, er skattepliktige for alle fordeler vunnet ved idretten. Så vel kontante penger, premier, overgangssummer som overskudd på utgiftsgodtgjørelser mv. er skattepliktig.

Skattlegging skal foretas uansett hvem som har ytt fordelene (idrettslag, supporterklubb, firmaer, privatpersoner osv.), når ytelsen må anses oppnådd pga. idrettsutøvelsen.

I-1-2.2 Kostnader

Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet, gis fradrag for kostnader som er pådratt i forbindelse med den inntekt som blir skattlagt. Fradraget begrenses til kostnader som i inntektsåret er påløpt i virksomhet/betalt i lønnsforhold. Kostnadene inngår i minstefradraget dersom utøveren anses som lønsmottaker.

En del idrettsutøvere vil i henhold til sin kontrakt vanligvis få dekket alle sine kostnader av klubben, f.eks. treningsutstyr, reise og diett. Hvis det kreves fradrag for kostnader, og det er tvil om disse dekkes av klubben, må spillere på anmodning kunne legge frem kontrakten og originalbilag for kostnaden.

I-1-2.3 Utland

Når idrettsutøvere som er skattepliktig som bosatt i Norge får fordeler i forbindelse med arrangementer i utlandet, er disse i utgangspunktet skattepliktig i Norge etter intern rett. Skatteavtalen med vedkommende land kan imidlertid begrense den norske beskatningsretten, se FIN 23. februar 2006 i Utv. 2006/490.

Om skattlegging av inntekt for lagidrettsutøvere ved overgang til eller fra utenlandsk klubb, se [pkt. 4.2](#).

Inntekt opptjent av idrettsutøvere som er skattemessig bosatt i utlandet og som deltar i arrangementer her i landet, er skattepliktig, se lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv. 13. desember 1996 nr. 87 og emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», [pkt. 4.2](#).

I-1-3 Idrettsutøvere, ikke-økonomisk aktivitet

Idrettsutøvere som ikke driver virksomhet eller mottar lønn, men som likevel mottar fordeler på grunn av idrettsutøvelsen, vil kunne være skattepliktige for fordelene. Skattlegging kan foretas uansett hvem som har ytt fordelene (idrettslag, supporterklubb, firmaer, privatpersoner osv.).

Følgende fordeler skal for eksempel skattlegges

- vederlag for tapt arbeidsfortjeneste, se også sktl. § 5-10 bokstav c
- fri bil, bolig o.l., se også sktl. § 5-20 tredje ledd

Om idrettsstipend, se emnet «[Stipend](#)», [pkt. 3](#).

For andre fordeler, for eksempel reklameinntekter, premieinntekter mv., kan det normalt legges til grunn at det ikke foreligger skattepliktig fordel.

Fordelen er i alle tilfeller fritatt for beskatning når verdien av ytelsen er under grensen for opplysningsplikt, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav i og emnet «[Skattefri arbeidsinntekt](#)».

Blir idrettsutøveren ikke skattlagt for noen inntekt av idretten, har utøveren heller ikke krav på fradrag for kostnader ved denne.

Skattlegges utøveren for inntekten, skal han ha fradrag for kostnader som vedkommende år påløper til å erverve inntekten. Det er anledning til å begrense fradraget til inntektens størrelse.

I-1-4 Spesielt om lønnede lagidrettsutøvere

I-1-4.1 Generelt

Fotballspillere i alle divisjoner kan, etter å ha fylt 16 år, inngå kontrakt med klubbene om at de skal motta vederlag utover utgiftsgodtgjørelse for å spille fotball. Disse spillerne regnes som lønnstakere hos klubben. Det samme vil normalt gjelde andre lagidrettsutøvere. I henhold til kontrakten kan spilleren motta kontanter eller naturalytelser i forbindelse med deltakelse i kamper, trening, kurs og møter. Godtgjørelsen kan være fast per mnd., per kamp, per trening, per poeng osv.

I-1-4.2 Inntekt

I-1-4.2.1 Generelt

Godtgjørelsene som spillerne mottar, både kontanter og naturalytelser, regnes som skattepliktig inntekt etter de alminnelige regler. Det samme gjelder overskudd på utgiftsgodtgjørelse.

Skattlegging skal foretas uansett hvem som har ytt fordelene (idrettslag, supporterklubb, firmaer, privatpersoner osv.) når ytelsen må anses oppnådd pga. idrettsutøvelsen.

I-1-4.2.2 Vederlag fra kjøpende klubb

Vederlag som utøveren mottar fra den kjøpende klubben, som f.eks. sign-on fee, vil normalt anses som forskudd på lønn fra den kjøpende klubben.

Ved overgang til utenlandsk klubb vil dette forskuddet anses som vederlag for arbeid utført i utlandet, og beskatningsretten kan være begrenset iht. skatteavtale. Se for øvrig emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 4.3.

I-1-4.2.3 Dekning av agentonorar

I forbindelse med spilleroverganger er det vanlig at spilleren engasjerer en agent som har til oppgave å markedsføre spilleren overfor nye klubber og ivareta spillerens interesser i kontraktsforhandlinger mv. Som utgangspunkt er det spilleren selv som er ansvarlig for å dekke kostnadene til agenten. Norges Fotballforbund tillater ikke at agenten engasjeres av den kjøpende klubb. Skal den kjøpende klubb dekke honoraret, må spilleren ev. inngå en avtale med den kjøpende klubb om dette etter at kontrakten er inngått.

Dekker spilleren honoraret selv, anses dette som en kostnad pådratt i forbindelse med arbeidsforholdet som inngår i minstefradraget hvis dette benyttes. Dekkes honoraret av den kjøpende klubb, kan nettomethoden benyttes, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)». Bare et ev. overskudd vil da være skattepliktig.

I-1-4.2.4 Vederlag fra selgende klubb

Dersom utøveren mottar en andel av overgangssummen fra den selgende klubben, skal vederlaget anses som lønn fra den selgende klubb. Hvis vederlaget utbetales fra kjøpende klubb, anses dette også som utbetalt fra selgende klubb hvis vederlaget har grunnlag i ansettelseskontrakten med selgende klubb.

I-1-5 Funksjonærer

Fordeler som funksjonærer oppebærer på stevner, bingotilstelninger o.a., anses som lønn eller honorar utenfor virksomhet. Eventuelle kostnader er fradragsberettiget og inngår i minstefradraget. Om begrensning i lønnsopplysningsplikt, og dermed skatteplikt for beløp mottatt fra skattefrie institusjoner inntil bestemte beløpsgrenser, se emnet «[Skattefrie arbeidsinntekt](#)» og Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktflv. § 7-2.

I-1-6 Trenerer

Trenerer behandles som funksjonærer.

I-1-7 Dommere, teknisk personell

Dommere, teknisk personell mv. behandles normalt som funksjonærer.

Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere innen lagidretter hvor det er nødvendig med spesielt utstyr, som f.eks. sko, drakt, beskyttelse mv., godkjennes som skattefri godtgjørelse ved skattleggingen med inntil kr 310 per oppdrag (2022). Samlet skattefri utstyrsgodtgjørelse som utbetales til idrettsdommeren fra samme oppdragsgiver, kan ikke overstige kr 3 100 per år (2022), se takseringsreglene § 1-2-8. Utstyrsgodtgjørelsen kan utbetales i tillegg til beløp som er skattefritt etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav i, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1.

I-1-8 Klubbens forhold

Klubben har opplysningsplikt og trekkplikt i henhold til vanlige regler og skal dessuten svare arbeidsgiveravgift på vanlig måte. Om de særlige begrensninger i lønnsopplysningsplikten for utbetaling fra skattefrie institusjoner, se Skatteforvaltningshåndboken. I hvilken utstrekning idrettslag skal anses som skattefrie institusjoner, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)».

I-1-9 Fond for idrettsutøvere**I-1-9.1 Generelt**

For aktive idrettsutøvere kan det opprettes fond i henhold til «Standard vedtekter for særforbundenes fond for aktive idrettsutøvere», godkjent av FIN. Ordningen gjelder ikke for utøvere av lagidrett, for eksempel fotballspillere. Midler som settes inn på fondet vil være økonomiske bidrag av enhver art som skriver seg fra reklame, premiepenger, sponsorvirksomhet og annen økonomisk støtte eller godtgjørelse.

Idrettsutøvere har mens de fremdeles er aktive, rett til å få utbetalt av sin konto i fondet, erstatning for tapt arbeidsfortjeneste, dagpenger mv. og beløp som medgår til dekning av kostnader i forbindelse med idrettsutøvelsen, når utbetalingene godkjennes etter de gjeldende lover og bestemmelser i det enkelte særforbund. Når idrettsutøveren slutter å konkurrere aktivt, skal innestående på fondet inklusiv avkastning utbetales i like store avdrag fordelt over et på forhånd bestemt antall år, maksimalt 6 år, regnet fra det tidspunkt utøveren slutter som aktiv idrettsutøver.

I-1-9.2 Formue

Idrettsutøverne skal formuesskattlegges for beløp innestående på fondet ved utgangen av inntektsåret.

I-1-9.3 Inntekt**I-1-9.3.1 Innbetaling til fond**

Inntekt vunnet ved idrett, som settes inn på fondet, skattlegges ikke på opptjeningstidspunktet.

I-1-9.3.2 Avkastning av fondsmidler

Avkastningen av midler innestående på idrettsfondet skal skattlegges hos idrettsutøveren og tidfestes etter realisasjonsprinsippet, dvs. i det år den opptjenes. Avkastningen skattlegges som kapitalinntekt.

I-1-9.3.3 Uttak fra fondet

Alle uttak fra fondet, bortsett fra allerede skattlagt avkastning, er i utgangspunktet skattepliktig inntekt for idrettsutøveren. Ved uttak fra fondet anses avkastning som allerede er skattlagt å være utbetalt først.

Uttak fra fondet kan etter krav fra skattyter behandles som utgiftsgodtgjørelse dersom vilkårene for dette er oppfylt. Uttak som ikke er avkastning eller utgiftsgodtgjørelse, behandles som lønn.

I-1-9.4 Fradrag

Idrettsutøveren har krav på fradrag etter de generelle regler for kostnader som det enkelte år påløper til inntektens ervervelse. Det vil derfor ikke være fradragsrett for kostnader til ordi- nært livsopphold, utdanning mv.

Brutto lønnsutbetaling og overskudd på utgiftsgodtgjørelse fra fond for idrettsutøvere inngår i grunnlaget for beregning av minstefradraget, jf. FSFIN § 6-31-1.

I-1-9.5 *Arbeidsgiveravgift*

Om arbeidsgiveravgift knyttet til idrettsfond, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 7.10.

I-1-9.6 *Forskuddstrekk*

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i utbetalinger til idrettsutøvere fra bedrifter og sponsorer når midlene settes inn i fond godkjent av FIN, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-17 bokstav h. Eventuelt forskuddstrekk foretas ved utbetaling fra fondet til idrettsutøverne.

I-1-9.7 *Lønnsrapportering*

Fondsstyret skal sørge for innrapportering av alle utbetalinger som skjer til idrettsutøverne fra fondet, herunder også beløp som skal gå til dekning av idrettsutøverens utgifter i henhold til det enkelte særforbundets regler. Styret i fondet skal dessuten sørge for å innrapportere den enkelte idrettsutøvers tilgodehavende i fondet ved hvert årsskifte.

Om lønnsrapportering, se Skatteforvaltningshåndboken.

I-1-10 *Tidfesting av inntekt*

I-1-10.1 *Hovedregel*

Inntekt av idrett følger de vanlige prinsipper for inntekts- og fradragsføring. Se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

I-1-10.2 *Unntak*

Er idrettsutøverens inntekt satt inn på fond som er godkjent av FIN, se ovenfor, skattlegges inntekten som er satt inn på fondet, i det år midlene utbetales til idrettsutøveren.

I-2 Innbo og løsøre

- *Sktl. § 4-20 første ledd bokstav b, § 5-1 annet ledd, § 5-21 første ledd, § 9-3 første ledd bokstav a og § 9-4 første ledd*
- *Takseringsreglene § 1-1-5 og § 1-1-6*

I-2-1 *Privat innbo og løsøre*

I-2-1.1 *Formue*

I-2-1.1.1 *Generelt*

Alle skattyters eiendeler med økonomisk verdi inngår som utgangspunkt i formuesskattegrunnlaget, jf. sktl. § 4-1 første ledd. Privat innbo og løsøre, unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy medregnes bare for den del som overstiger et fribeløp på kr 100 000, jf. sktl. § 4-20 første ledd bokstav b. Personer som skattlegges under ett, har ett felles fribeløp, jf. sktl. § 4-20 annet ledd. Som motorkjøretøy regnes bl.a. bil, mopedbil og motorsykkel. Som lystfartøy regnes båt med antatt salgsverdi (medregnet motor og fast utstyr) på kr 50 000 eller høyere, jf. takseringsreglene § 1-1-5.

Om skillet mellom bygning og innbo/løsøre, se emnet «[Vedlikehold](#)».

I-2-1.1.2 *Verdsetting av bil, motorsykkel, mopedbil og campingvogn*

Om verdsetting av privatbiler, se emnet «[Bil – formue](#)». Formuesverdien for moped, motorsykkel og mopedbil fastsettes på samme måte.

Om campingvogner, se emnet «[Campingvogner](#)».

Om yrkesbiler som avskrives, se emnet «[Bil – formue](#)».

I-2-1.1.3 Verdssetting av lystfartøy

Om verdssetting av fritidsbåt med antatt salgsverdi på kr 50 000 eller høyere (lystfartøy), se emnet «Fritidsbåter».

I-2-1.1.4 Verdssetting av andre fritidsbåter

Fritidsbåt med antatt salgsverdi under kr 50 000, tas med i verdsettelsesberegningen som nevnt i pkt. 1.1.5.

I-2-1.1.5 Verdssetting av innbo og løsøre

Annet innbo og løsøre enn det som er særskilt nevnt ovenfor, verdsettes med utgangspunkt i forsikringsverdien (gjenanskaffelsesverdien), jf. takseringsreglene § 1-1-6. Fritidsbåt med antatt salgsverdi under kr 50 000 anses som innbo og løsøre i denne sammenheng.

Formuesverdien av innbo og løsøre verdsettes etter forsikringsverdien slik:

kr 0 – 1 000 000	10 %
kr 1 000 000 – 1 400 000	20 %
over kr 1 400 000	40 %

Dersom forsikringssummen ikke er kjent, for eksempel ved kollektiv hjemforsikring, eller når innbo og løsøre ikke er forsikret, kan antatt gjenanskaffelsesverdi tre i stedet for forsikringssummen ved beregningen ovenfor, jf. takseringsreglene § 1-1-6.

Verdssettingen på 10 % av forsikringssummen for innbo og løsøre med verdi inntil kr 1 mill. sammenholdt med fribeløpet på kr 100 000, innebærer at innbo og løsøre ikke vil bli medregnet som formue hvis forsikringssummen ikke overstiger kr 1 mill.

I-2-1.1.6 Skattested

Privat innbo formuesbeskattes alltid i bostedskommunen, også om innbo og løsøre er knyttet til fritidseiendom i annen kommune.

I-2-1.2 Inntekt**I-2-1.2.1 Generelt**

Innbo og løsøre som brukes av eieren eller familien anses ikke for inntektsgivende, se sktl. § 5-21 første ledd. Det gis ikke fradrag for kostnader vedrørende slikt innbo og løsøre.

I-2-1.2.2 Realisasjon

Gevinst ved realisasjon av innbo og løsøre som har vært brukt i selgerens bolig eller husholdning er skattefri og tap er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav a og § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav a.

Den nevnte unntaksregelen gjelder også privatbiler, moped, mopedbil, motorsykler, snøscootere, campingvogn og fritidsbåter når det ikke er godkjent avskrivninger på dem. Det samme gjelder biler brukt i yrket mot bilgodtgjørelse, når skattyteren ikke har fått fradrag for faktiske kostnader. Om virtuell valuta, se emnet «Virtuelle eiendeler», pkt. 2.

Gevinst ved salg av innbo og løsøre som ikke har vært brukt i selgerens bolig eller husholdning (brukt privat) er skattepliktig etter sktl. § 5-1 annet ledd og tap er fradragsberettiget etter sktl. § 9-4 første ledd. Dette gjelder selv om innboet/løsøret ikke har vært inntektsgivende. Se f.eks. SKD 22. april 1981 i Utv. 1981/392.

Om avgrensningen av skatteplikten, se f.eks. URD 24. november 1981 (Dalane herredsrett) i Utv. 1982/41 (Bilmekaniker hadde kjøpt og solgt flere biler i løpet av 1979. Retten mente at den omsetning og reparasjon som hadde funnet sted, bare hadde dekket eget behov.) Se også avgjørelse fra Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 23/2018 (gevinst ved videresalg av biler og motorsykler kort tid etter ervervet og uten at de var brukt av skattyter, var skattepliktig).

I-2-2 Innbo og løsøre som gir inntekt

I-2-2.1 Formue

I-2-2.1.1 Fribeløp

Innbo og løsøre som hovedsakelig brukes i inntektsgivende aktivitet f.eks. i yrke mot godtgjørelse eller til utleie, anses ikke som privat innbo og løsøre og går derfor ikke inn under fribeløpet ved formuesbeskatningen.

I-2-2.1.2 Verdsetting

Innbo og løsøre som brukes i inntektsgivende aktivitet verdsettes til 70 % av skattemessig formuesverdi, jf. sktl. § 4-17 annet ledd. Normalt vil eiendelens saldooverdi tilsvare den skattemessige formuesverdien. Avvik fra dette må gjøres dersom skattyter påviser at den faktiske verdien av saldogruppen er lavere. Hvor det ikke er foretatt avskrivninger, fastsettes verdien skjønnsmessig, se [pkt. 1.1.5](#).

I-2-2.2 Inntekt

I-2-2.2.1 Generelt

Inntekt ved utleie av innbo og løsøre er i prinsippet skattepliktig. Mest vanlig er utleie av møbler i forbindelse med utleie av bolig (leilighet, hybel).

I-2-2.2.2 Utleie av bolig/fritidsbolig med innbo og løsøre

Ved utleie av møblert fritaksbehandlet bolig, ses det bort fra overskudd/underskudd for møbelutleien.

Ved utleie av fritaksbehandlet fritidseiendom blir 85 % av leien over kr 10 000 skattlagt. Skattyteren skal ikke gis særskilt fradrag for kostnader vedrørende møblene. Tilsvarende gjelder hvor leien inkluderer rett til å bruke annet løsøre som naturlig hører til fritidsboligen, f.eks. en fritidsbåt. Det samme gjelder ved utleie av egen bolig som faller inn under sjablongregelen om korttidsutleie av egen bolig, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», [pkt. 4.3](#).

I regnskapsbehandlet bolig og fritidseiendom tas hele leien til inntekt og det gis fradrag for kostnader vedrørende møblene/løsøret etter de vanlige regler for driftsmidler. For nyinnkjøpt innbo/løsøre legges faktisk kostpris til grunn. For innbo/løsøre brukt av eieren, settes inngangsverdien til skjønnsmessig salgsverdi ved begynnelse av utleien. Dersom skattepliktig utleie av fullt møblert bolig/fritidsbolig antas å være kortvarig, er det i praksis akseptert at en forenklet, skjønnsbasert metode anvendes. Dette gjelder tilfeller hvor eieren selv bruker innboet privat for utleieperioden og det er sannsynlig at han også skal benytte innboet etter utleieperioden, f.eks. ved utleie av egen bolig ved midlertidig fravær. I slike tilfeller kan fradraget i praksis settes til 15 % av brutto leieinntekt (ev. inntekt fra korttidsutleie av egen bolig holdes utenfor). Denne regelen bør ikke brukes når utleieperioden overstiger 3 år.

I-2-2.2.3 Særskilt utleie av innbo og løsøre

Særskilt utleie av innbo og løsøre, f.eks. fritidsbåt o.l., anses i praksis ikke å gi overskudd når eieren også bruker utleieobjektet privat og skattyters samlede utleieinntekter fra slike objekter ikke overstiger kr 10 000 per år. Tilsvarende gjelder ved utleie av privatbil. Skattemessig håndtering av bil (og andre transportmidler) som leies ut via nettbasert markedsplass (også omtalt som delingsøkonomi) er omtalt i uttalelse fra [SKD](#) datert 4. april 2016 i Utv. 2016/855.

Dersom de samlede bruttoinntektene fra særskilt utleie av innbo og løsøre overstiger kr 10 000, skal overskuddet fra utleien skattlegges i sin helhet (fra første krone).

Eksempel

Knut leier ut sin møblerte hytte via en nettside der leietakeren kan bestille leie av hytta og eventuelle tilleggstjenester. Knut tilbyr flere tilleggstjenester, bl.a. leie av fritidsbåten som ligger rett ved hytta og leie av ATV som står i garasjen. Dersom leietakerne ønsker å leie båten, må vedkommende krysse av for dette i bestillingen og betale et ekstra vederlag for leie av båten. Det samme gjelder dersom leietakerne ønsker å leie ATV-en.

Utleie av møblert hytte anses som ett samlet leieforhold som skal skattlegges etter sjablongregelen for utleie av fritidseiendom, se [pkt. 2.2.2](#). Når det gjelder utleie av fritidsbåt og ATV anses utleien i dette tilfellet som «særskilt utleie» siden dette er tilleggstjenester som leietakeren

kerne betaler ekstra for, og som leietakeren kan velge bort dersom de ønsker det. Dermed faller utleien av fritidsbåten og ATV-en inn under reglene om særskilt utleie av innbo og løsøre, og ev. overskudd skal bare skattlegges dersom brutto utleieinntekt for begge utleieforholdene til sammen overstiger kr 10 000 per år.

I-2-2.2.4 Fradrag ved bruk i yrket

Privat innbo og løsøre kan også være brukt i yrket. For bil og campingvogn, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)» og emnet «[Campingvogner](#)». Kostnadene må vurderes i hvert tilfelle. I arbeidsforhold inngår kostnadene i eventuelt minstefradrag.

Har skattyteren mottatt godtgjørelse til dekning av kostnaden, brukes nettometoden. Se for øvrig emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

I-2-2.2.5 Realisasjon

Om gevinst ved realisasjon av bil og campingvogn hovedsakelig brukt i inntektsgivende aktivitet, se emnene «[Bil – realisasjon/uttak](#)» og «[Campingvogner](#)».

Vederlag ved realisasjon av innbo og løsøre, hvor det er gitt fradrag for avskrivninger, er skattepliktig. Om nedskrivning av vederlag på saldo, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

Realisasjon av innbo og løsøre hvor det er gitt skjønsmessig fradrag eller som er brukt privat med sporadisk utleie, anses ikke for å ha gitt skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap.

I-2-2.2.6 Uttak

Uttak til eget bruk av innbo og løsøre som det er gitt fradrag for ved skattleggingen, kan medføre skatteplikt. Det samme gjelder ved gaveoverføring. Se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

I-3 Inngangsverdi

- Sktl. § 9-6, § 9-7, § 9-8, § 10-32 annet ledd og § 14-42 annet ledd
- FSFIN § 9-3 og § 9-8
- Overgangsregler til sktl. § 9-3 sjette ledd

I-3-1 Hva menes med inngangsverdi

I-3-1.1 Generelt

Med «inngangsverdi» menes det beløp som skal brukes ved inntektsskattleggingen for et formuesobjekt av enhver art ved en aktuell skattemessig begivenhet, f.eks. ved spørsmål om fradragføring, aktivisering, restbeløp til avskrivning eller ved beregning av gevinst/tap ved realisasjon av en fysisk gjenstand eller ikke-fysisk verdi, herunder rettigheter.

Ordet inngangsverdi omfatter bl.a. begrepene kostpris, eventuell fastsatt verdi ved arv/gave, skattemessig verdi, nedskrevet verdi og saldoverdi, men det vil forekomme at også disse ordene blir brukt i betydningen inngangsverdi.

Om inngangsverdi ved arv, gave og gavesalg, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

Ved beregning av inngangsverdi tar en som hovedregel utgangspunkt i opprinnelig kostpris og tillegger/fradrar alt som har betydning frem til det tidspunkt inngangsverdien skal brukes. Dette omfatter f.eks. skattemessige opp- og nedskrivninger eller reguleringer etter skattereglene, herunder eventuelle overgangsregler.

Dersom ideelle andeler av et formuesobjekt er ervervet i flere etapper, må inngangsverdien fastsettes separat for hver ideell andel i den utstrekning det har betydning for skattleggingen.

I-3-1.2 Forretningseiendommer ervervet før 1. januar 1984

For forretningseiendommer i saldogruppe i, ervervet før 1. januar 1984, kunne saldoverdien oppskrives per 1. januar 1984 med avskrivninger foretatt før dette tidspunktet, dvs. til opprin-

nelig kostpris. Oppskrivningsbeløpet kan ikke avskrives og danner derfor en nedre grense for avskrivning. Oppskrivningsbeløpet skal heller ikke redusere en eventuell gevinst eller øke et eventuelt tap ved realisasjon av eiendommen.

Med inngangsverdi menes derfor for slike eiendommer saldoverdi redusert med nedre grense for avskrivning (dvs. skattemessig oppskrivningsbeløp per 1. januar 1984), mens saldoverdi inklusiv oppskrivning er grunnlag for å beregne årets avskrivning.

I-3-1.3 Særlige regler for inngangsverdi (alfabetisk ordnet)

I-3-1.3.1 Aksjer

Om inngangsverdien for aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

Om inngangsverdien for ansattes aksjer kjøpt til underpris, se emnet «[Aksjer – ansattes erverv til underpris](#)».

I-3-1.3.2 Andel i boligselskap

Om inngangsverdi ved realisasjon av andel/aksje i boligselskap, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)», pkt. 7.8.

I-3-1.3.3 Arv, gave og gavesalg

Om inngangsverdi ved arv, gave og gavesalg, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

I-3-1.3.4 Deltakere i selskap med deltakerfastsetting

Om inngangsverdien ved realisasjon av eierandel i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)».

I-3-1.3.5 Driftsmiddel tatt inn i Norge

Om de særlige reglene for inngangsverdi for driftsmiddel som av eieren tas inn i norsk beskatningsområde, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

I-3-1.3.6 Fusjon/fisjon

Om inngangsverdien i aksjeselskap etter fusjon eller fisjon, se emnene «[Fusjon – innenlands](#)» og «[Fisjon – innenlands](#)».

I-3-1.3.7 Inngangsverdi ved innflytting til Norge

Om fastsettelse av inngangsverdi ved innflytting til Norge, se pkt. 3.

I-3-1.3.8 Konsern

Om inngangsverdi ved overdragelse av eiendeler i virksomhet innen et konsern, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

I-3-1.3.9 Lånte verdipapirer

Om inngangsverdi i forbindelse med realisasjon av lånte verdipapirer, se emnet «[Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer \(dekket shortsalg\)](#)».

I-3-1.3.10 Omdanning, overgang til selskap med deltakerfastsetting eller aksjeselskap

Om inngangsverdien for selskap med deltakerfastsetting eller aksjeselskap ved overgang fra enkeltpersonforetak eller selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

I-3-1.3.11 Opsjon

Om fastsettelse av inngangsverdi ved ervervet når et formuesobjekt erverves ved bruk av opsjon, se emnene om finansielle instrumenter.

I-3-1.3.12 Sameiere

Inngangsverdi for eierandel i sameie som skattlegges etter bruttometoden følger de alminnelige reglene, se **pkt. 2**. Se også emnet «**Sameie – skattlegging etter bruttometoden**».

I-3-1.3.13 Skattefri institusjon

Om inngangsverdi for eiendeler som benyttes i skattepliktig aktivitet for en skattefri institusjon, se emnet «**Skattefrie institusjoner mv.**», **pkt. 4.10.2**.

I-3-2 Inngangsverdi ved erverv**I-3-2.1 Kjøp****I-3-2.1.1 Generelt**

Er et formuesobjekt ervervet ved kjøp, vil utgangspunktet for inngangsverdien være kostprisen ved ervervet. Kostprisen vil være det vederlaget som er ytet for objektet samt kostnader som knytter seg til ervervet. Vederlag ved kjøpet vil blant annet omfatte

- kontantbeløp som er betalt eller skal betales til selgeren, eller til andre som selgeren har bestemt. Beløpet regnes eksklusiv merverdiavgift som kommer til fradrag i et avgiftsoppgjør
- overtakelse av selgerens gjeld til andre. Se i tillegg **pkt. 2.1.10**
- kapitalisert verdi av kår ved erverv av jord- eller skogbrukseiendom i 2004 eller tidligere. Se **pkt. 2.1.8**
- offentlige avgifter som toll, særavgift mv. Det samme gjelder for merverdiavgift som ikke kommer til fradrag i et avgiftsoppgjør
- omkostninger til kjøp av gjenstanden som f.eks. tinglysningsgebyr, dokumentavgift, meglerprovisjon og verdivurderinger. Se emnet «**Transaksjonskostnader mv.**».
- reisekostnader i forbindelse med ervervet
- frakt av gjenstanden frem til leveringsstedet mv.

Det er bare utgifter som refererer seg til ervervet av det aktuelle formuesobjektet som inngår i inngangsverdien.

I-3-2.1.2 Endring av fradragsrett for inngående avgift

Inngående merverdiavgift som ikke kommer til fradrag i merverdiavgiftsoppgjøret, inngår i inngangsverdien. Er inngående merverdiavgift ikke fradragsført i avgiftsoppgjøret, og avgiftsfastsettingen senere endres slik at det gis avgiftsmessig fradrag, kan det innebære at den opprinnelig fastsatte inngangsverdien er for høy.

Inngående merverdiavgift som kommer til fradrag i merverdiavgiftsoppgjøret inngår ikke i inngangsverdien. Er inngående merverdiavgift fradragsført i avgiftsoppgjøret, men avgiftsfastsettingen senere endres slik at fradraget tilbakeføres og avgiften blir en kostnad, kan dette innebære at den opprinnelig fastsatte inngangsverdien er for lav.

Den avgiftsmessige endringen innebærer at det må foretas en korrigering ved skattefastsettingen. Dette kan gjøres ved at inngangsverdien endres for det/de år inngangsverdien får virkning for skattefastsettingen. Hvis vilkårene i skatteforvaltningsloven er oppfylt, kan endringen gjennomføres ved endring av egenfastsettingen etter sktfvl. § 9-4 eller ved endring av skattemyndighetene etter sktfvl. § 12-1. Alternativt må det foretas korrigering i form av fradragsføring/inntektsføring, ev. økning/reduksjon i inngangsverdien, i det året det fattes vedtak om endring av avgiftsfastsettingen.

Eksempel

Skattyter kjøper en vare for videresalg for kr 80 000 inkl. mva. i år 1. Innkjøpet behandles som varekjøp utenfor merverdiavgiftsområdet, og det kreves ikke fradrag for inngående merverdiavgift, som her utgjør kr 16 000. Inngangsverdien i varesalgssoppgjøret settes til kr 80 000. Varen selges videre for kr 100 000 uten at det beregnes merverdiavgift. I år 3 finner skattyter ut at varesalget skulle vært behandlet som salg innenfor merverdiavgiftsområdet og at inngående avgift på varekjøpet dermed var fradragsberettiget. Skattyter endrer avgiftsfastsettingen etter sktfvl. § 9-4, slik at det kreves fradrag for inngående merverdiavgift på kr 16 000. Inngangsverdien endres til kr 64 000.

Om behandling av utgangsverdien hvor varen er videresolgt, se emnet «[Utgangsverdi](#)», [pkt. 2.2.1](#).

I-3-2.1.3 Særlige forpliktelser som erverver påtar seg

Dersom en kjøper i tilknytning til et erverv av et formuesobjekt har påtatt seg en særskilt forpliktelse til å pådra seg en kostnad, skal kostnaden aktiveres på eiendelen dersom kostnaden knytter seg til denne, se som eksempel HRD i Utv. 2015/589 (Rt. 2015/242) (Bjørsvika Kontorbygg I AS). Løpende kostnader som knytter seg til den inntektsgivende aktivitet hvor formuesobjektet inngår kan kostnadsføres på ordinær måte, se f.eks. Utv. 2014/463 (Rt. 2014/108) (Statoil Angola). Se nærmere emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», [pkt. 4.1](#).

I-3-2.1.4 Miljøsertifiseringskostnader ved byggeprosjekter

Kostnader til miljøsertifisering av nybygg, f.eks. BREEAM-sertifisering, skal vanligvis aktiveres som en del av bygningens inngangsverdi. Om fordelingen på ulike saldoer, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», [pkt. 16.23](#).

I-3-2.1.5 Overtakelse av løpende inntekt/utgift

Kostpris ved ervervet må reduseres med inntekt som er opptjent før tidspunktet for eiendomsrettens overgang, men ikke utbetalt selger (tilfaller kjøper) og som kjøperen derfor betaler for ved ervervet. Tilsvarende må kostprisen reduseres med kostnader som påløper etter tidspunktet for eiendomsrettens overgang, og som selgeren har forskuddsbetalt.

Motsatt må kostprisen økes for forskuddsbetalt inntekt som påløper etter eiendomsrettens overgang og etterskuddsbetalte kostnader som påløper før tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Om f.eks. behandlingen av renter i forbindelse med kjøp av obligasjoner, se emnet «[Verdipapirer](#)».

I-3-2.1.6 Renter

Ved kjøp av formuesobjekt med utsatt betaling (kreditt) skal renter som påløper etter at kjøperen er blitt eier, ikke inngå i inngangsverdien.

Er det ikke avtalt renter, er det den nominelle kjøpesummen uten neddiskontering som er inngangsverdi. Det er ikke anledning til å skille ut en del av den avtalte kjøpesummen og kalle den renter. Se LRD (Borgarting) 28. januar 1999 i Utv. 1999/557.

Om et tilfelle der skattyteren (som kjøpte aksjer) krevde fradrag for betaling av renter, men der lagmannsretten nektet fradrag fordi «rentebeløpet» skulle anses som en del av kostprisen på aksjene, se LRD (LG-2018-085595) 23. januar 2019 i Utv. 2019/99.

Om når byggelånsrenter inngår i kostpris ved ervervet, se emnet «[Renter av gjeld](#)», [pkt. 6.3](#).

I-3-2.1.7 Fremmed valuta

Ved kjøp av formuesobjekt hvor kjøpesummen er avtalt i fremmed valuta, skal kjøpesummen omregnes til norske kroner etter kursen på leveringstidspunktet, selv om kjøpesummen ikke er betalt. Ved betaling som foretas etter levering, skal kursdifferansen behandles etter reglene for valutagevinst/tap, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)». Delbetaling av kjøpesummen før levering omregnes likevel etter kursen på betalingsdagen.

I-3-2.1.8 Pensjon/kår

Den kapitaliserte verdi av selgers krav på pensjon, livrente, kår mv. som skal utbetales etter hvert av kjøper, regnes som hovedregel ikke med i inngangsverdien. (Kjøper får fradrag for de årlige ytelser.) Om skattemessig behandling ved avløsning av pensjonen mv., se [pkt. 2.1.9](#).

Kapitalisert verdi av kår ved erverv av jord- eller skogbrukseieendom i 2004 eller tidligere tillegges inngangsverdien. Kapitalisert verdi av kår ved erverv av jord- eller skogbrukseieendom i 2005 eller senere, kan ikke tillegges inngangsverdien.

Ved betaling av periodiske ytelser for et begrenset tidsrom, må det vurderes om det reelt foreligger en pensjon, en avdragsbetaling eller et blandet forhold. Hva partene har kalt ytelsen er ikke avgjørende.

Skal de periodiske ytelsene løpe til en på forhånd bestemt dato uansett hva som hender, anses utbetalingen som avdrag på salgssum og ikke som pensjon.

Løper de periodiske ytelsene med uendret størrelse frem til den berettigedes død og da faller bort i sin helhet, anses utbetalingene som pensjon og ikke som avdrag på salgssum. Om et tilfelle der Høyesterett fant at årlige utbetalinger måtte anses som pensjon, se HRD i Utv. 1977/77 (Rt. 1976/1019).

I noen tilfeller kan det være tvilsomt hvordan de periodiske ytelser skal bedømmes, f.eks. når de periodiske ytelser

- reduseres vesentlig fra en bestemt dato, selv om den reduserte ytelsen skal løpe til den berettigedes død
- skal løpe til den berettigedes død, men skal senest falle bort på en bestemt dato selv om den berettigede skulle leve lenger

Det må da vurderes konkret om forholdet reelt har karakter av pensjon eller er en blandet ordning. Så langt ytelsen ikke er pensjon, inngår den i beregning av inngangsverdien, se FIN 24. oktober 1980 i Utv. 1980/629.

Ordnes pensjonen/livrente gjennom et forsikringsselskap, anses det som kjøper har betalt til forsikringsselskapet som et vederlag, dvs. inngangsverdi for kjøperen og utgangsverdi for selgeren. (Kjøperen får da ikke fradrag for de årlige ytelser.)

I-3-2.1.9 Avløsning av pensjon mv. med et engangsbeløp

Det forekommer at pensjon over driften som er pådratt som en del av vederlaget ved erverv av for eksempel et foretak eller en fast eiendom avløses med et engangsbeløp. Avløsningsbeløpet skal da behandles som en økning av inngangsverdien for de tidligere ervervede formuesobjekter.

I-3-2.1.10 Overtakelse av pensjonsforpliktelser ved virksomhetsoverdragelse

Ved overdragelse av virksomhet med tilhørende pensjonsforpliktelser vil kjøperens inngangsverdi være summen av det øvrige vederlaget og den overtatte pensjonsforpliktelsen, se SKD i Utv. 2014/1983.

I-3-2.1.11 Borett mv.

Det gjøres ikke tillegg i inngangsverdien for borett eller annen bruksrett som den tidligere eier betinget seg (holdt tilbake) ved kjøpet, jf. FIN 30. april og FIN 8. mai 1981 i Utv. 1981/341. Om unntak ved erverv av jordbrukseiendom i 2004 eller tidligere, se [pkt. 2.1.8](#).

I-3-2.1.12 Betingelser knyttet til kjøpesummens størrelse

Er kjøpesummens størrelse avhengig av en fremtidig uvis begivenhet, skal en i ervervsåret legge til grunn som inngangsverdi det som erververen har en ubetinget plikt til å betale. En eventuell økning eller reduksjon av kjøpesummen tillegges/fradras i inngangsverdien i det inntråksåret det er konstatert om kjøpesummen skal økes eller reduseres.

I-3-2.1.13 Ettergivelse av kjøpesum

Ettergivelse av hele eller deler av restkjøpesummen på grunn av manglende betalingsevne hos kjøper, påvirker ikke kjøperens inngangsverdi, se emnet «[Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.](#)».

I-3-2.1.14 Rabatter, prisavslag mv.

Inngangsverdi er faktisk kostpris etter fradrag for rabatter, prisavslag mv. fra selger.

I-3-2.1.15 Interessefellesskap

Om eventuell fastsetting av vederlag ved salg mellom parter med interessefellesskap, se emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)», [pkt. 3](#) og emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap](#)».

I-3-2.1.16 Oppkjøp av foretak

Om behandling av ulike kostnader ved oppkjøp av foretak, se emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)».

I-3-2.2 Bytte/makeskifte**I-3-2.2.1 Generelt**

Et objektet ervervet ved bytte, herunder makeskifte, settes kostpris ved ervervet av det tilbyttede objekt til omsetningsverdien for de(t) objekt(er) som er byttet bort (vederlaget). Har kjøperen i tillegg ytet mellomlegg i kontanter, skal mellomlegget tillegges denne verdien. Har kjøperen mottatt mellomlegg i kontanter, skal det gjøres fradrag i inngangsverdien for mellomlegget.

Omsetningsverdien for det objekt som byttes bort (vederlaget), fastsettes på tidfestingstidspunktet, dvs. det tidspunkt skattyter leverer det bortbyttede objektet, jf. sktl. § 14-2 første ledd andre punktum. Mottas det tilbyttede objektet tidligere, må vederlaget fastsettes til verdien på dette tidspunktet.

Eksempel

Ivar eier 100 aksjer som han avtaler å bytte bort mot eiendommen til Berit. Eiendommen skal først overleveres 3 måneder senere. Eierovergangen for aksjene registreres imidlertid i verdipapirregisteret allerede på avtaletidspunktet. Omsetningsverdien på aksjene og eiendommen var ved avtaleinngåelsen 500. Ved overleveringen av eiendommen har verdien på aksjene sunket til 200, mens verdien på eiendommen har steget til 550.

Siden Berit på avtaletidspunktet har fått eiendomsretten til aksjene, har Ivar dermed fått en ubetinget rett til å bli eier av eiendommen. Vederlaget for aksjene, dvs. eiendommen, må dermed tidfestes på avtaletidspunktet. Berits inngangsverdi for aksjene utgjør dermed eiendommens verdi på avtaletidspunktet som er 500. Ivar har på avtaletidspunktet gitt fra seg eiendomsretten til aksjene, og har dermed fått en ubetinget rett til vederlaget, dvs. eiendommen. Ivars inngangsverdi for eiendommen utgjør da aksjenes verdi på avtaletidspunktet, som er 500.

Går derimot avtalen ut på at eierovergangen for aksjene først skal registreres i verdipapirregisteret samtidig med at eiendommen overleveres, vil ingen av partene ha fått en ubetinget rett til vederlaget før overleveringen/registreringen. Ivars inngangsverdi for eiendommen blir da 200, mens Berits inngangsverdi for aksjene blir 550.

Om inngangsverdi for aksjer ervervet ved konvertering av fordring på selskapet, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.10.

I-3-2.2.2 Tingsinnskudd i AS og ANS mv.

Har et aksjeselskap, ansvarlig selskap mv. mottatt objekter som innskudd til styrking av egenkapitalen, og for dette utstedt aksjer, andeler mv. til innskyteren, er det omsetningsverdien av innskuddsobjektene som er avgjørende for beregningen av selskapets inngangsverdi. For innskyteren er det verdien av aksjeposten, andelene mv. (etter innskuddet) som er avgjørende for beregning av utgangsverdien, som også vil være innskyters inngangsverdi på aksjene mv. I slike tilfeller kan utgangsverdi for «selger» og inngangsverdi for «kjøper» være forskjellig. Se HRD i Utv. 1995/1141 (Rt. 1995/1674). (Skattemessig inngangsverdi på eiendeler aksjeselskap mottok som innskudd ved emisjon.)

Om inngangsverdi for selskapet og innskyter ved tingsinnskudd ved skattefrie fusjoner/fisjoner, se emnene «Fusjon – innenlands» og «Fisjon – innenlands».

I-3-2.3 Egen tilvirkning**I-3-2.3.1 Hovedregel**

Har skattyter selv tilvirket et formuesobjekt til egen bruk, skal inngangsverdien som hovedregel settes til kostnadene ved tilvirkningen inklusive andel i indirekte kostnader tillagt eventuell inntektsført fortjeneste. Kostnader som skal regnes med i inngangsverdien, kan ikke samtidig fradragsføres direkte. Se for øvrig emnet «Virksomhet – arbeid under utførelse».

Kostnadene omfatter arbeidslønn, materialer, råstoffer, hjelpestoffer, strøm, drivstoff mv. som er medgått til tilvirkningen, samt offentlige avgifter vedrørende disse og transport. Merverdiavgift inngår i inngangsverdien dersom denne ikke kommer til fradrag i et avgiftsoppgjør hos eieren. Videre inngår andel av kostnader (faktiske kostnader og avskrivning) vedrørende egne transportmidler, maskiner og bygninger brukt ved tilvirkningen i inngangsverdien. Kost-

nadene vil også omfatte kostnader til konsulenttjenester mv. vedrørende den tilvirkede gjenstand. Videre skal inngangsverdien omfatte andel av lisensavgift, utviklingskostnader, patenter som er brukt ved tilvirkningen og andel av administrasjonskostnadene (påslag).

Når omsetningsgjenstand fra egen virksomhet innføres i formuesobjekt til privat bruk, skal den inngå i kostprisen med den verdi som blir lagt til grunn ved uttaksbeskatningen, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Dette vil f.eks. gjelde ved uttak av virke fra egen skog til bruk på våningshuset.

I-3-2.3.2 Varelager/arbeider under utførelse unntak

Om verdsetting av egentilvirkede varer i varelager og arbeider under utførelse, se emnet «Varebeholdning» og emnet «Virksomhet – arbeid under utførelse».

I-3-2.3.3 Verdi av eget arbeid

Verdi av eiers eget arbeid med tilvirkning av/påkostning på gjenstand skal som utgangspunkt regnes som skattepliktig inntekt, se FIN 13. februar 2013 i Utv. 2013/224. Om en annen praksis innenfor jordbruk, se emnet «Jordbruk – allment». Det samme gjelder fortjenesteelementet på ansattes arbeid. Se nærmere i emnet «Virksomhet – arbeid under utførelse», pkt. 2.3.4. I den utstrekning verdien av arbeidet er tatt til inntekt, inngår den i inngangsverdien.

Verdien av selgerens og hans husstands fritidsarbeid i anledning av bygging eller påkostning på egen bolig/fritidseiendom, skal tillegges inngangsverdien også i de tilfellene verdien av arbeidet er skattefri, se emnet «Bolig – eget arbeid». Dette gjelder selv om dette fører til tap ved realisasjonen. I slike tilfeller bør det likevel vurderes om verdien av eget arbeid er satt for høyt.

Om dugnadsarbeid, se emnet «Bolig – eget arbeid», pkt. 4 og pkt. 8.2.

Inngangsverdien tillegges også eventuelle reisekostnader, merutgifter til kost mv.

I-3-2.4 Arv og gave

Om fastsetting av inngangsverdi (kostpris) for objekt ervervet ved arv eller på skifte samt ved gaveoverføring, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

I-3-2.5 Åsetesavslag

Om hvem som har krav på åsetesavslag, se lov 28. juni 1974 nr. 58 om odelsretten og åsetesretten § 56. Ved erverv før 2014 ble åsetesavslag gitt ved arveavgiftsberegningen både i arvetilfeller og når arvelater i levende live overdro til en som ville være åsetesberettiget, jf. den opphevede arveavgiftsloven § 14 fjerde ledd. Åsetesavslaget utgjorde normalt ca. en tredjedel av bruttgrunnlaget for beregning av arveavgift (25 % av omsetningsverdien).

Inngangsverdi for eiendom ervervet før 2014 med åsetesavslag settes til bruttoverdien som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen før fradrag for åsetesavslag.

Er eiendommen ervervet 1. januar 2014 eller senere og giveren har oppfylt kravene til eier-tid i sktl. § 9-13, skal inngangsverdien settes til tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-7 femte ledd siste punktum. Det er ikke adgang til å legge åsetesavslaget til inngangsverdien. Er vilkårene for skattefritak ikke oppfylt, skal mottakeren som utgangspunkt overta overdragerens skatteposisjoner, men mottakeren kan legge vederlaget til grunn som inngangsverdi hvis dette er høyere enn givers inngangsverdi, se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 5.4. Inngangsverdien kan ikke oppjusteres med åsetesavslaget.

I-3-2.6 Flere objekter ervervet under ett

I-3-2.6.1 Generelt

Er vederlaget fastsatt under ett ved erverv av flere formuesobjekter, må dette fordeles mellom objektene såfremt dette har betydning for skatleggingen. Fordeling foretas forholdsmessig, som hovedregel på grunnlag av objektenes omsetningsverdi ved ervervet. Om unntak vedrørende fast eiendom, se nedenfor.

Om fordeling av kostpris ved erverv av omsettelige offentlige konsesjoner sammen med driftsmiddel, f.eks. melkekvote sammen med gårdsbruk, se emnene «Jordbruk – allment», «Fiske» og «Akvakultur (havbruk)».

I-3-2.6.2 Fast eiendom

Kostpris ved erverv av fast eiendom fordeles på bygning og tomt etter omsetningsverdier. River kjøper bygningen uten at den er tatt i bruk, må det vurderes om hele kostprisen skal tilordnes tomten.

Kostpris ved erverv av bygning fordeles på de enkelte deler av bygningen dersom det har betydning for skattleggingen. Fordeling foretas forholdsmessig etter leieverdien for de enkelte deler. Hvis f.eks. en bygning eies i et sameie som skattlegges etter bruttometoden, og en del av bygningen realiseres, må det fastsettes en inngangsverdi for hver enkelt sameier, basert på den enkeltes kostpris ved ervervet.

For seksjonerte bygg fordeles kostpris for tomten på de enkelte seksjoner etter den sameiebrøk som er fastsatt for tomtedelingen ved seksjoneringen.

Et bygg anses seksjonert i vedkommende inntektsår når kommunen har gitt tillatelse til seksjonering og seksjoneringen er tinglyst innen inntektsårets utgang. Skattemyndighetene er bundet av kommunale myndigheters avgjørelse om seksjonering og hva hver seksjon omfatter.

I-3-2.6.3 Arveavgiftsgrunnlag

Har ervervet funnet sted ved arv eller gave før 2014 kan inngangsverdien ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, se nærmere «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 6. Er det ved arveavgiftsberegningen foretatt en individuell verdsetting av de enkelte arveobjekter, kan det ikke på noen av objektene fastsettes en høyere inngangsverdi selv om en holder seg innenfor rammen av samlet brutto arveavgiftsgrunnlag.

I-3-2.6.4 Underpris ved gavesalg

Underpris ved gavesalg hvor det gjelder diskontinuitet, skal anses å gjelde forholdsmessig for alle formuesobjekter som er kjøpt sammen, selv om underprisen er tilordnet til spesielle aktiva i kjøpekontrakten. Om unntak ved overdragelse av jordbrukseiendom til visse nærstående, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», pkt. 6.

I-3-2.7 Ideelle andeler ervervet i flere omganger

Er ideelle andeler av en eiendom ervervet i flere omganger, må inngangsverdien fastsettes separat for den enkelte andel hvis det har betydning for beskatningen. Det kan f.eks. være aktuelt hvor vilkårene for eier- og botid bare er oppfylt for en ideell andel.

I-3-2.8 Flere kjøp fra samme selger

Kjøpes flere formuesobjekter fra samme selger i flere atskilte overdragelser, må det vurderes om overdragelsene skal ses i sammenheng. I så fall må de forskjellige vederlag slås sammen og fordeles skjønnsmessig på alle de kjøpte formuesobjekter. Har flere overdragelser som ses i sammenheng funnet sted i forskjellige år, kan det bli aktuelt å endre fastsettingen for tidligere år.

I-3-2.9 Deltakers kjøp fra selskap med deltakerfastsetting

Om inngangsverdi ved overføring av eiendeler mellom deltaker og selskap med deltakerfastsetting, se emnene «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)» og «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

I-3-3 Inngangsverdi ved innflytting til Norge

I-3-3.1 Generelt

Eiendeler som skattyter eier ved etablering av skatteplikt til Norge (innflytting) skal i utgangspunktet verdsettes til opprinnelig kostpris (anskaffelsesverdi), jf. FIN 13. mai 2003 i Utv. 2003/914.

Om inngangsverdi på aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», pkt. 6.23.

Om inngangsverdi (inntaksverdi) på driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde, se emnet «[Utlend – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)», pkt. 3.

I-3-3.2 *Overgangsregler for eiendeler eid av selskaper som ble hjemmehørende i Norge fra årsskiftet 2018/2019 som følge av endrede vilkår for når selskaper er hjemmehørende i Norge*

Ved endringslov 20. desember 2018 nr. 102 ble det fra 2019 foretatt endringer i sktl. § 2-2 sjuende ledd om når selskaper skal anses hjemmehørende i Norge. I den forbindelse ble det gitt overgangsregler vedrørende fastsettelse av inngangsverdi for selskaper som ble ansett som hjemmehørende i Norge som følge av lovendringen.

Etter overgangsreglene skal inngangsverdien på andre eiendeler enn driftsmidler (dvs. blant annet finansielle eiendeler, varer og lignende) settes til markedsverdi per 31. desember 2018. Det samme gjelder inngangsverdi på selskapets forpliktelser.

Om inngangsverdi på driftsmidler gjelder de vanlige reglene om fastsetting av inntaksverdi, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)», pkt. 3.

I-3-4 **Dødsbo**

Om inngangsverdien for dødsbo, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

I-3-5 **Ektefeller**

Ved overføring/salg mellom ektefeller, herunder overføring som ledd i skifteoppjøret ved separasjon/skilsmisse, kan utløsningssummen ikke regnes med i inngangsverdien. Dette gjelder uavhengig av formuesordningen mellom ektefellene. Inngangsverdien settes lik inngangsverdien for den av ektefellene som brakte objektet inn i ekteskapet, se HRD i Utv. 1982/690 (Rt. 1982/1330). Dette gjelder selv om objektet ble ervervet av den andre ektefelle før ekteskapet ble inngått, se HRD i Utv. 1993/1365 (Rt. 1993/1268).

Derimot må det tas hensyn til overdragelser/salg mellom ektefellene før ekteskapet ble inngått. Videre må det tas hensyn til slike overdragelser/salg som skjer etter at ektefellene er separert/skilt og skifte er avsluttet mellom ektefellene.

I-3-6 **Omdisponering av formuesobjekter**

I-3-6.1 *Objekt tatt ut av inntektsgivende aktivitet*

Om inngangsverdien for objekt som er tatt ut av virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet til egen bruk eller gaveoverføring, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenerster](#)».

I-3-6.2 *Objekt brukt privat*

For formuesobjekt som var kjøpt til bruk og/eller brukt utenfor inntektsgivende aktivitet, men som senere tas i bruk som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, settes inngangsverdien til omsetningsverdien på tidspunktet for inntak i inntektsgivende aktivitet, men likevel ikke høyere enn historisk kostpris (det vil si opprinnelig kostpris med tillegg for påkostninger og fradrag for frasalg). Se LRD (Eidsivating) 5. september 1990 i Utv. 1990/927. (Saken gjaldt avskrivning for personbil kjøpt i Tyskland og benyttet til utleie i Norge. Retten kom til at den faktiske kostpris ved kjøp i Tyskland måtte legges til grunn – her fastsatt ved skjønn da kjøpesum ikke var oppgitt.)

I-3-7 **Innføring av skatteplikt for tidligere skattefrie virksomhet**

En skattefrie institusjon kan endre skattemessig status til å bli skattepliktig. Dette kan skje enten gjennom lovendring, eller ved at en institusjon som tidligere ikke hadde erverv til formål, går over til å få erverv til formål. I slike tilfeller skal inngangsverdien settes til eiendele- nes omsetningsverdi på overgangstidspunktet, se FIN 13. mai 2003 i Utv. 2003/914.

I-3-8 **Påkostninger mv.**

I-3-8.1 *Generelt*

Påkostninger legges til inngangsverdien for det formuesobjekt som påkostes. Grensen mellom vedlikehold og påkostning er omtalt i emnet «[Vedlikehold](#)».

Andre kostnader som har varig verdi og som knytter seg til investeringen i formuesobjektet skal også legges til inngangsverdien, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», pkt. 4.2.

Om inngangsverdi når leietaker påkoster leid driftsmiddel, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 6.6.

For påkostninger på særskilte driftsmidler i kraftforetak er det særlige regler om lineær avskrivning på egen konto i sktl. § 18-6 fjerde ledd, se emnet «[Kraftforetak](#)», pkt. 8.5.

I-3-8.2 Felles påkostning på en bygning

Er en bygning seksjonert, skal påkostninger som utelukkende gjelder en bestemt del av bygningen, tilføres denne delen. Dette gjelder også for ikke-seksjonerte bygninger, hvor de enkelte deler av bygningen etter skattereglene skal behandles for seg, f.eks. boligsameier hvor den enkelte sameier har bruksrett til en egen del av bygningen. Det samme gjelder hvor det etter skattereglene gjelder ulike regler for de enkelte deler av bygningen, f.eks. avskrivbare bygg med egen boligdél. Kostnader til innsetting av peis i boligdelen skal f.eks. tilføres boligdelen og skal ikke inngå i avskrivningsgrunnlaget, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 8.2.4. Påkostning som gjelder to eller flere deler av et seksjonert bygg, fordeles mellom seksjonene forholdsmessig etter sameiebrøken. Dette vil f.eks. gjelde isolering av hele bygget.

Påkostning på tomten fordeles mellom seksjonene etter sameiebrøken.

I-3-8.3 Verdiøkning ved nydyrking, overflatedyrking eller planering

Verdiøkning ved nydyrking og overflatedyrking og ved planering av tidligere dyrket jord, skal legges til inngangsverdien. Dette gjelder også for jordbrukseiendom der kostnaden er kommet til fradrag i inntekten. Se for øvrig emnet «[Jordbruk – allment](#)».

I-3-9 Vedlikehold

Vedlikehold av et formuesobjekt skal ikke legges til inngangsverdien. Dette gjelder også vedlikehold av egen bolig/fritidsbolig selv om arbeidet er skattefritt, jf. emnet «[Bolig – eget arbeid](#)». Kostnader til vedlikehold utført på avskrivbare driftsmidler kan, etter skattyters eget valg, likevel tilføres saldo for avskrivning. Om grensen mellom vedlikehold og påkostning, se emnet «[Vedlikehold](#)».

I-3-10 Opp- eller nedskrivning

I-3-10.1 Avskrivninger

Inngangsverdien skal reduseres med skattemessige avskrivninger hos vedkommende eier.

I-3-10.2 Betinget skattefritak

Ved reinvestering av gevinst avsatt betinget skattefritt, skal gevinsten skrives ned på de ervervede objektenes inngangsverdi. Se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

I-3-10.3 Gårdsbruk og skogbruk

Om oppregulering av inngangsverdi ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk- eller skogbruk som kunne vært solgt skattefritt per 31. desember 2004, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», pkt. 9.2.

I-3-10.4 Innfestingssum

I henhold til lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste § 6 kan det avtales at festeren ved et tilskudd (innfestingssum) skal dekke del av bortfesterens utlegg til grunnlagsinvesteringer som vei, vann etc. Hos bortfesteren skal denne innfestingssummen nedskrives på disse investeringers andel av eiendommens inngangsverdi. Hos festeren er det en del av hans inngangsverdi.

I-3-10.5 Negativ saldo

Om nedskrivning etter overgangsreglene ved skattereformen i 1992 av inngangsverdi for ervervede aksjer mv. med andel av negativ saldo, se Lignings-ABC for 1992 emnet «[Negativ Saldo](#)».

I-3-10.6 Tilskudd

Investeringsstilskudd fra staten, fylkeskommune, kommune eller et selskap med offentlig støtte skal normalt redusere inngangsverdien for det formuesobjektet som erverves for tilskuddet, se sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a annet punktum, som gjelder avskrivbare driftsmidler.

Tilskudd som gis til investering i distriktene etter forskrift 17. juni 2014 nr. 807 om virkeområdet for distriktsrettet investeringsstøtte og regional transportstøtte, skal ikke redusere inngangsverdien, jf. forskriften § 6 bokstav b og sktl. § 5-31 bokstav a. Tilskudd til investeringer i faste anlegg og produksjonsutstyr etter forskrift 19. desember 2014 nr. 1816 om midler til investering og bedriftsutvikling i landbruket, skal behandles på samme måte, når tilskuddet gis til virksomhet i kommune som omfattes av § 3 a i forskriften av 17. juni 2014 nr. 807. For driftsmidler som saldoavskrives skal tilskudd gitt etter begge disse ordningene regnes som en del av vederlaget ved realisasjon innen fem år, se sktl. § 14-44 første ledd annet punktum og emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd», pkt. 4.

Nærmere om den skattemessige behandlingen, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd», pkt. 4.

Om tilskudd til nydyrking, overflatedyrking og planering i jordbruket, se emnet «Jordbruk – allment».

Mottar skattyter en personlig gave til å finansiere kjøp av et formuesobjekt, reduserer ikke gaven inngangsverdien.

I-3-10.7 Regnskapsmessig opp-/nedskrivning

Regnskapsmessige nedskrivninger og eventuell reversering av slike nedskrivninger påvirker ikke inngangsverdien. Det samme gjelder oppskrivning etter tidligere regler. Om unntak for visse selskaper, se sktl. § 6-10 fjerde ledd.

I-3-10.8 Ulempeerstatning

Ved ekspropriasjon av en del av en eiendom, kan det bli fastsatt ulempeerstatning som gjelder gjenværende del av eiendommen. Ulempeerstatningen reduserer inngangsverdien for den gjenværende del. Se nærmere emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.4 og pkt. 4.1. Ulempeerstatningen må fordeles skjønnsmessig på de ulike deler av gjenværende eiendom på grunnlag av den ulempe det er gitt erstatning for.

I-3-11 Direkte fradragførte eiendeler

Inngangsverdien for driftsmidler hvor kostpris ved ervervet er direkte fradragført i ervervsåret, er null.

I-3-12 Skadet gjenstand**I-3-12.1 Delvis skade**

Om når inngangsverdien skal reduseres med erstatning for delvis skade, se emnet «Skadeserstatning».

I-3-12.2 Total skade

Inngangsverdien for f.eks. bygning gjenoppført etter total skade, f.eks. ved brann, storm mv., settes til inngangsverdien for den gjenoppførte bygningen redusert med eventuell nedskrivning for betinget skattefri gevinst. Se emnet «Betinget skattefritak».

(Ved total skade anses bygningen realisert. Det må tas standpunkt til skatteplikt for realisasjonsgevinst vedrørende den totalskadde bygningen.)

I-3-13 Salg av del av gjenstand

Selges en del av et formuesobjekt, må inngangsverdien for hele formuesobjektet fordeles på den solgte del og den gjenværende del. Slik fordeling må gjennomføres, selv om gevinsten vedrørende den solgte del er skattefri.

Selges en ideell andel, fordeles inngangsverdien etter eierandelenes størrelse.

Selges en fysisk avgrenset del av et formuesobjekt, f.eks. tomteområde fra en jordbruks-eiendom, må fordelingen av opprinnelig inngangsverdi foretas skjønnsmessig etter verdifor-

holdene på selgerens ervervstidspunkt. Senere påkostninger fordeles etter forholdene på tidspunktet for påkostningen.

I-3-14 Stiftelse av varig rettighet som innskrenker rådigheten for eier av formuesobjekt
Stiftes en varig rettighet i et formuesobjekt mot engangsvederlag, må det tas standpunkt til hvor stor del av den totale eierrådighet som er avstått. Inngangsverdien på formuesobjektet må så fordeles mellom verdien av den avståtte rettighet og verdien av den gjenstående eierrådighet, se sktl. § 9-6. Det er den del av inngangsverdien som kan knyttes til den avståtte rettigheten, som skal inngå som inngangsverdi i en gevinst-/tapsberegning ved rettighetsstiftelsen.

I-3-15 Overgangsregler per 1. januar 1992 om oppregulering av inngangsverdi etter tidligere sktl. § 43 femte ledd

I-3-15.1 Generelt

Skattytere som per 1. januar 1992 eide formuesobjekter av den art hvor inngangsverdien kunne oppreguleres etter de tidligere regler i sktl. § 43 femte ledd, kan ved realisasjon foreta oppregulering av inngangsverdien fra og med ervervsåret frem til og med 1991 i medhold av overgangsreglene i FSFIN § 9-8 del II.

Om fradrag hos deltaker for oppreguleringsbeløp ved selskapets realisasjon av formuesobjekt som per 1. januar 1992 var tilordnet selskap med deltakerfastsetting etter nettometoden, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

I-3-15.2 Hvilke formuesobjekter omfattes

Oppregulering etter overgangsreglene kan foretas ved realisasjon, hel eller delvis, av faste eiendommer, men bare når eiendommen

- ikke har avskrivbare bygninger eller anlegg, og/eller
- ikke var faktisk brukt i virksomhet. Om hva som er virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)»

Oppregulering av inngangsverdi kan også gjøres ved realisasjon av rettigheter i slik fast eiendom såfremt rettigheten var utenom virksomhet.

Oppregulering av inngangsverdien kan likevel foretas i følgende tilfeller selv om eiendommen har avskrivbare bygninger eller anlegg og/eller selv om eiendommen er anskaffet til bruk i virksomhet og/eller faktisk er brukt i virksomhet

- egen boligdel i avskrivbart bygg som per 1. januar 1991 er skilt ut fra byggets saldo, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 8
- ikke avskrivbar arbeider/funksjonær bolig når skattyter eier mindre enn 8 tilsvarende boliger
- bolighus for utleie, herunder leiegårder, selv om det er virksomhet å leie den ut
- gårdsbruk og/eller skogbruk, for så vidt gjelder inngangsverdien for ikke avskrivbare deler, selv om driften har vært ansett som virksomhet

I-3-15.3 Størrelsen av oppregulering ved gevinstberegning

Ved realisasjon av formuesobjekter som nevnt foran, og som er ervervet i 1990 eller tidligere, skal inngangsverdien oppreguleres. Er formuesobjektet ervervet suksessivt over flere år, eller det er påkostet i 1990 eller tidligere, oppreguleres hvert års tillegg til inngangsverdien separat. Oppreguleringsprosenten er bare avhengig av det enkelte ervervsår. Det er uten betydning når i ervervsåret formuesobjektet er overtatt/påkostet.

Ervervsår	Prosentstatts for oppregulering av kostpris	Ervervsår	Prosentstatts for oppregulering av kostpris
1990	3	1968	190
1989	6	1967	200
1988	10	1966	210
1987	16	1965	220

1986	22	1964	230
1985	28	1963	240
1984	36	1962	250
1983	42	1961	260
1982	50	1960	270
1981	60	1959	280
1980	70	1958	290
1979	80	1957	300
1978	90	1956	310
1977	100	1955	320
1976	110	1954	330
1975	120	1953	340
1974	130	1952	350
1973	140	1951	360
1972	150	1950	370
1971	160	1949	380
1970	170	1948	390
1969	180	1947 og tidligere	400

I-3-15.4 **Maksimal oppregulering**

Den samlede inngangsverdi kan ikke oppreguleres til høyere beløp enn salgsvederlaget. Oppreguleringsbeløpet kan således ikke føre til tapsfradrag, men bare redusere eller eliminere en gevinst. Fradrag for tap kan bare gis så langt inngangsverdi uten oppregulering er høyere enn salgsvederlaget.

I-3-15.5 **Frist for å sette fram krav om oppregulering**

Krever skattyter at oppregulert kostpris skal legges til grunn som inngangsverdi ved gevinstberegningen, skal vedkommende sette fram krav om dette i skattemeldingen for det inntektsår eiendommen er realisert. Skattyter må kunne dokumentere at vilkårene for å kreve oppregulering er oppfylt.

I-3-16 **Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter**

Om overgangsregler for formuesobjekter ervervet ved arv før 1992, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 9.

I-3-17 **Overgangsregler per 1. januar 2005 ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i 2005 eller senere**

Om oppregulering av inngangsverdi per 1. januar 2005 for alminnelig gårdsbruk eller skogbruk etter overgangsregel til sktl. § 9-3 sjette ledd, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 9.2.1.

J-1 Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis

- Lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen (Jan Mayen-skatteloven)
- Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
- Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2207 om formues- og inntektsskatt til Svalbard for inntektsåret 2023
- Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2199 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2023 (Stortingets skattevedtak)
- Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven)
- Forskrift 22. desember 1997 nr. 1432 om fastsetting og innkreving av avgifter til folketrygden for personer som har lønn som er skattepliktig etter lov om skattlegging av personer på Jan Mayen (ftrl.)
- Forskrift 19. desember 2022 nr. 2328 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattes på Svalbard i inntektsåret 2023 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- SKD melding nr. 2/2023

J-1-1 Generelt

Jan Mayen-skatteloven omfatter også lønn opptjent i de norske bilandene i Antarktis, se § 1.

Jan Mayen og bilandene i Antarktis er i motsetning til Svalbard, ikke et eget beskatningsområde. Ved opphold på Jan Mayen eller bilandene i Antarktis, (nedenfor benevnt som «Jan Mayen/Antarktis») vil skattyter aldri anses bosatt der. Skattyter anses skattemessig bosatt på fastlandet i den kommunen som følger av de vanlige reglene. Skatten på lønnsinntekten som er skattepliktig etter Jan Mayen-skatteloven skal tilfalle den kommunen på fastlandet hvor skattyter var bosatt 1. januar i inntektsåret.

Det er Svalbard skattekontor som behandler skattytere med inntekter som skattes etter Jan Mayen-skatteloven. Henvendelser kan rettes til Svalbard skattekontor, Postboks 413, 9171 Longyearbyen, tlf. 79 02 36 70 eller e-post: svalbard@skatteetaten.no.

J-1-2 Hvilke inntekter omfattes av Jan Mayen-skatteloven

Skatteplikten etter Jan Mayen-skatteloven omfatter bare:

- lønn og annen godtgjørelse for arbeid under opphold på Jan Mayen/Antarktis som varer sammenhengende i minst 30 dager, og
- sykepenger etter kap. 8 i ftrl.

i den utstrekning

- skattyter oppholder seg på Jan Mayen/Antarktis i sykemeldingsperioden,
 - oppholdet varer sammenhengende i minst 30 dager, og
 - vedkommende var i aktivt arbeid på Jan Mayen/Antarktis da retten til sykepenger oppstod.
- Alle tre vilkårene må være oppfylt.

Er det enkelte opphold på Jan Mayen/Antarktis under 30 dager, skattes ingen del av lønn mv. etter de særskilte reglene for Jan Mayen/Antarktis. Annen inntekt enn lønn mv. er ikke skattepliktig etter Jan Mayen-skatteloven.

Ved vurderingen av hva som anses som sammenhengende opphold, gjelder de samme reglene som for Svalbard, se emnet «Svalbard», pkt. 3.4.

J-1-3 Skattestedet

Etter Jan Mayen-skatteloven § 3 skal skatten tilfalle den kommunen der skattyteren etter vanlige norske skatteregler er skattepliktig som bosatt, jf. emnet «Skattestedet».

J-1-4 Skattetrekk i lønn

J-1-4.1 Trekk for skatt og trygdeavgift

Skattetrekk i lønn til skattytere som oppholder seg på Jan Mayen/Antarktis skal være endelig oppgjør for skatten på denne lønnen. Skattetrekket foretas med den prosentsatsen som er fastsatt i Stortingets årlige vedtak om skatt til Svalbard. For 2023 er skattesatsen:

- 8 % for lønn inntil 12 G
- 22 % for lønn som overstiger 12 G

«G» er i dette tilfellet det sist fastsatte grunnbeløpet i inntektsåret, jf. svalsbsktl. § 3-1 første ledd siste punktum. 12 G utgjør med virkning fra 1. mai 2023 kr 1 423 440. Det skal ikke gis fritak for trekk i lovbestemt feriegodtgjørelse og vanlig lønn i ferien eller i lønn før jul.

Arbeidsgiveren skal også trekke trygdeavgift etter en sats på 8 %, se [pkt. 5](#).

J-1-4.2 Grunnlag for skattetrekk

Skatten som trekkes av lønnsinntekten opptjent under opphold på Jan Mayen/Antarktis, er en lønnsinntekt som skal trekkes av bruttolønnen til skattyter. I bruttolønnen inngår verdien av fri kost og losji med kr 138 per døgn, jf. forskrift 19. desember 2022 nr. 2328 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2023 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard. Det gis ingen fradrag i skattegrunnlaget.

J-1-5 Personinntekt

J-1-5.1 Generelt

Skattyter fastsetter personinntekten i skattemeldingen. Skattyteren vil på skatteoppgjøret få opplysninger om samlet personinntekt.

J-1-5.2 Trygdeavgift

Skattyter som i inntektsåret 2023 skattlegges etter Jan Mayen-skatteloven skal betale trygdeavgift med 8 % av personinntekt på Jan Mayen/ Antarktis.

J-1-5.3 Trinnskatt

Det skal ikke betales trinnskatt av personinntekt på Jan Mayen/Antarktis.

J-1-6 Arbeidsgiveravgift

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av lønn som skattlegges etter Jan Mayen-skatteloven (0-sats).

J-1-7 Rapportering av lønn

Opplysninger om lønns- og arbeidsforhold tilhørende Jan Mayen/Antarktis skal rapporteres samlet i a-meldingen.

Nærmere om rapportering, se <http://www.skatteetaten.no/a-ordningen>. Om arbeidsgivers plikt til å levere sammenstilling til skattyter over opplysninger rapportert etter a-opplysningsloven, se Skatteforvaltningshåndboken.

Se også den årlige SKD-meldingen (SKD 2/23 for inntektsåret 2023) om skattetrekk ved utbetaling av lønn mv. for arbeid, pensjon og visse trygdeytelser på Svalbard, samt lønn mv. for arbeid på Jan Mayen og i Antarktis.

J-2 Jordbruk – allment

- Sktl. § 3-3 annet ledd bokstav f, § 4-2 første ledd bokstav h, § 4-11 første ledd, § 4-17, § 6-19, § 7-1, § 7-10, § 8-1 første ledd bokstav c og d, tredje til femte ledd, niende og tiende ledd, § 9-7
- Takseringsreglene
- FFSFIN § 8-1 B

J-2-1 Jordbruksvirksomhet

J-2-1.1 Hva regnes som jordbruksvirksomhet

For at det skal foreligge en jordbruksvirksomhet, må de generelle vilkårene for å anse aktiviteten som virksomhet være oppfylt. Generelt om hva som er virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)». Vilkaene som må være oppfylt for at en virksomhet kan anses som jordbruksvirksomhet, er fastsatt i FFSFIN § 8-1-11.

Jordbruksvirksomhet er som utgangspunkt virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr. Jordbruksvirksomhet omfatter således all vanlig plante-, grønnsak- og fruktdyrking og husdyrhold, inkludert avl og oppdrett som er knyttet til jordbruksvirksomheten, når denne har til formål å produsere og omsette egne produkter. Skogbruk som er egen virksomhet, anses ikke som jordbruk.

Om

- hvem som er berettiget til jordbruksfradrag, se emnet «[Jordbruk – jordbruksfradrag](#)»
- hvilke vilkår som må være oppfylt for at en eiendom anses som «alminnelig gårdsbruk» ved anvendelse av reglene om realisasjon, herunder oppregulering av inngangsverdi etter overgangsregelen til sktl. § 9-3 sjettemte ledd, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)»
- hvilke inntekter underskudd på våningshus oppstått i inntektsårene 1995 til 2004 kan fremføres til fradrag i, se [pkt. 8.8.3](#).

Inntekt av annen virksomhet enn jordbruksvirksomhet slik den er definert i FFSFIN § 8-1-11, se emnet «[Jordbruk – jordbruksfradrag](#)», kan inngå i jordbruksinntekten som biinntekt dersom omsetning og uttak fra denne virksomheten til sammen ikke overstiger kr 30 000 (ekskl. mva.), se FFSFIN § 8-1-11 bokstav b.

J-2-1.2 Spesielt om bortleie/bortforpaktning

Om inntekt fra bortforpaktning, se emnet «[Jordbruk – forpaktning](#)».

J-2-1.3 Opphør av virksomhet

Om opphør av virksomheten som sådan, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

J-2-2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om hvem som har bokføringsplikt og eventuelt i tillegg har plikt til å utarbeide årsregnskap, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)».

J-2-3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «[Regnskap – revisjon](#)».

J-2-4 Erverv av jordbrukseiendom

J-2-4.1 Generelt

Overtakelse av landbrukseiendommer vil normalt skje ved

- kjøp hvor vederlaget danner grunnlaget for gevinst/tapsberegning hos selger og for inngangsverdi for kjøper
- arv, gave eller gavesalg hvor reglene i sktl. § 9-7 om kontinuitet mv. kommer til anvendelse

Fastsetting av inngangsverdi og fordelingen av inngangsverdien er omtalt nedenfor.

J-2-4.2 Inngangsverdi (kostpris)**J-2-4.2.1 Generelt**

Inngangsverdi ved erverv av landbrukseiendom er i utgangspunktet kostprisen betalt til selger, herunder eventuell gjeldsovertakelse. For formuesobjekt ervervet ved arv etter dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere, og ved gave ytet 1. januar 2014 eller senere, skal arving/gavemottaker i utgangspunktet overta givers/arvelaters inngangsverdi. Dette gjelder også ved erverv til underpris (gavesalg).

Se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**» om

- skattemessig kontinuitet på eiendeler og forpliktelser som overtas ved arv etter dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere, ved gavesalg, eller ved gave ytet 1. januar 2014 eller senere
 - selgers adgang til å velge bort inntektsoppgjør ved gavesalg og i stedet la reglene om kontinuitet komme til anvendelse
 - inngangsverdi for eiendeler ervervet ved arv, gave eller gavesalg før 1. januar 2014
- Generelt om inngangsverdi, se emnet «**Inngangsverdi**».

J-2-4.2.2 Unntak fra kontinuitet for alminnelig gårdsbruk eller skogbruk som arvelater/giver kunne solgt skattefritt

Fast eiendom som faller inn under reglene om alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, omfattes ikke av reglene om kontinuitet ved arv og gave dersom arvelater eller giver kunne solgt eiendommen med skattefri gevinst etter sktl. § 9-13. Inngangsverdien for slik eiendom som er ervervet ved arv, gave, gavesalg eller på skifte med medarvinger, skal settes til tre fjerdedeler (75 %) av antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-7 femte ledd siste punktum.

Unntaket fra kontinuitet i sktl. 9-7 femte ledd gjelder ikke hvor arvelater/giver har eid alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i 6 til 9 år, slik at salgsgvinsten bare ville vært delvis skattefri, se emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**», pkt. 7.2. Ved arv og gave gjelder det derfor kontinuitet etter sktl. § 9-7. Ved gavesalg kan overdrager etter sktl. 9-7 sjettede ledd velge mellom full kontinuitet, slik at erververen trer inn i overdragerens inngangsverdi, eller foreta gevinst-/tapsoppgjør. Mottakeren skal i begge tilfeller videreføre overdragerens inngangsverdi på gårdsbruket/skogbruket, men i sistnevnte tilfelle skal inngangsverdien korrigeres for ev. gevinst/tap som overdrageren hadde i forbindelse med overdragelsen, jf. sktl. § 9-7 sjettede ledd, andre og tredje punktum. Det skal også korrigeres for den skattefrie delen av gevinsten. Se for øvrig emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**».

J-2-4.2.3 Unntak fra kontinuitet for våningshus hvor arvelater/giver ikke kunne solgt landbrukseiendommen skattefritt

Hvis arvelater/giver ikke har oppfylt kravet til eiertid for landbrukseiendommen, jf. sktl. § 9-13, men oppfylt kravet til eier- og botid i sktl. § 9-3 annet ledd for våningshuset, kan arvingens/gavemottakers inngangsverdi for våningshuset settes til antatt salgsverdi, se sktl. § 9-7 femte ledd tredje punktum. Dette gjelder også i gavesalgstilfellene. Er kravet til eiertid for landbrukseiendommen oppfylt, jf. sktl. § 9-13, er også våningshuset omfattet av bestemmelsen i sktl. § 9-7 femte ledd siste punktum om oppregulering til tre fjerdedeler av antatt salgsverdi. Inngangsverdien for våningshuset kan derfor ikke settes til antatt salgsverdi samtidig som øvrige deler av landbrukseiendommen settes til tre fjerdedeler (75 %) av antatt salgsverdi.

J-2-4.2.4 Kapitalisert verdi av føderåd (kår)

Kapitalisert verdi av føderådsytelser skal ikke inngå i kostprisen ved erverv av fast eiendom og eiendeler knyttet til denne, se sktl. § 8-1 niende ledd. Om skattemessig behandling av føderåd, se emnet «**Føderåd**».

J-2-4.3 Fordeling av inngangsverdi (kostpris)**J-2-4.3.1 Kjøp, herunder kjøp til underpris**

Ved kjøp, herunder kjøp til underpris, skal den samlede inngangsverdien fordeles forholdsmessig på de ulike eiendelene etter antatt omsetningsverdi.

Fordelingen av vederlaget vil også være aktuelt for selger i forbindelse med gevinst-/tapsberegningen, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», [pkt. 9.1](#) og [pkt. 9.3](#).

Hvis selgeren omfattes av reglene om skattefritak i sktl. § 9-13, gjelder særlige regler om fordelingen dersom vederlaget overstiger 75 % av den totale verdien for alt som er overdratt, men likevel ikke overstiger summen av 75 % av antatt salgsverdi for landbrukseiendommen og 100 % av antatt salgsverdi for øvrige eiendeler. Nærmere om denne fordelingen, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», [pkt. 6](#).

Fordelingen av vederlaget skal i prinsippet være lik for selger og kjøper. Har partene gjennomført en fordeling av vederlaget i kontrakten, legges denne til grunn, med mindre det kan påvises at fordelingen av vederlaget er feil. I konsesjonspliktige overdragelser kan skattemyndighetene be om å få landbruksmyndighetenes prisvurdering av den aktuelle eiendommens enkelte deler.

Nærmere om reglene for kontinuitet ved arv og gave, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

J-2-4.3.2 Boret i boenhet på eiendommen

Hvis selgeren av en eiendom har betinget seg føderåd i form av boret i bolig på eiendommen, vil den prisen kjøperen har betalt normalt være redusert som følge av boretten. Ved fordelingen av inngangsverdien på de ulike delene av eiendommen, må prisreduksjonen som skyldes boretten henføres til føderådsboligen. Denne prisreduksjonen kan normalt settes til den kapitaliserte verdien av boretten. Er den kapitaliserte verdien av boretten større enn føderådsboligens verdi, settes verdien av føderådsboligen til null ved fordelingen av samlet kostpris. Overskytende beløp fordeles forholdsmessig på de øvrige delene av den faste eiendommen, herunder avskrivbare bygninger.

Eksempel 1

Et gårdsbruk har en total omsetningsverdi på kr 3 000 000 hvorav føderådsboligen har en omsetningsverdi på kr 600 000 for reduksjon for kapitalisert verdi av boret. Eiendommen overdras til kjøperen for kr 2 550 000. Overdrageren beholder vederlagsfri boret i føderådsboligen så lenge vedkommende lever. Boretens kapitaliserte verdi er satt til kr 450 000.

Inngangsverdien fordeles mellom føderådsboligen og de øvrige delene av eiendommen slik:

Føderådsbolig: kr 600 000 – kr 450 000 = kr 150 000

De øvrige delene av den faste eiendommen: kr 2 550 000 – kr 150 000 = kr 2 400 000

Eksempel 2

Samme som eksempel 1. Total omsetningsverdi er fortsatt kr 3 000 000, men kapitalisert verdi av boret er kr 750 000, og vederlaget er kr 2 250 000.

Inngangsverdien på føderådsboligen settes til kr 0 da kapitalisert verdi av boretten overstiger verdien av føderådsboligen med kr 150 000 (kr 750 000 – kr 600 000).

Inngangsverdien for øvrige deler av den faste eiendommen som i utgangspunktet har en omsetningsverdi på kr 2 400 000, blir etter dette kr 2 250 000. Dette fordi inngangsverdien må reduseres med den delen av kapitalisert føderådsytelse (kr 150 000) som overstiger omsetningsverdien av føderådsboligen.

Er boretten knyttet til en del av/leilighet i våningshuset, blir fremgangsmåten som ovenfor, men med den forskjellen at det er våningshusets verdi som skal reduseres. Overstiger den kapitaliserte verdien av boretten den andelen av verdien på våningshuset som forholdsmessig faller på føderådsleiligheten, skal den overskytende delen direkte redusere verdien på den øvrige delen av våningshuset før inngangsverdien fordeles på de øvrige delene av den faste eiendommen.

Er en landbrukseiendom overtatt ved arv eller gave, skal inngangsverdien for erververen settes til tre fjerdedeler av antatt salgsverdi dersom arvelater eller giver på dødsfalls- eller overdragelsestidspunktet kunne realisert eiendommen skattefritt i medhold av sktl. § 9-13, se sktl. § 9-7 femte ledd siste punktum. Dette gjelder også i gavesalgstilfellene hvor vederlaget ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi og kravet til eiertid i sktl. § 9-13 er oppfylt. For slik eiendom hvor det er påheftet plikt til å yte føderåd, vil «antatt salgsverdi» være den

verdien eiendommen har etter at det er tatt hensyn til føderådsværdien. Det vil således være tre fjerdedeler av denne verdien som blir inngangsverdien.

Er ikke vilkårene for skattefritak etter sktl. § 9-13 oppfylt hos arvelater/giver/selger, gjelder reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7 første til tredje ledd også for den faste eiendommen. I slike tilfeller skal kapitalisert verdi av eventuell føderådsværdi, herunder borett, ikke påvirke inngangsverdien. Dette fordi den kontinuitetsbaserte inngangsverdien ikke har noen tilknytning til de faktiske verdiene på ervervstidspunktet. Kunne arvelater/giver solgt våningshuset skattefritt på dødsfalls-/gavetidspunktet, men ikke landbrukseiendommen for øvrig, se [pkt. 4.2.3](#), skal mottakerens inngangsverdi for våningshuset i utgangspunktet settes til antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-7 femte ledd tredje punktum. Hvis borett i et slikt tilfelle gjelder boenhet i våningshuset, må den kapitaliserte verdien av borett redusere inngangsverdien på våningshuset.

J-2-4.3.3 Grøfter

Inngangsverdien for grønnsaker kan ikke aktiveres og avskrives hos den nye eieren ved eiendoms-overdragelser, men skal anses som en del av jordverdien. Hvis arvelater/giver har grønnsaker aktivert på saldo, og reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7 tredje ledd kommer til anvendelse for den faste eiendommen, skal saldoverdien av grønnsaker likevel videreføres hos arving/gavemottaker. Dette gjelder bare i de tilfellene hvor arvelater/giver ikke kunne realisert den faste eiendommen skattefritt etter sktl. § 9-13, dvs. hvor han ikke har eid den i minst 10 år, se sktl. § 9-13, jf. § 9-7 femte ledd.

J-2-4.3.4 Hel buskap

Ved kjøp av hel buskap, beregnes verdien av de enkelte dyregruppene etter gjennomsnittspris, men samlet verdi må tilsvare kjøpesummen. Ved fordelingen på dyregrupper kan det være praktisk å legge til grunn det verdiforholdet mellom gruppene som fremkommer ved bruk av formuessatser for buskap i takseringsreglene, se takseringsreglene § 3-1-4 bokstav a «Buskap».

Enhetsprisen avrundes til nærmeste kr 10.

Hester må alltid føres opp enkeltvis med navn, alder og kostpris.

Overtas buskap ved arv, gave eller ved gavesalg, er utgangspunktet at reglene om kontinuitet kommer til anvendelse, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)». Om korrigering av inngangsverdien hos kjøperen for eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap hos selgeren i gavesalgstilfellene, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 5.4](#).

J-2-4.3.5 Melkekvote

Kostprisen på melkekvoten fastsettes etter samme prinsipper som kostprisen på de øvrige eiendelene som erverves ved overtakelsen. Forskrift 23. desember 2011 nr. 1502 om Kvoteordningen for melk (fastsatt av Landbruksdepartementet) regulerer nærmere hva som kan selges fritt, og hvor stor andel som må selges til staten til fastsatt pris.

Overdras melkekvote sammen med landbrukseiendom hvor arvelater/giver kunne solgt eiendommen skattefritt, gjelder reglene om diskontinuitet også for melkekvoten, se sktl. § 9-7 femte ledd første punktum, jf. § 9-13 sjette ledd. Kunne ikke arvelater/giver realisert landbrukseiendommen skattefritt, kommer reglene om kontinuitet til anvendelse, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)». Om korrigering av inngangsverdien hos kjøperen for eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap hos selgeren i gavesalgstilfellene, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 5.4](#).

J-2-4.3.6 Varelager

Varelager som overtas ved kjøp av landbrukseiendom, må verdsettes særskilt med utgangspunkt i omsetningsverdien som varelager. Ved kjøp i sommerhalvåret kan det bli aktuelt å foreta verdsetting av avling på rot. Verdien av avling på rot bør i det minste tilsvare kostnader til våronnarbeid, såfrø, gjødsel mv., se SKD 13. desember 1958 i Utv. 1959/24.

Overtas varelager ved arv, gave eller ved gavesalg, er utgangspunktet at reglene om kontinuitet kommer til anvendelse, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)». Om korrigering av inngangsverdien hos kjøperen for eventuell skattepliktig gevinst eller fradrags-

berettiget tap hos selgeren i gavesalgstilfellene, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 5.4.

J-2-4.3.7 Maskiner og redskaper

Maskiner og redskaper som overtas ved kjøp av landbrukseiendom, og som skal inngå på samme samlesaldo, kan vurderes under ett da den innbyrdes fordelingen normalt ikke er relevant for skattemessige formål.

Overtas maskiner og redskaper ved arv, gave eller ved gavesalg, er utgangspunktet at reglene om kontinuitet kommer til anvendelse, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Om korrigering av inngangsverdien hos kjøperen for eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap hos selgeren i gavesalgstilfellene, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 5.4.

J-2-5 Skattestedet

Formue i og inntekt av jordbruk skal for personlige skattytere skattlegges i den kommunen hvor eiendommen ligger, jf. sktl. § 3-3 annet ledd bokstav f.

J-2-6 Formue

J-2-6.1 Fast eiendom

J-2-6.1.1 Generelt

Jordbrukseiendom verdsettes under ett med driftsbygninger, våningshus, føderådsbolig, jord og grunn, jf. sktl. § 4-11 første ledd. Skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner skal verdsettes under ett med jordbrukseiendommen.

Dersom en del av jordbrukseiendommen benyttes til annen inntektsgivende aktivitet eller annen virksomhet, må det vurderes konkret om slik aktivitet gjør at denne delen av eiendommen ikke lenger kan anses som en del av jordbrukseiendommen. I så fall skal denne delen av eiendommen verdsettes separat.

For jordbrukseiendom som er driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet gis det for 2023 30 % reduksjon i den fastsatte verdien ved formuesskattleggingen, jf. sktl. § 4-17 annet ledd. For inntektsåret 2022 ble det gitt reduksjon i den fastsatte verdien med 25 %. I praksis kan formuesverdien beregnes ved å multiplisere fjorårets (inntektsåret 2022) formuesverdi med 70/75. Dette gjelder ikke eiendommer som er eid av selskaper der eiendommens fulle verdi skal benyttes, jf. sktl. § 4-12 syvende ledd og § 4-40.

Eiendomsverdien fra tidligere år må korrigeres dersom eiendommen er endret ved f.eks. vesentlig påkostning, tilkjøp eller avståelse av deler av eiendommen, jf. takseringsreglene § 3-1-2 fjerde og femte ledd.

Skattyter kan kreve at formuesverdien på jordbrukseiendommen settes ned etter en individuell vurdering, dersom formuesverdien ligger vesentlig over nivået på sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen. Se for øvrig takseringsreglene § 3-1-2.

J-2-6.1.2 Tomter

Ved opparbeidelse av tomter for salg må det vurderes konkret når tomtene ikke lenger skal anses som en del av jordbrukseiendommen. Så lenge arbeidet med å etablere tomtene er på et tidlig stadium verdsettes tomtene som en del av jordbrukseiendommen, men etter hvert som f.eks. tomtenes infrastruktur blir opparbeidet må tomtene skilles ut til separat verdsettelse.

J-2-6.1.3 Bortfeste

Ved evigvarende bortfeste av tomter skal bortfesteren (den formelle eieren) formuesbeskattes for den kapitaliserte verdien av kravet på årlig vederlag. Dette gjelder ved tomtefeste til bolig- eller fritidshus hvor rettighetshaveren har en ubetinget rett til å forlenge festeavtalen på samme vilkår ved festetidens utløp, jf. tomtefesteloven § 33. Den delen av eiendommen som er bortfestet skal i slike tilfeller holdes utenfor ved verdsettingen av jordbrukseiendommen etter sktl. § 4-11 første ledd. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389. Nærmere om dette, se emnet «Rettigheter i fast eiendom».

Om verdsetting hos eieren av eiendom som er beheftet med tidsbegrensede bruksrettigheter, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)», pkt. 2.3.2.

J-2-6.1.4 *Naturforekomster*

Naturforekomster som har spesiell verdi, som f.eks. grus, verdsettes under ett med jordbruket. Drives f.eks. grusforekomst som egen virksomhet, skal forekomsten verdsettes særskilt. Dette gjelder uavhengig av om virksomheten med uttak av forekomsten drives av eieren selv eller av andre.

J-2-6.2 *Melkekvote*

Melkekvoter verdsettes under ett med jordbrukseiendommen. Dette gjelder uansett om melkeknoten er ervervet mot vederlag etter 1. januar 1997, eller ikke. Jordbrukseiendommens formuesverdi må således vurderes på nytt ved erverv eller frasalgt av kvote. Endring av formuesverdien er skjønsmessig, og er ikke nødvendigvis lik omsetningsverdien på melkeknoten. Det er den langsiktige endringen av jordbrukseiendommens verdi som følge av kvoteendringen som skal vurderes i denne sammenheng. Har formuesverdien utviklet seg skjevt i forhold til en antatt riktig verdi sammenlignet med andre eiendommer, kan en ved vurderingen ta hensyn til dette og eventuelt la være å endre formuesverdien. Endringen kan også falle bort dersom utslaget av å ta hensyn til kvoteendringen antas ubetydelig.

J-2-6.3 *Rettigheter*

Rettigheter skal tas med i verdien av jordbrukseiendommen. Dette gjelder f.eks. allmenningsrett. Se for øvrig emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

J-2-6.4 *Verdsetting av buskap*

J-2-6.4.1 *Hovedregel*

Formuesverdien av buskap settes, som hovedregel, til den verdien som er lagt til grunn ved inntektsfastsettingen, se sktl. § 4-17, jf. § 14-5 annet ledd, se [pkt. 8.10](#).

J-2-6.4.2 *Hester*

Om verdsetting av hester, se takseringsreglene § 3-1-4.

J-2-6.4.3 *Ku, gris, geit og sau*

Voksne kyr, griser, geiter og sauer deles opp i to grupper: dyr som var voksne ved årets begynnelse og nye voksne dyr tilført i året, av eget oppal eller innkjøpt.

Kyr, griser, geiter og sauer som var voksne ved årets begynnelse eller anskaffet som hel besetning (eller del av besetning ved etappevis overdragelse), verdsettes ved årets slutt etter en beregnet gjennomsnittlig enhetspris basert på alle voksne dyr av den enkelte dyreart ved årets begynnelse. Enhetsprisen skal avrundes til nærmeste kr 10.

Nye voksne dyr av eget oppal av kyr, griser, geiter og sauer, skal i prinsippet verdsettes til de direkte oppdrettskostnadene (tilvirkningsverdien). Verdi av eget arbeid med oppdrettet skal ikke medregnes. SKD fastsetter hvert år satsene for dyr av eget oppal. For yngre dyr av storfe, griser, geiter og sauer fastsettes enhetsprisen i forhold til satsene for voksne dyr.

Satser for verdsettingen av dyr av eget oppal framgår av takseringsreglene § 3-1-4.

Innkjøpte dyr av storfe, griser, sauer og geiter til fornyelse eller utvidelse av egen buskap, føres i balansen etter samme satser som for dyr av eget oppal. Dette gjelder selv om innkjøpsprisen er betydelig høyere.

J-2-6.4.4 *Innkjøpte fôringsdyr*

Fôringsdyr (av alle slag) som er innkjøpt med tanke på salg som slakt eller som livdyr, skal verdsettes til tilvirkningsverdi, se emnet «[Varebeholdning](#)». De skal i balansen settes til innkjøpspris med tillegg av beregnede fôrkostnader fram til årsskiftet.

J-2-6.4.5 *Verpehøner og kyllinger*

Verpehøner og kyllinger som skal settes inn i eggproduksjon, skal verdsettes til slakteverdien ved årets slutt. Slakteverdien fastsettes etter takseringsreglene § 3-1-4.

J-2-6.5 Maskiner og redskaper

Formuesverdien for driftsløsøre settes til 70 % av saldoverdien ved utgangen av inntektsåret, jf. sktl. § 4-17 annet ledd. Beregningsgrunnlaget (saldoverdien) kan fravikes dersom skattyteren påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere.

Formuesverdien av faste tekniske installasjoner skal skattlegges sammen med bygningen (driftsmidlet), se sktl. § 4-11 første ledd og takseringsreglene § 3-1-2, jf. § 2-1-2. Dette gjelder selv om faste tekniske installasjoner skal avskrives på egen saldo for hver bygning, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav j og § 14-41 fjerde ledd fjerde punktum. Formuesverdien av fast utstyr som inngår i saldogruppe d, se **pkt. 8.11**, skattlegges også sammen med bygningen. Vanligvis skal likevel ikke verdien på saldogruppe d reduseres ved formuesberegningen. Slik reduksjon skal bare foretas dersom det kan dokumenteres at samlet salgsverdi på driftsmidlene i saldogruppe d, utenom det faste tekniske utstyret, er lavere enn gruppens saldoverdi.

J-2-6.6 Lager

Den delen av egenprodusert avling som regnes å gå med til gårdsdriften, så som fôr, frø, settepoteter og lignende, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav h.

Avlingslager som skal selges, er skattepliktig formue med den verdien som lageret er ført opp med ved årets slutt, se takseringsreglene § 3-1-4.

Innkjøpte varer som f.eks. kraftfôr, kunstgjødsel, drivstoff, diverse materialer o.l. som ligger på lager ved inntektsårets utgang, verdsettes til innkjøpsprisen tillagt eventuell frakt.

Innkjøpt grovfôr/lager som er i behold ved årets utgang, er skattepliktig formue og verdsettes til innkjøpspris.

J-2-7 Tidfesting av inntekter og kostnader

Inntekter og kostnader i jordbruksvirksomhet tidfestes som hovedregel etter realisasjonsprinsippet, se emnet «**Tidfesting – realisasjonsprinsippet**». Sktl. § 14-29 gjør unntak fra realisasjonsprinsippet for tilskudd og erstatninger ved produksjon av mat og fôr i jordbruk og hagebruk. Bestemmelsen lovfester tidligere praksis.

Tilskudd og erstatning knyttet til produksjon av mat og fôr i jordbruk og hagebruk som skal dekke inntektsbortfall, kan fordeles til beskatning med et likt beløp over de årene skattyter har forpliktet seg til ikke å produsere, produsere mindre eller produsere på en annen måte, jf. sktl. § 14-29 første ledd.

For tilskudd eller erstatning knyttet til produksjon av mat og fôr i jordbruk og hagebruk som er øremerket til å dekke bestemte fremtidige kostnader, kan tidfestingen utsettes til kostnaden påløper, jf. sktl. § 14-29 annet ledd. Dette kan f.eks. gjelde erstatning som skal dekke fremtidige kostnader som følge av avlingsskade.

Tilskudd til driftsstilling eller erstatning som benyttes til investeringer, kan nedskrives på disse investeringene, jf. sktl. § 14-29 tredje ledd. Skattlegging kan i så fall utsettes til investeringene skjer og nedskrivning kan foretas.

Om eksempler på tidfesting av ulike typer tilskudd og erstatninger mv., se **pkt. 8.63**.

Etterskudd fra meierier og andre salgsorganisasjoner organisert som samvirkeforetak, som fatter vedtak om utbetaling av etterskudd for leveranser på årsmøtet etter regnskapsavslutningen, tas alltid med i vedtaksåret. Bare når vedtaket om etterskudd fattes innen utgangen av leveringsåret, skal beløpet medregnes som inntekt dette året.

Om gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler, se emnet «**Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel**».

Om uttak av driftsmidler, se emnet «**Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester**».

J-2-8 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)

J-2-8.1 Allmenningsrett

Utbytte av bruksrett i allmenning, normalt i form av allmenningsrabatter på kjøp av materialer mv., er skattepliktig inntekt og inntektsføres ved uttaket. Rabatter som også kan oppnås av de som ikke er bruksberettigede, anses ikke som allmenningsrabatt. For trevirke som brukes til fradagsberettiget vedlikehold av bygninger, gjerder og lignende, kan allmenningsrabatten føres til fradrag sammen med det som er betalt for virket. For uttatt virke som brukes til

nybygg eller påkostninger, må allmenningsrabatten aktiveres sammen med det beløpet som er betalt for virket. Det vil si at kjøp av materialer fra allmenning alltid skal bruttoføres.

Tilskudd etter lov 19. juni 1992 nr. 52 om bygdeallmenninger (bygdeallmenningsloven) § 5-5 som allmenningen yter for bruk av trebesparende virke, er skattepliktig inntekt, og skattlegges det året beløpet blir godskrevet den allmenningsberettigede.

Allmenninger anses ikke som egne skattesubjekter. Inntekter som oppstår på allmenningens hånd skattlegges først ved utdeling til de allmenningsberettigede, se HRD i Utv. 2017/1975 (HR-2017-2125-A) (To allmenninger kunne ikke skattlegges for gevinst ved salg av bygninger og tomter fra allmenningenes grunn, da en allmenning ikke er eget skattesubjekt). Allmenningskasser er egne skattesubjekt, og skattlegges på vanlig måte for aktivitet med utspring i kassens egne midler, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav h.

Allmenninger skal uoppfordret gi skattekontoret opplysninger om hva den enkelte bruksberettigede i siste år har mottatt fra allmenningen av trevirke, kontanter, rabatter eller andre fordeler, og samtidig opplyse hvor stor del av det utdelte som blir skattlagt på allmenningens hånd, jf. sktfvl. § 7-5 annet ledd.

J-2-8.2 *Arbeidstøy*

Kostnader til overtrekkstøy som nyttes ved husdyrbruk, er fradragsberettigede. Nærmere om arbeidstøy, se emnet «[Arbeidstøy mv.](#)».

J-2-8.3 *Aviskostnader*

Om fradrag for aviskostnader, se emnet «[Aviser og nyhetstjenester](#)».

J-2-8.4 *Avløsere*

J-2-8.4.1 *Utbetaling til avløsere*

Honorar/lønn til avløsere utbetales av gårdbrukeren selv eller av avløsering/avløserlag. Vanligvis behandles utbetalingen som lønn i alle relasjoner (arbeidsgiveravgift, skattetrekk og lønnsrapportering mv.). Dette gjelder også arbeidsbytte ved naboavløsning selv om det ikke betales penger, eller det betales reduserte beløp fordi kravene motregnes. Ytelser og motytelser verdsettes til full verdi og behandles som lønn i alle sammenhenger.

J-2-8.4.2 *Avløserlag*

Avløserlag i jordbruket er egne skattesubjekter, se FIN 11. mai 1995 i Utv. 1995/689.

Laget har arbeidsgiveransvar for avløsere som får oppdrag gjennom laget. Alle tilskudd fra landbruksmyndighetene inntektsføres hos laget.

J-2-8.4.3 *Avløsertilskudd*

Avløsertilskudd som er en del av jordbruksoppgjøret, gis som refusjon av faktiske kostnader til avløsning for jordbrukere som driver husdyrhold.

Tilskuddet skal inntektsføres og lønnskostnadene fradragsføres. Der brukeren er medlem av avløserlag og tilskuddet utbetales til avløserlaget, er det bare brukerens innbetaling til avløserlaget som skal kostnadsføres.

Avløsertilskudd ved sykdom betales direkte til gårdbrukeren. Ved bruk av kommunal landbruksvikar er det kun den betalte egenandelen som skal kostnadsføres.

J-2-8.5 *Avskrivninger*

Om avskrivning på driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

Frittstående plansiloer og gjødselkummer avskrives i saldogruppe h med forhøyet sats på 10 % (antatt brukstid på 20 år eller mindre).

J-2-8.6 *Bedriftshelsetjeneste*

Kostnader til ordinær legekontroll og annet forebyggende helsearbeid for gårdbrukeren og hans familie anses som privatkostnader uten fradragsrett. Kostnadene kan være fradragsberettiget dersom en gårdbruker tilknyttes en fellesordning for bedriftshelsetjeneste etablert etter retningslinjer gitt av Direktoratet for Arbeidstilsynet.

Om slike kostnader for ansatte, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 6.8 og [pkt. 6.23](#).

J-2-8.7 Bil

Om når bil anses som driftsmiddel, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)». I praksis vil det sjelden være aktuelt at en personbil er driftsmiddel i jordbruksvirksomhet.

Bor skattyter i egen bolig utenfor jordbrukseiendommen, skal kjøring til og fra eiendommen normalt behandles som arbeidsreise (kjøring mellom hjem og fast arbeidssted), se for øvrig emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

Varebil eller lastebil som er driftsmiddel, avskrives på saldogruppe c. Se for øvrig emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

J-2-8.8 Bolig

J-2-8.8.1 Generelt

Egen bruk og utleie av våningshus med tjenende bygninger og andre bolighus på gårdsbruk behandles etter de generelle reglene for bolig, se nærmere emnene om bolig og sktl. Kap. 7.

Eventuelt underskudd for bolighus som fyller vilkårene for regnskapsbehandling, kan trekkes fra i annen skattepliktig inntekt.

J-2-8.8.2 Eget arbeid

Om verdien av eget arbeid på egen bolig utført av skattyteren selv, se emnet «[Bolig – eget arbeid](#)». Verdien av eget arbeid på våningshus som faller utenfor bestemmelsen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 6 om skattefritak for fritidsarbeid på egen bolig, er skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid etter sktl. § 5-1 på samme måte som for andre. Inntekten anses ikke som inntekt av jordbruksvirksomheten.

Verdien av gårdbrukerens eget arbeid på føderådsbolig er skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid (ikke virksomhetsinntekt). Dette gjelder uavhengig av om arbeidet utføres på fritiden eller ikke, se for øvrig emnet «[Bolig – eget arbeid](#)», [pkt. 2.2](#). Om fradrag for vedlikeholdsarbeid, se emnet «[Bolig – eget arbeid](#)», [pkt. 8.1](#).

Bolig for ansatte anses som driftsmiddel. Verdien av gårdbrukerens arbeid ved oppføring av eller påkostning på slik bolig er derfor skattepliktig, se FIN 13. februar 2013 i Utv. 2013/224. Nærmere om skatteplikten for eget og ansattes arbeid ved tilvirkning av driftsmidler, se emnet «[Virksomhet – arbeid under utførelse](#)», [pkt. 2.3.4](#).

J-2-8.8.3 Fremføring av underskudd oppstått årene 1995 til 2004 ved drift av våningshus

Underskudd oppstått i inntektsårene 1995 til 2004 ved drift av våningshus i jordbruk, kan fortsatt fremføres, men kommer til fradrag bare i inntekt av jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring redusert med eventuelt jordbruksfradrag, men før fradrag for fremførbare underskudd fra tidligere år, se sktl. § 8-1 tiende ledd. Underskuddet kan fremføres mot positiv inntekt i jordbruksvirksomheten, selv om det er underskudd i for eksempel skogbruks- eller pelsdyrvirksomheten.

Udekket underskudd ved drift av våningshus fra inntektsårene 1995 til 2004 kan fremføres mot inntekt av skogbruk eller pelsdyrnæring også i inntektsår etter at jordbruksvirksomheten er opphørt. Det samme gjelder mot nettoinntekt fra den opphørte jordbruksvirksomheten, for eksempel inntektsføring av negativ saldo eller av positiv gevinst- og tapskonto, eller av gevinst ved salg av gårdsbruket.

Jordbruksvirksomhet omfatter også inntekt av gartneri og binæring.

Driftsresultatet vil inkludere eventuell bortforpaktningavgift og årlige erstatninger som skal erstatte tapte avlinger. Det samme gjelder inntekt f.eks. ved utleie av jaktrett, utleie av lakseelv (også gjennom elveeierlag) og utleie av driftsbygninger. Skattepliktig gevinst ved salg av grunn (selv om den overføres gevinst- og tapskonto), festeavgifter og årlige utbetalinger for fallrettigheter skal tas med i virksomhetsinntekten som underskuddet kan føres til fradrag mot.

Sykepengene som utbetales på grunnlag av virksomhetsinntekt fra jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring, likestilles med inntekt fra disse virksomhetene når det gjelder å dekke opp framførbart underskudd fra drift av våningshus.

J-2-8.8.4 Føderådsbolig/leilighet

Føderådsmottakerens fordel ved å bo i føderådsbolig/føderådsleilighet fastsettes sjablongmessig etter satser i takseringsreglene § 3-2-4 dersom føderådsyteren dekker driftskostnadene ved boligen eller deler av disse. Satsene i takseringsreglene skal brukes uavhengig av hvilket beløp som er ført opp i føderådskontrakten.

Nærmere om føderåd, herunder om skatteplikten for mottakeren og fradragretten for yteren, se emnet «Føderåd».

Om føderådsyterens opplysningsplikt for fordel ved å bo i føderådsbolig, se sktfvl. § 7-2 første ledd bokstav b. Nærmere om opplysningsplikten, se skatteforvaltningshåndboken.

Er føderådsmottakernes boret opphørt, anses den tidligere føderådsboligen som en alminnelig bolig, og skal behandles etter de vanlige reglene, se emnene om bolig.

J-2-8.8.5 Røkterbolig mv.

Dersom ansatte på gården disponerer bolig som eies eller leies av arbeidsgiveren, må arbeidsgiveren be skattekontoret om verdsetting av ytelsene, se emnet «**Bolig – fri bolig**». Ved hver lønnsutbetaling skal verdien av bofordelen komme med under jordbrukets inntekter og nøytraliseres for jordbrukeren gjennom fradrag for brutto lønnskostnader. Vedlikehold, forsikringer o.l. kommer til fradrag i virksomhetsinntekten.

Boliger til ansatte kan bare avskrives dersom det antas at verdien vil bli vesentlig redusert om gårdsdriften legges ned eller om boligene blir overflødiggjort av andre grunner. Bare rent unntaksvis vil vilkårene for avskrivninger på slike boliger være oppfylt. Se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**».

Om fradrag når røkterboligen ligger i fritaksbehandlet bygning hvor eieren selv bor, se emnet «**Bolig – hjemmekontor mv.**».

J-2-8.8.6 Utleie

Inntekt av utleie i regnskapsbehandlet bolig er skattepliktig. Korttidsutleie av egen bolig er alltid skattepliktig etter sjablongregelen i sktl. § 7-2 annet ledd, uavhengig av om boligen skal regnskapsbehandles eller fritaksbehandles. Skattlegging etter sjablongregelen skal ikke foretas dersom utleien anses som virksomhet. Inntekt fra langtidsutleie av fritaksbehandlet bolig er skattefri. Om når bolig skal fritaksbehandles og om skattlegging etter sjablongregelen, se emnet «**Bolig – utleie (fritaksbehandling)**».

Ved skattepliktig langtidsutleie hvor leieinntekten ikke skal tas med i virksomhetsinntekten, skal leieinntekten rapporteres som vanlig utleieinntekt i skattemeldingen.

J-2-8.8.7 Bortforpaktning av gårdsbruk med våningshus

Om skattemessig behandling av bolig som brukes av forpakter, se emnet «**Jordbruk – forpaktning**».

J-2-8.8.8 Seksjon i bolig

I seksjonert bolig skal hver seksjon vurderes for seg. Seksjoner som hovedsakelig nyttes til bruk som gir rett til avskrivning, f.eks. lager, verksted og lignende, kan avskrives selv om seksjonen ligger i boligbygg.

J-2-8.9 Brannvarslingsanlegg**J-2-8.9.1 Verdiforringelse**

Kostnader til anskaffelse og montering av sentralenheten til kombinert brannvarslingsanlegg for driftsbygning og våningshus, kan avskrives i saldogruppe d dersom hovedtyngden av de sikrede verdiene gjelder driftsbygninger og driftsløse lagret i driftsbygninger. Dette gjelder selv om sentralenheten er plassert i våningshuset. Da samtlige driftskostnader i så fall føres i regnskapet, må den private andelen av kostnadene og eventuelt andel knyttet til skattefri utleie, tilbakeføres på samme måte som for andre driftsmidler i virksomhet som for en del brukes privat.

Er ikke vilkårene for avskrivning av sentralenheten oppfylt, gis fradrag for den forholds-messige delen av verdiforringelsen som knytter seg til virksomheten. Denne verdiforringelsen

kan i praksis settes til en forholdsmessig andel av enhetens kostpris fordelt over sannsynlig levetid.

Detektorene i driftsbygningene og monteringskostnadene for disse kan avskrives. Detektorene i våningshuset og monteringskostnadene for disse skal aktiveres på våningshuset.

Tilskudd fra forsikringselskap til kjøp av brannvarslingssystem er i prinsippet skattepliktig inntekt, men kan nedskrives på investeringen.

J-2-8.9.2 Driftskostnader

Kostnadene til drift av kombinert brannvarslingsanlegg for driftsbygning og våningshus, skal fordeles forholdsmessig på driftsbygninger og våningshus etter verdiene på de bygningene brannvarslingsanlegget skal sikre. Den delen som faller på driftsbygningene er fradragsberettiget. Er våningshuset fritaksbehandlet, vil den delen av kostnadene som faller på våningshuset ikke være fradragsberettiget. Om behandling av kostnadene dersom våningshuset er regnskapsbehandlet, se emnet «**Bolig – utleie (regnskapsbehandling)**».

J-2-8.10 Buskap

Buskap føres ved inntektsfastsettingen i inngående og utgående beholdning med de verdiene som brukes ved formuesfastsettingen. Endringen i verdiene påvirker derved inntekten. Om verdsetting av buskap, se [pkt. 6.4](#).

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av buskapen, se emnet «**Betinget skattefritak**». Om overføring av gevinst ved realisasjon av hel buskap ved opphør av driftsgren til gevinst- og tapskonto, se emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**».

J-2-8.11 Bygning, skillett mellom bygning, faste tekniske installasjoner og løsøre

Om hovedreglene for skillett mellom bygning (saldogruppe h), faste tekniske installasjoner (saldogruppe j) og løsøre (saldogruppe d), se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**», [pkt. 6.12](#).

Innredninger i driftsbygning, som for eksempel båser og lignende, anses som en del av bygningen hvis de er fastmontert (f.eks. støpt/sveiset/spikret) på en slik måte at de ikke kan fjernes uten at innredningen blir skadet. Innredninger i driftsbygning, som f.eks. båser og lignende, anses som løsøre selv om de er fastmontert (f.eks. skrudd fast) hvis de kan fjernes på en rimelig enkel måte uten å skade innredningen.

Produksjonsmaskineri, som for eksempel melkeanlegg, fôrutleggingsutstyr, fôrheis og anlegg for gjødselhåndtering, anses som løsøre. Dette gjelder selv om nødvendige komponenter til produksjonsmaskineriet er inkorporert i bygget, for eksempel innstøpte rør for melkeanlegg.

J-2-8.12 Datautstyr

Datautstyr som er anskaffet av hensyn til virksomheten, behandles som driftsmiddel når det sannsynliggjøres at utstyret hovedsakelig blir nyttet i virksomheten. Datautstyr avskrives i saldogruppe a. Se for øvrig emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**».

J-2-8.13 Eget arbeid på bygninger mv.

Verdi av eierens eget arbeid med tilvirkning av/påkostning på driftsmiddel skal inntektsføres og aktiveres som en del av inngangsverdien. Det samme gjelder lønnskostnadene for ansatte som utfører arbeid med tilvirkning av driftsmiddel. Ved tilvirkning av avskrivbare driftsmidler i landbruket godtas det i samsvar med langvarig praksis at verdien av eierens eget arbeid ikke inntektsføres med den følge at verdien av arbeidsinnsatsen heller ikke legges til avskrivningsgrunnlaget. Se FIN 13. februar 2013 i Utv. 2013/224. Denne praksisen gjelder ikke der det skjer en omdisponering fra en annen virksomhet. Nærmere om skatteplikt ved slik omdisponering, se emnet «**Virksomhet – arbeid under utførelse**», [pkt. 2.3.4](#).

Om behandling av verdien av eget arbeid på egen bolig, se emnet «**Bolig – eget arbeid**» og [pkt. 8.8](#).

J-2-8.14 Ektefeller

Om deling av inntekt mellom ektefeller, herunder inntekt av jordbruksvirksomhet, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)». Om når ektefeller skal skattlegges som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)».

J-2-8.15 Elektrisk kraft

Det nyttes i noen tilfeller felles måler for elektrisk kraft brukt privat og i virksomhet. Den delen av kostnadene til elektrisk kraft som vedrører virksomheten, kan føres til fradrag. Andelen av kostnadene som vedrører virksomheten, må vurderes ut fra antatt forbruk, når en tar hensyn til det kraftkrevende utstyret som brukes. Videre kan elektrisk kraft brukt ved skattepliktig utleie av hele eller deler av bolighus føres til fradrag.

Strøm til privat bruk er ikke fradragsberettiget. Uttak av ved fra egen skog samt bruk av parafin eller fyringsolje/diesel til oppvarming, må tas inn i vurderingen av om den private andelen av kostnadene til elektrisk kraft anses rimelig.

J-2-8.16 Elektronisk kommunikasjon

Om elektronisk kommunikasjon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

J-2-8.17 Erstatning for tapt avling

Erstatning for tapt avling er skattepliktig jordbruksinntekt. Om tidfestingen, se [pkt. 4](#).

J-2-8.18 Etterbetaling (bonus)

Etterbetaling (bonus) fra slakterier, meierier o.l., skal inntektsbeskattes hos medlemmene når etterbetalingen (bonus) mv. besluttes utdelt. Nærmere om etterbetaling (bonus), se emnet «[Samvirkeforetak](#)».

J-2-8.19 Fangdammer

Kostnader til utgraving/etablering av fangdammer for oppsamling av avrenning fra jordbruksareal kan ikke fradras direkte, men må aktiveres og avskrives i saldogruppe h. Tilskudd som ytes til etablering av fangdammer må nedskrives på saldoen. Kostnader til senere tømning og opprensning av slike fangdammer kan fradragsføres direkte.

J-2-8.20 Fellesanlegg for vannforsyning

Om fellesanlegg for vannforsyning, se [pkt. 8.67](#).

J-2-8.21 Festeavgift

Inntekt fra tomtfeste er skattepliktig, og eventuelt underskudd er fradragsberettiget. Festeavgift inngår i beregningsgrunnlaget for jordbruksfradrag, se emnet «[Jordbruk – jordbruksfradrag](#)», [pkt. 2.2.1](#). Festeavgiften går også inn i inntekt som fremførte underskudd på våningshus kan trekkes fra i, jf. sktl. § 8-1 tiende ledd. Hvis det ikke drives bortfeste i et slikt omfang at dette anses som en egen virksomhet, skal festeinntekten ikke inngå i personinntekten, se sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav a. Kostnadene skal på tilsvarende måte ikke redusere grunnlaget for beregning av personinntekt. Om i hvilke tilfeller bortfeste skal anses som virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

J-2-8.22 Forpaktning

Om forpaktning, se emnet «[Jordbruk – forpaktning](#)».

J-2-8.23 Frukt- og bærfelt

Om kostnadsføring og avskrivning av frukt- og bærfelt, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

Vedlikeholdsplanting kan fradragsføres direkte.

J-2-8.24 Fyringsanlegg/varmeanlegg

J-2-8.24.1 Fyringsanlegg hvor mer enn halvparten av energiproduksjonen forbrukes i virksomheten

Fyringsanlegg som er montert i eller i tilknytning til driftsbygning/næringsbygg, og hvor energiforbruket i hovedsak skal tjene denne bygningens generelle brukelighet som bygning, skal avskrives i saldogruppe j.

Fyringsanlegg hvor energiforbruket i hovedsak medgår til å dekke oppvarmingsbehov mv. knyttet til produksjonen, skal aktiveres i saldogruppe h, jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav h annet punktum, og avskrives med forhøyet sats etter sktl. § 14-43 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av hvor fyringsanlegget er plassert. Fyringsanlegg omfatter i denne forbindelsen innretningen/anlegget hvor selve varmeproduksjonen skjer og varmerør fram til vegg i de bygninger/lokaler hvor varmen skal benyttes. Rørframføring mv. som er montert inne i bygning/lokaler hvor varmen skal benyttes i produksjonen, skal avskrives i saldogruppe d, eventuelt anses som en del av bygningen. Om denne grensdragningen, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 6.11.1. Brukes varme fra et slikt anlegg til oppvarming av andre driftsbygninger/næringsbygg hvor oppvarmingen bare skal tjene bygningens brukelighet som bygning, skal rørframføring og andre installasjoner inne i disse bygningene aktiveres på saldogruppe j.

Hvis et fyringsanlegg som er avskrivbart også leverer energi til egen bolig, skal eieren fordelsbeskattes for verdien av uttaket.

J-2-8.24.2 Fyringsanlegg hvor minst halvparten av energiproduksjonen forbrukes privat

Fyringsanlegg hvor minst halvparten av energiproduksjonen forbrukes privat, kan ikke avskrives etter saldoreglene. Leverer anlegget også varme til virksomheten og/eller føderådsbolig, gis fradrag for en forholdsmessig del av de totale årlige driftskostnadene, herunder en forholdsmessig del av verdiforringelse ved slit og elde. Denne verdiforringelsen kan i praksis settes til en forholdsmessig andel av anleggets kostpris fordelt over anleggets sannsynlige levetid. Er et ikke-avskrivbart fyringsanlegg lokalisert i regnskapsbehandlet føderådsbolig hvor alle kostnadene knyttet til vedlikehold og eventuell utskiftning/fornyelse fradragsføres ved driften av føderådsboligen, kan det ikke i tillegg gis særskilt fradrag for den forholdsmessige andelen av disse kostnadene som faller på energiforbruket i virksomheten.

J-2-8.25 Føderåd, yteren

Generelt om føderåd, se emnet «[Føderåd](#)».

Verdien av føderåd er fradragsberettiget etter sktl. § 6-52, og føres som en kostnad i regnskapet. For føderåd i form av naturalytelser vil yteren måtte inntektsføre samme verdi som virksomhetsinntekt, jf. sktl. § 5-1.

De faktiske kostnadene som er pådratt for å oppfylle føderådsforpliktelsen, inngår som en del av driftskostnadene i regnskapet.

Nærmere om føderådsbolig, se [pkt. 8.8.4](#).

Opplysninger om føderåd i jord- og skogbruk skal innrapporteres én gang i året. Nærmere om innrapporteringen, se emnet «[Føderåd](#)», [pkt. 8](#). Innrapporteringsplikten knyttes til plikten til å levere næringsoppgave.

J-2-8.26 Gjeterhund

Kostnader til kjøp av gjeterhund som brukes i virksomheten, er fradragsberettiget. Er kostprisen kr 15 000 eller høyere, skal hunden avskrives på saldogruppe d. Salg av valper fra gjeterhund vil være omsetning i jordbruket.

Hvis ikke høyere kostnader til føring av gjeterhund kan dokumenteres, kan fradraget settes til kr 2 600 (2022) per år uavhengig av om skattyter har én eller flere gjeterhunder, se takseringsreglene § 3-3-4.

J-2-8.27 Grøfter

Inngangsverdien ved nyanlegg av grønner i jordbruket skal aktiveres og avskrives etter saldoreglene i saldogruppe h. Grønning som foretas ved nydyrking skal imidlertid behandles som en

del av nydyrkingskostnadene, se [pkt. 8.45](#). Grøfting i tilknytning til planering av jord, anses som en del av planeringskostnadene, se [pkt. 8.46](#).

All grøtfeformyelse på dyrket mark skal anses som vedlikehold. Tidligere aktiverte grøfter som erstattes ved grøtfeformyelsen, må fortsatt saldoavskrives på vanlig måte inntil restsaldo kan fradragføres.

Legges en åpen bekk i rør, anses dette som nyanlegg og kostnadene må aktiveres og saldoavskrives på vanlig måte. Graves det en åpen kanal til erstatning for eksisterende lukket avløp med behov for utbedring, anses dette som vedlikehold.

Inngangsverdien for grøfter kan ikke aktiveres og avskrives hos den nye eieren ved eiendomsoverdragelser, men skal anses som en del av jordverdien. Om unntak, se [pkt. 4.3.3](#).

J-2-8.28 Grønn omsorg («Inn på tunet»)

Grønn omsorg, også betegnet som «Inn på tunet», innebærer at gårdsbruk tilbyr ulike former for omsorgstjenester i samarbeid med offentlig sektor. Dette kan for eksempel være aktiviserings- og arbeidstreningstilbud, ulike tilbud til skoleklasser og gårdsbarnehager.

Grønn omsorg vil ofte kunne anses som egen virksomhet, eventuelt som binæring til jordbruksvirksomheten når omsetningen fra grønn omsorg er under kr 30 000. I andre tilfeller anses godtgjørelse fra grønn omsorg som lønnsinntekt, se også emnet «[Forpleining](#)». Om fradrag for bruk av våningshuset til slik aktivitet, se nærmere i [pkt. 8.29](#).

J-2-8.29 Gårdsturisme

J-2-8.29.1 Generelt

Gårdsturisme innebærer gjerne at turistene bor i gårdens våningshus/føderådsbolig og får anledning til å se på/delta i gårdens ordinære gjøremål. Gårdsturisme er ofte en binæring knyttet til gårdsdriften. Dette gjelder når omsetningen er under kr 30 000. I andre tilfeller er gårdsturismen egen virksomhet, eventuelt i tillegg til jordbruksvirksomheten. Holdes det husdyr og dyrkes planter mv. hovedsakelig av hensyn til turistene, anses hele virksomheten som turistnæring og ingen del som jordbruksvirksomhet, heller ikke eventuelt salg av jordbruksprodukter i mindre omfang.

Reglene om skattefrie leieinntekter i fritaksbehandlet våningshus kommer ikke til anvendelse ved utleie i forbindelse med gårdsturisme. Om fradrag for kostnader hvor deler av fritaksbehandlet våningshus er brukt i slikt inntektserverv, se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)». Om fradrag ved regnskapsbehandling, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)».

J-2-8.29.2 Fradrag for kost

Omfatter gårdsturismen bespisning, kan det som alternativ til fradrag for faktiske kostnader gis fradrag for kost etter sats, se takseringsreglene § 3-3-1. Fradrag gis da etter satsene i satsforskriften 2023 § 6, med et tillegg på 30 %.

J-2-8.30 Hester

J-2-8.30.1 Hestesport drevet som virksomhet

Om hestesport i form av deltakelse i trav- eller galoppkonkurranser skal anses som virksomhet, må vurderes konkret etter de vanlige kriteriene, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», særlig [pkt. 3.5](#) og [pkt. 4](#).

FIN har i Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 26 behandlet spørsmålet om kriteriene for når hestehold skal anses som næring/virksomhet. Departementet viser til at hestebransjen (de som driver med trav- og galoppsport) samlet sett har små utsikter til å gå med overskudd.

For at oppstart av denne typen økonomisk aktivitet skal kunne anses som virksomhet, må det foreligge dokumentasjon som sannsynliggjør at aktiviteten er egnet til å gå med overskudd, eksempelvis innkjøpte hesters tidligere prestasjoner eller innkjøpte følls stamtavler. Se også SKD 13. mars 2002 i Utv. 2002/901 om hvilke momenter som er relevante.

Kan det ikke på oppstartstidspunktet sannsynliggjøres at aktiviteten er egnet til å gå med overskudd, kan senere innkjøring av premier i trav eller galopp vise at aktiviteten likevel er egnet til å gå med overskudd. Forutsetningen er at det er sannsynlig at premiene ikke er et tilfeldig utslag av heldige omstendigheter, men en indikasjon på at aktiviteten vil gi overskudd i et lengre tidsperspektiv. Ett år med overskudd vil normalt ikke være tilstrekkelig til at dette

framstår som sannsynlig. Viser senere års inntjening at aktiviteten likevel oppfylte vilkårene for virksomhet de første årene, må skattekontoret normalt godta endring av fastsettingen for de tidligere årene innenfor femårsfristen i sktfvl. § 12-6. Det er skattyter som i slike tilfeller må anmode om endring, slik at skattemyndighetene kan vurdere spørsmålet på nytt og eventuelt endre skattefastsettingen i medhold av sktfvl. 12-1.

Har Skatteklagenemnda for noen av årene kommet til at det ikke foreligger virksomhet, kan dette vedtaket bare endres av Skatteklagenemnda etter sktfvl. § 13-9.

J-2-8.30.2 Hestehold og -oppdrett

Kostnader til hestehold er bare fradragberettiget i den utstrekning hestene brukes i inntektsgivende aktivitet.

For at kostnadene til hestehold skal komme til fradrag i jordbruksvirksomheten, må hestene enten nyttes i driften av jord- eller skogbruket, eller hesteholdet må dreie seg om avl, oppdrett eller oppstalling. Oppstalling er i denne sammenhengen en total tjeneste der fôring inngår som en integrert del av tjenesten.inntekt av annet hestehold hvor omsetningen ikke overstiger kr 30 000, er likevel å anse som biinntekt til jordbruksvirksomheten dersom hesteholdet isolert sett er å anse som virksomhet.

Brukes stall, fôr mv. fra jordbruksvirksomheten til hester som nyttes privat eller i annen virksomhet enn jordbruksvirksomheten, må en forholdsmessig andel av kostnadene tilbakeføres, se takseringsreglene § 3-2-7.

J-2-8.31 Husdyrbygg i jord- og skogbruk

Husdyrbygg i jord- og skogbruk avskrives med forhøyet avskrivningssats på 6 %. Nærmere om dette, se emnet «*Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo*», pkt. 9.2.

J-2-8.32 Hytter

J-2-8.32.1 Egen bruk

Hytter som brukes av jordbrukeren selv, skal fritaksbehandles. Om kravet til bruk og om sporadisk utleie, se emnet «*Bolig – utleie (fritaksbehandling)*».

J-2-8.32.2 Utleie

Utleiehytter skal regnskapsbehandles. Inntekten fra korttidsutleie av 1 – 2 hytter som ligger på jordbrukseiendommen, anses som inntekt av jordbruk når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet. Inntekten inngår da i grunnlaget for jordbruksfradrag og i grunnlaget for beregning av personinntekt i jordbruket. Anses utleien som egen virksomhet, men omsetningen ikke overstiger kr 30 000, inngår inntekten også i jordbruksinntekten (biinntekt), jf. FSN § 8-1-11 bokstav b.

Inntekten fra langtidsutleie av 1 til 4 hytter som ligger på jordbrukseiendommen, anses normalt som kapitalinntekt knyttet til jordbruksvirksomheten. Inntekten inngår i grunnlaget for jordbruksfradrag, men ikke i grunnlaget for beregning av personinntekt.

Nærmere om når utleie anses som virksomhetsinntekt, se emnet «*Virksomhet – allment*», pkt. 3.3.13.

J-2-8.32.3 Avskrivning

Regnskapsbehandlet hytte kan bare avskrives dersom det dreier seg om utleie med stadig skifte av leieboere, f.eks. campinghytte. Dette vil gjelde uansett om hytteleien anses som inntekt av jordbruk eller egen virksomhet. Utleiehytter skal eventuelt avskrives i saldogruppe h med egen saldo for hver hytte.

J-2-8.33 Jordskifte

Jordskifte i henhold til lov om jordskifte o. a. 21. desember 1979 nr. 77 anses ikke som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav g. Omkostninger ved jordskifte er normalt fradragberettigede som driftskostnader.

J-2-8.34 Juletrær mv.

Juletre- og pyntegrøntproduksjon anses som skogbruksinntekt selv om produksjonen foregår på dyrket mark, se emnet «Skogbruk», pkt. 14.19.

J-2-8.35 Kjøreinntekter

Kjøreinntekter, det vil si arbeid for andre ved bruk av traktor eller andre maskiner som er driftsmiddel i jordbruket, skal anses som jordbruksinntekt når driftsmidlene nyttes minst 60 % i egen jord- eller skogbruksvirksomhet. Dette forutsetter imidlertid at denne aktiviteten ikke skal anses som selvstendig virksomhet, se FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr. 6 siste strekpunkt. Nærmere om dette, se emnet «Jordbruk – jordbruksfradrag», pkt. 2.2.1.

J-2-8.36 Klimaanlegg

Klimaanlegg behandles skattemessig på tilsvarende måte som fyringsanlegg, se pkt. 8.24.

J-2-8.37 Kloakkanlegg

Drives det utleie i bolig som eieren delvis bebor, i et slikt omfang at boligen skal regnskapsbehandles, er det fradragrett for den delen av vedlikeholdskostnadene som gjelder utleiedelen. Om fordeling av kostnadene mellom del som brukes av eieren privat og utleiedelen, se emnet «Bolig – utleie (regnskapsbehandling)».

I de tilfellene der vedlikehold er fradragberettiget, må det ved utbedring av kloakkanlegg på gårdsbruk i hvert enkelt tilfelle vurderes hvorvidt det foreligger vedlikehold eller påkostning, se emnet «Vedlikehold».

Det anses likevel som vedlikehold om det i forbindelse med et eldre anlegg, som isolert sett er modent for utskifting, foretas endringer som skyldes endret krav til rensing, f.eks. at slamkummen erstattes av kjemisk minirensenanlegg. Engangsavgift/-gebyr ved tilknytning til offentlig kloakkledning kan aldri fradragføres selv om tilknytningen skyldes offentlig pålegg. Avgiften må aktiveres og kan ikke avskrives.

J-2-8.38 Kontingenter

Kontingent til Norges Bondelag, Norsk Bonde- og Småbrukarlag og eventuelle andre næringsorganisasjoner og arbeidsgiverforeninger, er fradragberettiget innenfor visse grenser for skattelyter og ektefelle som driver jordbruksvirksomhet, jf. sktl. § 6-19. Fradragrett for begge ektefeller er betinget av at begge betaler kontingent. Både forpakter og bortforpakter kan kreve fradrag for sine kontingenter.

Eksempler på andre næringsorganisasjoner innen jordbruket der det er fradragrett for betalt kontingent, er Norsvin, Norsk Sau- og Geit, Norsk Fjærfelag og Norges Birøkerlag.

Om begrensninger i fradragretten, se emnet «Kontingenter».

J-2-8.39 Kost og losji til ansatte

Har arbeidstakeren fri kost og losji, er dette en kostnad for arbeidsgiveren sammen med kontantlønnen og skal fradragføres etter satsene i takseringsreglene § 2-3-1, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold». Det kan ikke fradragføres kost og losji til jordbrukerens egne barn som ved siden av skolegang blir lønnet for arbeid på bruket i ferie eller fritid.

Frdrag for losji (eget eller delt rom) blir gitt indirekte gjennom fradrag for bruttolønn der losji etter sats inngår. De ansatte som har kosten i jordbrukerens husholdning, skal dessuten regnes med ved uttak av gårdsprodukter mv., som jordbrukeren skal skatlegges for etter satsene i takseringsreglene.

J-2-8.40 Kraftverk på gårdsbruk

Mini- og mikrokraftverk der hele eller størsteparten av kraftproduksjonen brukes i jordbruksvirksomheten, vil inngå som et driftsmiddel i jordbruket. Hvis ekstern omsetning av kraft i et normalår ikke overstiger kr 30 000 i løpet av året, tas hele inntekten av kraftproduksjonen med som inntekt i jord-/skogbruket, jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav b. Overstiger ekstern omsetning denne grensen, regnes hele inntekten av kraftproduksjonen, også den delen som brukes i jordbruksvirksomheten, som inntekt av annen virksomhet. Den delen av kraftproduksjonen som er inntektsført som uttak til bruk i jordbruksvirksomheten, føres til fradrag i jordbruksinntekten.

Verdien av kraft til privat bruk skal uttaksbeskattes. Se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 3. Om avskrivning på særskilte driftsmidler til produksjon av vannkraft, se emnet «Kraftforetak».

J-2-8.41 Lønn

Det må skilles mellom lønn til jordbrukets drift (inkl. fri kost og losji mv.) og lønn som skal aktiveres som del av inngangsverdien på bygninger og anlegg.

Om lønn til egne barn, se emnet «Barn og ungdom» og pkt. 8.39.

J-2-8.42 Løsøre, skillett mot bygning

Om skillett mellom løsøre og bygning, se pkt. 8.11.

J-2-8.43 Melkekvote

Melkekvote anses som et immaterielt driftsmiddel, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Den som erverver melkekvote, må aktivere vederlaget som en investering. Melkekvote kan avskrives hvis verdifallet er åpenbart, jf. sktl. § 6-10 tredje ledd. For øvrig gis fradrag for inngangsverdien først ved realisasjon. Om et tilfelle hvor vilkåret om åpenbart verdifall var oppfylt, se SKD 16. mai 2013 i Utv. 2014/122.

Utleie av melkekvote anses ikke som en del av jordbruksvirksomheten dersom melkeproduksjonen er nedlagt og erstattet av annen virksomhet som f.eks. kjøttproduksjon eller produksjon av grønnsaker. Vederlag for utleie av melkekvote anses i så fall som kapitalinntekt. Ved utleie av en del av melkeknoten fra gårdsbruk der melkeproduksjonen består anses utleien som en del av jordbruksvirksomheten. Vederlag for utleie av melkekvote skal i så fall inngå i personinntekten. Inntekten skal i begge tilfeller inngå i grunnlaget for jordbruksfradraget, se emnet «Jordbruk – jordbruksfradrag», pkt. 2.2.1.

Om utleie av melkekvote i forbindelse med bortforpaktning, se emnet «Jordbruk – forpaktning», pkt. 3.4.

Gevinst ved isolert realisasjon av melkekvote kan inntektsføres i realisasjonsåret, helt eller delvis. Den delen av gevinsten som ikke er inntektsført, føres på gevinst- og tapskonto. Eventuelt tap skal føres på gevinst- og tapskonto. Se sktl. § 14-52. Er melkekvote(-r) ervervet i flere omganger og med ulik kostpris, kan skattyter selv velge hvilke kvoter som realiseres eller fra hvilken kvote det realiseres.

Gevinst/tap ved isolert realisasjon av melkekvote inngår i grunnlaget for beregning av personinntekt dersom melkeknoten anses som driftsmiddel i jordbruksvirksomheten på realisasjonstidspunktet. Om melkeknoten inngår i virksomheten eller ikke må avgjøres ut fra de alminnelige reglene om hva som hører til virksomheten, se emnet «Virksomhet – allment». Melkekvote som selges separat i forbindelse med at melkeproduksjonen legges ned anses som et driftsmiddel som har inngått i virksomheten og gevinsten skal derfor inngå i personinntekten. Dersom melkeknoten leies ut en periode før den selges separat, anses tilknytningen til virksomheten brutt dersom utleien anses som kapitalinntekt, jf. omtalen ovenfor om utleie. I så fall inngår gevinsten/tapet ikke i personinntekten. Dersom utleien anses som virksomhetsinntekt anses også gevinsten/tapet som virksomhetsinntekt og gevinsten/tapet skal i så fall inngå i grunnlaget for personinntekt.

Melkekvote som realiseres sammen med alminnelig gårdsbruk, følger reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk, jf. sktl. § 9-13 sjettede ledd og § 12-11 fjerde ledd. Se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 4.9 og emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.3.2.

J-2-8.44 Naturskadeerstatning

Om naturskadeerstatning, se pkt. 8.56.

J-2-8.45 Nydyrking/overflatedyrking

J-2-8.45.1 Generelt

Verdiøkning ved nydyrking eller overflatedyrking av jord er ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav d. Med verdiøkning menes i denne sammenhengen summen av de

kostnadene som påløper, påplussert verdien av gårdbrukerens egen arbeidsinnsats. Kostnadene til nydyrkingen påplussert verdien av egen arbeidsinnsats, må derfor legges til inngangsverdien hvis et senere salg medfører skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap. Dette vil gjelde salg som ikke faller inn under skattefritaksregelen i sktl. § 9-13. Tilskudd som ytes fra stat, fylke, kommune eller selskap med offentlig støtte til nydyrking/overflatedyrking, er heller ikke skattepliktig, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav c.

J-2-8.45.2 Eget arbeid

Verdi av eget arbeid utført av jordbrukeren selv eller hans husstand i forbindelse med nydyrking/overflatedyrking, er ikke skattepliktig inntekt.

J-2-8.45.3 Fradrag for kostnader

Kostnader til nydyrking og overflatedyrking av jord er fradragsberettiget i forbindelse med jordbruksvirksomhet eller ved oppstarting av slik virksomhet, men bare med den delen av kostnadene som ikke dekkes av mottatte offentlige tilskudd som er skattefrie, se ovenfor. Dyrkingsveier regnes som en del av nydyrkingskostnadene. Slike veier må normalt aktiveres inntil nydyrking faktisk skjer. Kostnadene til nydyrkingen føres til fradrag i regnskapet uten nærmere spesifisering.

Eventuelt tilskudd skal inntektsføres. Hvis kostnadene er høyere enn tilskuddet, kommer differansen automatisk til fradrag. Hvis de samlede kostnadene er lavere enn tilskuddet, er denne delen av tilskuddet skattefritt og må korrigeres. Ved beregning av eventuelt overskudd på tilskudd skal verdien av bruk av egne maskiner og redskaper på anlegget tas med som kostnad. Da driftskostnadene til maskiner og redskaper er ført i regnskapet under postene drivstoff, vedlikehold, avgifter og assuranser samt at avskrivninger skjer felles etter saldosystemet, kan det tas utgangspunkt i landbruksnemndas kostnadsoverslag (kalkyle). De direkte kostnadene trekkes fra summen i kostnadsoverslaget. Differansen anses som verdien av skattyterens personlige innsats og bruk av egne maskiner og redskaper. Alt etter hvilket utstyr som er nyttet, anses normalt fra 50 til 70 % å utgjøre leieverdien av maskinene. Maskinandelen legges til de direkte kostnadene som da utgjør de samlede kostnader til nydyrkingen. Da jordforbedring (kalking o.l.) ikke alltid foretas i takt med selve nydyrkingsarbeidet, settes kostnadsbeløpet til det som er oppført i kostnadsoverslaget. Under jordforbedring i kostnadsoverslaget tas kalk, sand, mikronæringsstoffer o.l. med. Gjødsel tas ikke med i kostnadsoverslaget. På anlegg hvor maskinarbeidet ikke er så omfattende, f.eks. ved overflatedyrking, kan det komme på tale å bruke lavere satser for maskinandelen enn 50 % av differansen mellom kostnadsoverslaget og de direkte kostnadene. Normalt skal kostnadene tas med det året arbeidet blir utført (leveringstidspunktet), og tilskuddet føres til inntekt når det mottas. For å kunne foreta en korrekt beregning av eventuelt skattefri del av tilskuddet når arbeidet på et anlegg går over flere enn ett år, kan det være aktuelt å aktivere kostnader og reskontroføre delvis utbetalt tilskudd inntil anlegget er ferdig.

J-2-8.46 Planering av tidligere dyrket jord

J-2-8.46.1 Generelt

Verdiøkning av jordbrukseiendom ved planering av tidligere dyrket jord er ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav d. Med verdiøkning menes i denne sammenhengen summen av de kostnadene som påløper, påplussert verdien av gårdbrukerens egen arbeidsinnsats. Slik verdiøkning må imidlertid tas med ved beregning av inngangsverdi (kostpris) hvis et senere salg medfører skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap. Dette vil gjelde salg som ikke faller inn under skattefritaksregelen i sktl. § 9-13. Tilskudd som ytes fra stat, fylke, kommune eller selskap med offentlig støtte til planering i jordbruk, er heller ikke skattepliktig, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav c og d. Tilskuddet skal redusere fradragsberettigede kostnader, jf. sktl. § 8-1 tredje ledd.

J-2-8.46.2 Eget arbeid

Verdi av eget arbeid utført av gårdbrukeren selv eller hans husstand i forbindelse med planeringen, er ikke skattepliktig inntekt.

J-2-8.46.3 Kostnader

Kostnader til planering av tidligere dyrket jord er fradragsberettiget, men bare med den delen av kostnadene som ikke dekkes av eventuelt mottatt tilskudd.

Kostnader til planering som overstiger kr 10 000 etter fradrag for eventuelt skattefrie offentlige tilskudd, se ovenfor, skal fordeles til fradrag (kostnadsfordeling) over 10 år fra og med det året anlegget er ferdig, med 1/10 per år, se sktl. § 14-83. Selgeren kan fortsette fradragsføringen etter at eiendommen er solgt. Fradragsretten for planering er betinget av at arbeidet er planlagt, kostnadsberegnet og godkjent av landbruksmyndighetene. Planering som skjer samtidig med nydyrking av arealet, behandles fullt ut som nydyrkingskostnader, dvs. at kostnadene kommer direkte til fradrag.

J-2-8.47 Plenklipper

Formålet med anskaffelse og bruk av plenklipper på gårdsbruk anses i utgangspunktet hovedsakelig å være av privat karakter, og kostnadene kan ikke fradras i jordbruksinntekten. Nytted plenklipperen i slike tilfeller noe til arealer som ligger i tilknytning til driftsbygningene eller til andre formål knyttet til jordbruket, vil et årlig beløp som står i rimelig forhold til bruken og de totale driftskostnadene, herunder en forholdsmessig del av verdiforingelsen ved slit og elde, kunne føres til fradrag i virksomheten.

Kan det sannsynliggjøres at den vesentligste delen av bruken av en plenklipper er knyttet til virksomheten, anses klipperen som driftsmiddel. Da samtlige driftskostnader i så fall føres i regnskapet, må den private andelen av kostnadene tilbakeføres på samme måte som for andre driftsmidler i virksomhet som for en del nyttes privat.

J-2-8.48 Plenproduksjon

Produksjon av ferdigplen for salg anses som jordbruksvirksomhet.

J-2-8.49 Prosesskostnader

Om prosesskostnader, se emnet «[Juridisk bistand/prosesskostnader](#)».

J-2-8.50 Realisasjon

Om gevinst ved realisasjon i jordbruk, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)».

J-2-8.51 Renter av kundefordringer

Renter av kundefordringer skal være med som driftsinntekt da de skal inngå i grunnlaget for personinntekt.

J-2-8.52 Rettigheter i fast eiendom som f.eks. beiterett og fiskerett – utleie

Utleie av rettigheter i jordbruksseiendom, som f.eks. beiterett, fiskerett, veirett og rett til neddemming eller tørrlegging, skattlegges som kapitalinntekt. Det betyr at inntekt fra slike aktiviteter ikke skal inngå i grunnlaget for personinntekten, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», pkt. 5.7.1. Inntekten skal imidlertid inngå i grunnlaget for jordbruksfradraget, se emnet «[Jordbruk – jordbruksfradrag](#)», pkt. 2.2.1.

Dersom utleieaktiviteten er å anse som egen næringsvirksomhet skattlegges aktiviteten som virksomhetsinntekt på vanlig måte. Om hva som er virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

J-2-8.53 Samdrift

J-2-8.53.1 Generelt

Samdrift er et selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

Ungdom som er 17 år eller eldre kan være deltaker i driften av foreldrenes gårdsbruk (samdrift), dersom partene har inngått en avtale om dette før samdriften påbegynnes. Se emnet «[Barn og ungdom](#)» og emnet «[Enkeltpersonforetak – allment](#)», pkt. 1.4. Avtalen må regulere ansvaret for gjeld, plikter i samdriftsforholdet og fordeling av over-/underskudd. Partene plikter på oppfordring å gi skattemyndighetene opplysninger om innholdet av avtalen.

J-2-8.53.2 Ektefeller

Drives jordbruksvirksomheten sammen av begge ektefeller, behandles dette i utgangspunktet som en felles bedrift etter sktl. § 2-11 tredje ledd, se emnet «[Enkeltpersonforetak – allment](#)», pkt. 1.2.

Der et gårdsbruk inngår i en samdrift med andre (ANS/DA), hvor bare den ene ektefellen er registrert som deltaker, og den andre ektefellen deltar aktivt i driften, vil ektefellene skattemessig bli behandlet som om de hadde felles bedrift. Se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 13.

Ektefeller som driver virksomhet sammen, kan velge å registrere virksomheten som et selskap med deltakerfastsetting med hver av ektefellene som selvstendige deltakere, se FSFIN § 10-48-1, jf. sktl. § 10-48. Denne valgdgangen gjelder også for andel i selskap med deltakerfastsetting hvor det er andre deltakere. Nærmere om den skattemessige behandlingen når ektefellene anses som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)».

J-2-8.54 Sameie

I sameie som ikke driver virksomhet, skal sameierne fastsette inntekt og formue fra sameiet etter bruttometoden, se emnet «[Sameie – skatlegging etter bruttometoden](#)». Går sameiet over til å drive virksomhet, foreligger et selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

J-2-8.55 Seter

Om vedlikehold av seterbygning, se SKD 18. november 2003 i Utv. 2004/223.

Drives tradisjonell seterdrift på setra med melkeproduksjon (ku og/eller geit), er både uthus og bolighus på setra å anse som avskrivbart driftsmiddel. Dette gjelder både for gamle og nye bygninger. Forutsetningen for at bolighuset kan avskrives er at seterdriften påfører bygningen ekstraordinær slitasje. Om kostnader til innbo, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 7.2.4.

Brukes setra på annen måte i jordbruksvirksomheten, er det normalt ikke adgang til avskrivning på boligbygg. Slik annen bruk kan være tilsyn med beitedyr, ettersyn av gjerder, innhøsting og konservering av gress og hugst i husbehovsskog. Hvorvidt uthusene i slike tilfeller kan anses som driftsmidler og avskrives, vil avhenge av om de blir brukt i tilstrekkelig omfang i jordbruksvirksomheten, f.eks. til förlager eller til oppbevaring av redskap/utstyr. Bolighuset på setra vil i disse tilfellene ikke anses tilstrekkelig nødvendig for driften, med fradragrett for vedlikeholdskostnader, dersom normal transporttid mellom fast bopel og setra er under én time hver vei. I særlige tilfeller og under spesielle omstendigheter der denne regelen virker urimelig, kan den fravikes, eks. ved fysisk funksjonshemming og lignende.

Brukes seterbygningen som fritidsbolig av eieren, skal den fritaksbehandles, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)».

J-2-8.56 Skadeserstatning**J-2-8.56.1 Avling/buskap/driftsmidler**

Erstatning for skade på avling, buskap, maskiner, redskaper, avskrivbare driftsbygninger mv. er skattepliktig inntekt i jordbruket. Skadeforsikringselskapene skal gi opplysninger om utbetalte erstatninger. Nærmere om opplysningsplikten, se Skatteforvaltningshåndboken. Om behandling av skadeserstatning, se emnene «[Betinget skattefritak](#)», «[Skadeserstatning](#)» og «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)». Om tidfestingen for erstatning ved produksjon av mat og fôr i jordbruk og hagebruk, se [pkt. 7](#).

J-2-8.56.2 Erstatning ved brann og annen skade på våningshus

Totalskade på våningshus (herunder føderådsbolig o.l.) anses som en isolert realisasjon av bygningen. Eventuell erstatning behandles etter reglene for realisasjon av boligeiendommer, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)». Om betinget skattefritak, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

J-2-8.57 Skog som dekker gårdens behov

J-2-8.57.1 Generelt

Inntekt av skog som bare er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og mindre husreparasjoner (husbehovsskog), anses ikke som skogbruksinntekt, men skattlegges sammen med skattyters øvrige inntekt.

Eiere av husbehovsskog kan også fradragføre kostnader til skogkultur og skogsveier, jf. sktl. § 8-2 fjerde ledd.

Når tilveksten øker ved tilkjøp av skogareal eller på annen måte slik at avkastningen dekker mer enn behovet for brensel mv. (husbehovsskog), må det vurderes konkret om aktiviteten skal anses som virksomhet alene eller sammen med annen aktivitet på eiendommen.

J-2-8.58 Stabbur

J-2-8.58.1 Privat bruk

Om stabbur som brukes til private formål, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», pkt. 14.1.3.

J-2-8.58.2 Bruk i virksomhet

Stabbur som i det vesentligste brukes i virksomhet, avskrives i saldogruppe h.

J-2-8.58.3 Ikke-bruk

Brukes stabburet verken privat eller i inntektsgivende aktivitet, er kostnader, herunder vedlikehold, ikke fradragberettiget bortsett fra forsikringspremie.

J-2-8.59 Studiereiser

Om studiereiser og kurs, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

J-2-8.60 Sykepenger

Sykepenger er skattepliktig inntekt og skal føres direkte i skattemeldingen selv om sykepengene skal erstatte jordbruksinntekt. Se for øvrig emnet «[Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser](#)».

J-2-8.61 Takseringsreglene

Skattedirektoratet har fastsatt satser for en rekke skjønnsmessige poster i de årlige takseringsreglene. Skattekontorene kan fastsette lokale takseringsregler på områder hvor det ikke er fastsatt sentral takseringsregel, jf. sktfvl. § 9-8 annet ledd.

J-2-8.62 Telefon

Om kostnader til telefon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

J-2-8.63 Tilskudd

J-2-8.63.1 Generelt

Generelt om tilskudd, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)».

Generelt om tidfesting av tilskudd knyttet til produksjon av mat og fôr i jordbruk og hagebruk, se pkt. 7. Konkrete eksempler på slike tilfeller innenfor jordbruksbeskatning, se pkt. 8.63.4 til pkt. 8.63.8.

J-2-8.63.2 Tilskudd til drift

Innen jordbruket er det i henhold til jordbruksavtalen etablert en rekke tilskuddsordninger. Mange av disse blir innrapportert samlet til SKD. Slike tilskudd og trygder er skattepliktig inntekt. Om spesielle tillem্পninger av tidfestingen, se pkt. 7.

Årlige tilskudd til driften er skattepliktig i utbetalingsåret.

J-2-8.63.3 Tilskudd til investering og bedriftsutvikling i landbruket

Gjennom Innovasjon Norge kan det etter forskrift om midler til investering og bedriftsutvikling i landbruket 19. desember 2014 nr. 1816 gis tilskudd til ulike tiltak. Det kan blant annet gis tilskudd til

- mindre investeringer for personer under 35 år som overtar landbrukseiendom. Tilskudd kan gis med inntil 40 % av kostnadene, begrenset oppad til 40 % av godkjent kostnadsoverslag for tiltaket. For kvinner kan tilskuddsandelen økes til 60 %. Se forskriften § 3.
 - investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr av varig karakter med inntil 33 % av kostnadene, begrenset oppad til 33 % av godkjent kostnadsoverslag for tiltaket, se forskriften § 3 bokstav c.
 - nypanting innen økologisk fruktdyrking med inntil 50 % av kostnadene, begrenset oppad til 50 % av godkjent kostnadsoverslag for tiltaket, se forskriften § 3 bokstav e.
- Tilskuddsbeløpene kan nedskrives på investeringene, jf. sktl. § 14-29 tredje ledd, se [pkt. 8.63](#).
Om at slike tilskudd på visse vilkår likevel kan være skattefrie, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)», [pkt. 4](#).

J-2-8.63.4 Tilskudd til omstilling på grunn av rovvilt

Tilskudd til omstilling som gis etter forskrift 12. februar 2015 nr. 158 om tilskudd til driftsomstilling grunnet rovvilt, er skattepliktig inntekt. Benyttes tilskuddet til investeringer knyttet til driftsomleggingen, kan tilskuddet nedskrives på disse investeringene, jf. sktl. § 14-29 tredje ledd. Foretas ikke investeringene i det året tilskuddet gis, kan skatlegging utsettes til det senere året hvor investeringene skjer og nedskrivning kan foretas, se også [pkt. 7](#). For at utsettelse med skatlegging skal gis, må skattyter på forespørsel kunne legge fram en framdriftsplan og kostnadsestimat for de investeringene som skal foretas.

J-2-8.63.5 Tilskudd til førtidsslaktning av høns

Tilskudd til tidlig utslaktning av verpehøner for å redusere produksjonen av konsumegg, kan inntektsføres i det året inntekten normalt ville bli innvunnet, jf. sktl. § 14-29 annet ledd og [pkt. 7](#).

J-2-8.63.6 Tilskudd til omlegging til økologisk produksjon

Tilskudd til omlegging til økologisk produksjon, som gis som et engangstilskudd, kan kreves fordelt til beskatning med et likt beløp per år over det antallet år produsenten har forpliktet seg til økologisk drift.

J-2-8.63.7 Omstillingsbidrag ved avvikling av slaktekyllingproduksjon

Omstillingsbidrag som utbetales ved avvikling av slaktekyllingproduksjon, kan tidfestes med like årlige beløp over den perioden produsenten forplikter seg til å avstå fra fjorfeproduksjon.

J-2-8.63.8 Omstillingsbidrag i svinekjøttproduksjon

Omstillingsbidrag som utbetales ved avvikling av svinekjøttproduksjon, kan tidfestes med like årlige beløp over den perioden produsenten forplikter seg til å avstå fra svinekjøttproduksjon, jf. sktl. § 14-29 første ledd og [pkt. 7](#).

J-2-8.64 Utdanningskostnader

Om utdanningskostnader, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

J-2-8.65 Uttak av produkter

I følge § 3-1 i forskrift 1.12.2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften), skal jordbrukeren som bilag til regnskapet/noteringene spesifisere/føre lister over uttak av produkter som forbrukes i egen husholdning, leveres til føderådsmottakere eller nyttes til naturalavlønning av ansatte. Takseringsreglene inneholder en del normalsatser for mengde og priser. Kjøpes det f.eks. melk, og dette kan dokumenteres, kan takseringsreglenes mengdetall reduseres tilsvarende. Om uttak av virke til husbyggingsbehov, se emnet «[Skogbruk](#)». Uttak av brensel fra egen skog settes til den verdien veden har, hjemkjørt og ferdig til bruk. SKD har i takseringsreglene fastsatt beløpssatser for uttak av brensel fra egen skog i de tilfellene det i hovedsak benyttes ved til oppvarming av egen bolig, se takseringsreglene § 3-2-6. Om uttak av fôr mv. til hobbyhester mv., se takseringsreglene.

Er det på gården flisfyringsanlegg o.l. som er driftsmiddel i virksomheten, skal verdien av varme levert til boligoppvarming inngå i jordbruksinntekten. Som støtte for skjønnnet kan en legge til grunn hva det ville ha kostet å varme opp tilsvarende boligareal med elektrisk kraft.

J-2-8.66 Vannfall

Inntekt ved bortleie av vannfallsrettigheter anses normalt som kapitalinntekt og ikke som jordbruksinntekt.

J-2-8.67 Vannforsyningsanlegg

Vannforsyningsanlegg (inkludert boringskostnader) aktiveres etter fradrag for eventuelt tilskudd.

Er gårdsdriftens behov for vann det vesentligste, kan hele anleggskostnaden, bortsett fra stikkledningen til bolighus, avskrives i saldogruppe h.

Er våningshusenes behov det vesentligste, kan bare den delen av anleggskostnadene som faller på stikkledningen til driftsanleggene mv., avskrives i saldogruppe h. I tillegg kan skattyteren kostnadsføre en forholdsmessig del av verdiforringelsen ved slit og elde på den delen av vannforsyningsanlegget som gjelder gårdsdriften (utenom stikkledningene til driftsanlegget). Denne verdiforringelsen kan i praksis settes til en forholdsmessig andel av anleggets kostpris fordelt over anleggets sannsynlige levetid.

Tilsvarende regler må gjelde for tilknytningsledning til offentlig vannverk (gjelder også tilknytning til avløp). Selve engangsvgiften for tilknytning må alltid aktiveres, og kan ikke avskrives. Det vil være mest praktisk å aktivere en slik tilknytningsavgift enten sammen med jorda eller våningshuset. De årlige driftskostnadene for eget anlegg og avgifter til offentlig vannverk, er fradragsberettigede for den andelen som gjelder virksomheten.

J-2-8.68 Vanningsanlegg

Flyttbart jordvanningsutstyr avskrives i saldogruppe d. Den faste delen av vanningsanlegg skal avskrives i saldogruppe h.

Jordvanningslag hvor deltakerne har begrenset ansvar for gjeld, anses som eget skattesubjekt.

J-2-8.69 Vannmåler

Er jordbrukseiendommen pålagt å installere vannmåler fordi det drives jordbruk/husdyrhold, kan kostnaden til vannmåler avskrives/fradragsføres. Er det et generelt pålegg om installasjon av vannmåler uavhengig av om det drives virksomhet, må spørsmålet avgjøres etter de vanlige reglene om den vesentligste bruken er i eller utenfor virksomheten.

J-2-8.70 Vedlikehold av/påkostninger på driftsbygninger

Om hva som er vedlikehold og hva som er aktiveringspliktig påkostning, se emnet «[Vedlikehold](#)».

Vedlikehold/påkostning på driftsbygninger som nyttes både i jordbruk og skogbruk, føres i den virksomheten hvor bygningen er aktivert.

J-2-8.71 Veier

Kostnader til vei som utelukkende brukes til fritaksbehandlet våningshus, er ikke fradragsberettiget. Kostnader til vedlikehold, brøyting mv. av vei som utelukkende brukes i forbindelse med inntektsgivende aktivitet, er fullt ut fradragsberettiget. Kostnader til vedlikehold, brøyting mv. av vei som brukes både i forbindelse med våningshus som brukes helt eller delvis av eieren, og inntektsgivende aktivitet, må fordeles skjønnsmessig. Normalt vil en 50/50 % fordeling kunne legges til grunn. Dette gjelder tilsvarende for gårds plasser. Kostnader som skal behandles etter reglene ovenfor vil gjelde vedlikehold, snøbrøyting mv.

Kostnader til opparbeidelse av gårdsveier og gårds plasser kan ikke avskrives.

Broer kan avskrives selv om broen er en del av en ikke-avskrivbar gårdsvei. Det skal foretas tilbakeføring for eventuell privat bruk.

Om avskrivning på asfaltdekke, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.1.

Legging av oljegrus på gammel vei regnes normalt som vedlikehold.

J-2-8.72 Våningshus

Om våningshus, se [pkt. 8.8](#) og emnene om bolig.

J-3 Jordbruk – forpaktning

– *Sktl. § 6-52*

– *Lov 25. juni 1965 nr. 1 om forpaktning (forpaktingslova)*

J-3-1 Generelt

Forpaktning er leie av jordbrukseiendom med bygning(er) og skal normalt være regulert i skriftlig forpaktningavtale. Se for øvrig lov 25. juni 1965 nr. 1 om forpaktning (forpaktingslova). Jordleie der bygninger ikke inngår i leieforholdet, reguleres ikke av forpaktingslova, jf. loven § 1 første ledd bokstav e.

J-3-2 Formue

J-3-2.1 Forpakter

Alle eiendeler som er forpakterens eiendom, er skattepliktig formue for ham. Verdien av egen buskap mv. ut over det som er forpaktet, fastsettes etter samme regler som er beskrevet i emnet «[Jordbruk – allment](#)», [pkt. 6.4](#). I praksis formuesbeskattes ikke opparbeidet merverdi i forpaktet buskap hos forpakter.

J-3-2.2 Bortforpakter

Alle eiendeler som er bortforpaktet, er skattepliktig formue for bortforpakter. Formuesverdien av bortforpaktet krav på å få tilbake besetning ved forpaktningens opphør, verdsettes etter takseringsreglene satses ved det enkelte årsskifte i forpaktningensperiode i forhold til alder og antall dyr som var til stede ved starten av bortforpaktningen.

J-3-3 Inntekter/kostnader

J-3-3.1 Forpaktningavgift

J-3-3.1.1 Forpakter

Forpaktningavgift som er vederlag for leie av jordbrukseiendom som nyttes til skattepliktig inntektsgivende aktivitet av forpakteren, er en fradragsberettiget kostnad, jf. sktl. § 6-52.

Forpaktningavgift (i samsvar med forpaktningavtalen) kan i tillegg til kontantvederlag bestå av:

- forpliktelser til å påkoste leid bolig, driftsbygning eller andre formuesobjekter
- forpliktelser til å foreta større vedlikeholdsarbeider som gjelder tidligere forsømt vedlikehold
- forpliktelser til å foreta vedlikehold som ikke står i rimelig forhold til den bruk forpakteren gjør i leieperioden
- forpliktelser til å påkoste/vedlikeholde formuesobjekter som ikke omfattes av forpaktningavtalen
- naturalytelser

Om tidfesting av slike kostnader, se [pkt. 3.5.1](#) og [pkt. 4](#).

Kostnader som etter dette anses som forpaktningavgift skal i prinsippet fordeles mellom:

- kostnad i inntektsgivende aktivitet
- ikke fradragsberettigede private kostnader som f.eks. leie av bolig, hytte, jakt- og fiskerett mv.

I praksis kan forpakteren fradragsføre hele forpaktningavgiften i sitt regnskap. Fordel ved privat bruk av bolig mv. må tilbakeføres som inntekt etter reglene om fri bolig.

J-3-3.1.2 Bortforpakter

Mottatt forpaktningavgift er skattepliktig for bortforpakter.

Forpaktningssavgift behandles i de fleste tilfellene som inntekt ved utleie av formuesobjekter (kapitalinntekt). Utøves det i bortforpakterens regi ikke ubetydelig aktivitet (med eksempelvis vedlikehold av maskiner og bygninger), må det vurderes konkret om utleien skal anses som virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)». Om muligheten for å få jordbruksfradrag i de tilfellene der bortforpaktningen anses som virksomhet, se emnet «[Jordbruk – jordbruksfradrag](#)», pkt. 1.5.2.

Om eventuell fradragsrett for kostnader når forpaktningssavgiften er ytet i form av dekning av bortforpaktters kostnader, se [pkt. 3.5](#).

J-3-3.2 Redskap

Inngår bruk av redskap i forpaktningssavtalen, avskriver bortforpakteren (eieren) redskapene på vanlig måte.

Hvis det skal foretas oppgjør ut over den årlige forpaktningssavgiften for redskapsslit ved forpaktningens opphør, skal dette inntekts-/fradragsføres i oppgjørsåret.

Om eventuell fradragsrett for kostnader når forpaktningssavgiften er ytet i form av dekning av bortforpaktters kostnader, se [pkt. 3.5](#).

J-3-3.3 Buskap

J-3-3.3.1 Buskap overtatt etter takst

Skjer overtaking og tilbakelevering av buskap etter takst, vil overtakingen bli sett på som kjøp av hel buskap for forpakter og salg for bortforpakter. Alle vanlige endringer i buskapen virker siden inn på forpakterens inntekt. Når tilbakeleveringen finner sted, er det forpakteren som selger buskapen etter takst og bortforpakteren som kjøper den.

J-3-3.3.2 Leie av bortforpakterens buskap

Går avtalen ut på at det ved opphør av forpaktningssavtalen skal leveres tilbake samme antall dyr, er det også vanlig at dyrene takseres både ved overtaking og tilbakelevering.

Bortforpakteren (eieren) fører hvert år bortforpaktet buskap i sin balanse med samme antall dyr og enhetspriser som ved overlevering. Balansen korrigeres for dyr som selges for bortforpakterens regning.

Forpakter fører, som en praktisk håndtering, buskapen opp i sin inngående balanse etter takseringsreglenes satser fra forpaktningens begynnelse. Senere balanseendringer hos forpakter får inntekts-/fradragsvirkning på vanlig måte som om forpakter var eier av dyrene. Ved forpaktningens opphør, må det hos forpakter foretas en inntektskorreksjon for å utligne eventuell inntekt/fradrag som har oppstått gjennom en samlet økning/nedgang i balanseverdi på buskapen hos forpakter gjennom hele forpaktningssperioden, da den reelle verdiendringen av buskapen i forpaktningssperioden gjøres opp mellom eier og forpakter. En økning av balanseverdien hos forpakter må således fradragsføres, mens en reduksjon må inntektsføres.

Når bortforpakteren (eieren) ved forpaktningens opphør yter vederlag for økt antall, vekt eller kvalitet, regnes dette som jordbruksinntekt for forpakteren, og som kjøp av buskap for bortforpakteren.

Vederlag som forpakteren yter for nedgang i dyretall, vekt og kvalitet, fører forpakteren som driftskostnad. Bortforpakteren fører samme beløp som driftsinntekt (salg av buskap).

J-3-3.4 Melkekvote

Inntekter og kostnader knyttet til melkekvote som leies ut som en del av forpaktningssavtalen skattlegges på samme måte som de øvrige inntektene og kostnadene i forpaktningssavtalen, se [pkt. 3.1.1](#) og [pkt. 3.1.2](#). Om utleie av melkekvote i andre tilfeller, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.43.

J-3-3.5 Påkostninger og vedlikehold

J-3-3.5.1 Forpakter

Foretar forpakteren påkostninger på den forpaktede eiendommen og/eller andre leide objekter, og kostnadene ikke skal refunderes av eieren, må kostnadene aktiveres hos forpakteren. Tilsvarende gjelder omfattende vedlikehold som setter eiendommen i bedre stand enn den var da den ble overtatt av forpakter. Kostnadene behandles som et tillegg til forpaktningssavgiften og

fordeles til fradrag over investeringsåret og den gjenværende leieperioden (lineært). Påkostninger/nyanlegg hvor forpakteren selv anses som eier, f.eks. fordi han senere skal overta eiendommen, aktiveres og saldoavskrives på vanlig måte hos forpakteren. Om fradrag for vedlikeholdskostnader hos forpakter, se emnet «[Vedlikehold](#)», [pkt. 9.2](#).

J-3-3.5.2 Bortforpakter

Påkostninger/større vedlikehold som foretas for forpakterens regning og som skal tilfalle bortforpakteren, er skattepliktig fordel for bortforpakteren. Nærmere om skattemessig behandling for bortforpakteren når denne blir eier av påkostningen, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», [pkt. 6.6](#). I den utstrekning arbeidet anses som vedlikehold, har bortforpakteren fradragsrett for et tilsvarende beløp på samme måte som om han hadde bekostet vedlikeholdet selv. Om tidfestingen, se [pkt. 4.2](#). Generelt om skattemessig behandling av vedlikeholdskostnader på leid formuesobjekt, se emnet «[Vedlikehold](#)», [pkt. 9.2](#).

Om skattemessig behandling av våningshus som bortforpakter (eieren) bor i, se emnene om bolig.

J-3-4 Tidfesting av inntekter og kostnader

J-3-4.1 Forpakter

Om tidfesting av inntekter og kostnader i forpakterens jordbruksvirksomhet, se emnene «[Jordbruk – allment](#)» og «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)». Forskuddsbetalt forpaktningssavgift som gjelder oppgjør for lengre tidsrom enn ett år, fordeles til fradrag over det tidsrommet den gjelder for.

J-3-4.2 Bortforpakter

Inntekter og kostnader følger realisasjonsprinsippet.

Verditilvekst som er tilført bortleide formuesobjekter for forpakterens regning, er skattepliktig inntekt for bortforpakteren som forskuddsbetalt leie og fordeles til inntekt over restleieperioden. Om aktivering hos bortforpakter, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», [pkt. 6.6](#). Kostnader til større vedlikehold som forpakter tar på seg som en del av forpaktningssavtalen, og som blir inntektsført som tilleggsleie hos bortforpakter, se [pkt. 3.5.2](#), kan fradragsføres hos bortforpakteren i det året vedlikeholdet utføres.

Se for øvrig emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

J-3-5 Jordbruksfradrag

Om eventuelt jordbruksfradrag hos forpakter og bortforpakter, se emnet «[Jordbruk – jordbruksfradrag](#)», [pkt. 1.5](#).

J-3-6 Bokføringsplikt, årsregnskapsplikt og næringsspesifikasjon

J-3-6.1 Forpakter

Forpakteren skal levere skattemelding med næringsspesifikasjon på samme måte som eiere som selv driver gårdsbruk. Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)».

J-3-6.2 Bortforpakter

Anses utleien ikke som virksomhet, skal bortforpakteren rapportere dette i skattemeldingen som utleie av fast eiendom. Dette gjelder også i tilfeller der bortforpakteren har krav på avskrivninger.

Anses bortforpaktningen som egen virksomhet, rapporteres dette i næringsspesifikasjonen på vanlig måte. Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)».

J-3-7 Skattested

J-3-7.1 Forpakter

Formue i og inntekt av forpaktningsevne skatlegges for personlige skattytere i den kommunen hvor eiendommen ligger, jf. sktl. § 3-3 første ledd.

J-3-7.2 Bortforpakter

Forpaktningssavgiften, etter fradrag for kostnader, skattlegges for personlige skattytere i den kommunen hvor eiendommen ligger, selv om den også dekker leie for løsøre, jf. sktl. § 3-3 første ledd.

J-4 Jordbruk – jordbruksfradrag

- Sktl. § 8-1 femte ledd
- FSFIN §§ 8-1-10 til 8-1-13

J-4-1 Vilkår for fradrag

J-4-1.1 Generelt

Det skal gis jordbruksfradrag i alminnelig inntekt til personlig skattyter som oppfyller minst ett av vilkårene nedenfor:

- Skattyteren har hatt inntekt fra virksomhet i form av jordbruk, gartneri og/eller hagebruk i over halvparten av inntektsåret, jf. sktl. § 8-1 femte ledd.
- Skattyteren har drevet bihold (honningsproduksjon) og/eller pelsdyrhold som virksomhet, selv om virksomheten er drevet uten tilknytning til jordbruk, gartneri eller hagebruk, jf. Ot.prp. nr. 68 (2003–2004) pkt. 7.3.3.

Det er i FSFIN § 8-1-10 til § 8-1-13 gitt nærmere regler om jordbruksfradrag.

Hovedregelen er at skattyteren må ha bodd på driftsenheten ifølge reglene om folkeregistrering i over halvparten av inntektsåret. Om hva som er driftsenhet, kravet til bosetting og om lempelig praktisering av kravet i visse tilfeller i forbindelse med generasjonsskifte, forpaktning og virksomhet vedrørende bihold og pelsdyr uten tilknytning til jordbruk, se nedenfor.

Det er ikke satt krav om at skattyteren eier driftsenheten. Jordbruksfradrag kan gis til person som leier eller forpakter driftsenheten, dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Fradrag gis ukrevet også i de tilfellene inntekten fastsettes skjønnsmessig etter sktflv. § 12-2 på grunn av manglende levering av skattemelding eller mangelfull skattemelding, under forutsetning av at vilkårene for fradrag er oppfylt.

J-4-1.2 Hva som er jordbruk og hagebruk

J-4-1.2.1 Generelt

Som jordbruk og hagebruk regnes virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr.

Som jordbruk og hagebruk i denne forbindelse regnes også:

- gartneridrift
- dyrking av blomster og andre plantevekster på friland eller under glass, plast og lignende, samt tiltrekking av planter (produksjon av planter fra frø eller stiklinger)
- pelsdyrnæring
- avl, oppdrett (til to års alder) og oppstalling av hest såfremt dette skjer ved utnyttelse av gårdens produksjonsmidler og hovedsakelig (mer enn 50 %) ved bruk av egenprodusert fôr
- bihold

Se FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr. 1 til 5.

I utgangspunktet er det et vilkår at omfanget av de ovennevnte aktivitetene i seg selv er tilstrekkelig for at det skal foreligge jord- og hagebruksvirksomhet som gir rett til jordbruksfradrag. Andre aktiviteter som inngår som en integrert del av jordbruksvirksomheten må etter omstendighetene kunne regnes med i en vurdering av om det foreligger virksomhet. Dette kan bl.a. være aktuelt for aktiviteter som nevnt i FSFIN § 8-1-11 nr. 6, se [pkt. 2.2.1](#). Se også HRD i Utv. 1995/1127 (Rt. 1995/1422) (Kiønig), og emnet «[Virksomhet – allment](#)», [pkt. 7](#).

J-4-1.2.2 Inntekt av alpakkahold

Inntekt ved hold av alpakka omfattes også av reglene om jordbruksfradrag.

J-4-1.2.3 *Inntekt av reindrift og skogbruk*

Inntekt av skogbruk og reindrift gir ikke rett til jordbruksfradrag. Om eget reindrifftsfradrag, se emnet «Reindrift», pkt. 10.

J-4-1.3 *Kravet til utøvelse av virksomhet*

For å få jordbruksfradrag er det en forutsetning at skattyteren driver virksomhet av den art som er angitt ovenfor i over halvparten av inntektsåret, jf. sktl. § 8-1 femte ledd fjerde punktum. Det er videre en forutsetning at virksomheten går ut på produksjon av egne produkter. Det er ikke noe vilkår at skattyteren selv deltar aktivt i jordbruksvirksomheten.

Generelt om hva som anses som virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

Ved opphør av virksomhet anses virksomhetskravet å være oppfylt mens virksomheten er under avvikling, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet», pkt. 2.6. Se også emnet «Pelsdyr», pkt. 13.

J-4-1.4 *Kravet til bosetting*

Hovedregelen er at den som kan få jordbruksfradrag, må ha vært bosatt i mer enn halve inntektsåret, etter reglene om folkeregistrering, på ett av de brukene som utgjør driftsenheten, jf. sktl. § 8-1 femte ledd sjettede punktum. Om hva som er en driftsenhet, se nedenfor.

I tilfeller der virksomheten drives av et selskap med deltakerfastsetting, er det tilstrekkelig at én av deltakerne oppfyller bosettingskravet når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Ektefeller som skattlegges hver for seg (atskilt), må bo på hvert sitt gårdsbruk og for øvrig fylle vilkårene for å ha krav på hvert sitt fradrag.

I særlige tilfeller skal kravet til bosetting praktiseres med en viss lempe, se Ot.prp. nr. 1 (2002/2003) side 21, pkt. 6.4. Den lempelige praksisen gjelder ved generasjonsskifte der de som overtar driften av et gårdsbruk bor utenfor selve bruket, men i rimelig nærhet, og den eldre generasjonen fortsetter å bo på bruket. Med generasjonsskifte menes at det er foretatt en reell overdragelse av eiendommen til barn, barnebarn eller andre arveberettigede. Bokravet skal praktiseres lempelig selv om det er flere boenheter på bruket slik at tidligere brukers bosetting på bruket, må den nye brukeren bosette seg der for å kunne beholde jordbruksfradraget.

Den lempelige praksisen skal også gjelde når en forpakter er forhindret fra å bo på eiendommen fordi bortforpakteren bor der. Forutsetningen er at forpakteren bor i rimelig nærhet av den forpaktede eiendommen og at forpakteren ikke gjør krav på jordbruksfradrag for andre bruk som han eier eller forpakter, se Ot.prp. nr. 68 (2003–2004) pkt. 7.3.3.

Også andre årsaker enn ovennevnte kan være grunnlag for å fravike kravet til bosetting hvis skattyter faktisk er forhindret fra å bo på eiendommen. Et eksempel på dette kan være at landbrukseiendommen ligger i en støysone hvor støyen er så høy at det ikke er anbefalt for folk å bo i dette området. Skattyter kan heller ikke i disse tilfellene samtidig gjøre krav på jordbruksfradrag for andre bruk som han eier eller forpakter.

Om dødsfall, se pkt. 1.6.

Ved praktiseringen av kriteriene nevnt ovenfor, vil avstand under 20 km alltid anses som rimelig nærhet. Kravet om bosetting kan også anses oppfylt dersom en person faktisk må ha sin overveiende døgnhvile på gårdsbruket, f.eks. på grunn av husdyrhold, men etter folkeregistreringsreglene skal registreres som bosatt et annet sted der hvor ektefelle og/eller egne mindreårige barn bor.

Videre skal den lempelige praksisen omfatte inntekt av bihold (honingproduksjon) og pelsdyrnæring når virksomhetene drives uten tilknytning til alminnelig jordbruk, se Ot.prp. nr. 68 (2003–2004) pkt. 7.3.3.

J-4-1.5 *Forpaktning***J-4-1.5.1** *Forpakter*

Jordbruksfradrag skal gis hos produsenten, dvs. den som utøver jordbruksdriften. Forpakter av jordbrukseiendom vil derfor normalt være berettiget til jordbruksfradrag. Om krav til bosetting, se ovenfor.

J-4-1.5.2 Bortforpakter

Bortforpakter vil normalt ikke ha krav på jordbruksfradrag. Unntak fra dette er de tilfellene bortforpakter selv driver virksomhet med en ikke ubetydelig produksjon av egne produkter på gårdsbruket og fyller kravene til bosetting, se Ot.prp. nr. 1 (2000–2001), pkt. 7.4 side 43 og 44.

J-4-1.6 Dødsfall

Enearving som overtar ansvar for avdødes gjeld skattlegges sammen med avdøde i året for dødsfallet, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 2.2. Arvingen trer inn i avdødes skatteposisjoner, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Tilsvarende gjelder for gjenlevende ektefelle/samboer som overtar i uskifte og for dødsbo. Hvor det er flere arvinger eller en enearving ikke overtar ansvaret for gjelden, oppstår et dødsbo som er eget skattesubjekt, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5.1. Dødsboet trer inn i avdødes skatteposisjoner, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Den som overtar virksomheten på skiftet, trer inn i dødsboets skatteposisjoner, jf. sktl. § 9-7 annet ledd.

Har avdøde ikke oppfylt kravene til bo- og driftstid på dødsfallstidspunktet, kan enearving/gjenlevende/dødsboet medregne avdødes bo- og driftstid ved vurderingen av om disse oppfyller kravene. Dødsboet kan oppfylle bokravet i en overgangsfase selv om ingen av arvingene faktisk bor på eiendommen.

J-4-2 Fradragets størrelse

J-4-2.1 Generelt

Jordbruksfradraget utgjør inntil kr 93 000 tillagt 38 % av eventuell virksomhetsinntekt i jordbruk mv. som overstiger kr 93 000, opp til et maksimalt fradrag på kr 195 000 per skattyter, se pkt. 2.3.

Jordbruksfradrag, reindriftsfradrag og fradrag i inntekt fra skiferproduksjon kan til sammen ikke overskride kr 195 000, jf. sktl. § 8-1 åttende ledd. Fradraget fordeles mellom virksomhetene i forhold til nettoinntekten i vedkommende virksomhet.

Etter dette vil fradraget bli som følger:

Virksomhetsinntekt kr 0 til kr 93 000	Inntektsfradrag er lik virksomhetsinntekten
Virksomhetsinntekt kr 93 000 til kr 361 421	Inntektsfradrag kr 93 000 pluss 38 % av virksomhetsinntekt over kr 93 000
Virksomhetsinntekt kr 361 421 eller høyere	Inntektsfradrag kr 195 000

Fradraget kan bare gis i positiv inntekt, og kan derfor ikke være større enn nettoinntekten av jordbruket mv.

J-4-2.2 Inntekter som inngår i beregningsgrunnlaget for jordbruksfradraget

J-4-2.2.1 Generelt

Jordbruksfradraget skal beregnes av netto virksomhetsinntekt i jordbruks- og/eller hagebruksvirksomhet. Om hva som skal anses som jordbruk og hagebruk i denne forbindelsen, se pkt. 1.2.

Nettoinntekter fra følgende aktiviteter kan tas med i grunnlaget for jordbruksfradrag dersom aktivitetene drives i tilknytning til jordbruks- eller hagebruksvirksomheten, jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr. 6:

- utnyttelse av jakt- og fiskerettigheter
- uttak av jord, sand, stein og torv
- sanking av bær, kongler, mose, tang, tare og lignende
- utføring av tjenester for andre med betydelige driftsmidler som nyttes minst 60 % i egen jord- eller skogbruksvirksomhet eller utleie av slike driftsmidler, forutsatt at aktiviteten inngår som en del av jordbruksvirksomheten og ikke utøves som selvstendig virksomhet. Nærmere om når det foreligger én eller flere virksomheter, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 7. Se også FIN 15. november 2012 i Utv. 2012/1698.

I tillegg skal følgende inntekter tas med i grunnlaget dersom aktiviteten drives i tilknytning til jordbruks- eller hagebruksvirksomheten:

- inntekt ved utleie av driftsbygninger, våningshus og kårbolig som tilhører jordbrukseiendommen når utleien ikke er selvstendig virksomhet
- inntekt fra utleie av hytter som tilhører gårdsbruket når utleien ikke er selvstendig virksomhet. Om når utleien er selvstendig virksomhet, se emnet «**Virksomhet – allment**», pkt. 3.3.13
- inntekt ved bortfeste av tomter, også når tomtene ligger i skog som er egen virksomhet
- inntekt ved utleie av fallrettigheter
- inntekt ved utleie av melkekvote
- inntekt ved utleie av beiterett, veirett o.l.

For utleie av bygninger, herunder hytter, er det ikke noe krav om bruk i egen jord- eller skogbruksvirksomhet, se FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr. 6 siste strekpunkt siste punktum. Derimot er det for driftsbygning et krav om at denne tidligere må ha vært driftsmiddel i jordbruksvirksomheten (hos nåværende eller tidligere eier), se FIN 15. november 2012 i Utv. 2012/1698.

Nærmere om grensen mellom én eller flere virksomheter, se emnet «**Virksomhet – allment**», pkt. 7.

Inntekt ved bortfeste av tomter omfattes uavhengig av om festeren bruker tomten til bolig, fritidsbolig eller annet formål, herunder næringsvirksomhet.

Gevinster innvunnet ved realisasjon av eiendeler som nevnt ovenfor, tas med i grunnlaget. Dette gjelder imidlertid ikke gevinster innvunnet ved realisasjon av bortfestede tomter beliggende i skog som er egen virksomhet.

Jordbruker som eier og bor på egen driftsenhet, og hvor driftsenheten inngår i en samdrift (selskap med deltakerfastsetting), skal ta sin del av overskuddet, arbeidsgodtgjørelse og leieinntekter fra selskapet med i sitt grunnlag for beregning av jordbruksfradraget, jf. FSFIN § 8-1-12. På tilsvarende måte skal eventuelt underskudd fra selskapet redusere grunnlaget. Inntektene ved utleie til selskapet skal inngå i grunnlaget for jordbruksfradrag. Dette gjelder selv om denne utleieaktiviteten i seg selv er så omfattende at den anses som en egen virksomhet.

Biinntekt fra annen virksomhet kan tas med i grunnlaget for jordbruksfradrag når omsetningen ikke overstiger kr 30 000, jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav b. Dette gjelder også fra virksomheter som ikke har tilknytning til skattyters jord- og hagebruksvirksomhet.

J-4-2.2.2 Spesielt om nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved
Skattyter som for øvrig fyller vilkårene for jordbruksfradrag, kan velge å ta en sjablongberegnet nettoinntekt fra produksjon av biobrensel inn i grunnlaget for jordbruksfradraget, jf. FSFIN § 8-1-13. Valget må tas for hvert enkelt inntektsår, og valget må omfatte hele inntekten fra slik produksjon.

Velger skattyteren å ta inntekt fra biobrensel-/vedproduksjon knyttet til skogbruk som er egen virksomhet inn i grunnlaget for jordbruksfradrag, anses denne sjablongberegnete nettoinntekten skattemessig som jordbruksinntekt og skal ikke tas med i skogbruksinntekten.

Biomasse til energiformål vil vanligvis utnyttes som biobrensel. Biobrensel omfatter bl.a. planteprodukter, gjødsel, slakteavfall og trevirke, herunder ved, flis, pellets og bark.

Denne regelen gjelder selv om produksjonen av biobrensel er en egen virksomhet og omsetningen fra denne overstiger kr 30 000 i året. Den omfatter også nettoinntekt ved produksjon for salg til andre av all slags biomasse som skal brukes til energiformål, herunder tømmer, ved mv., og selv om virket kommer fra skog som er egen virksomhet. Det er ikke noe krav at skattyteren foredler eget tømmer for leveranse som ved, pellets mv. direkte til forbrukeren. Videre gjelder bestemmelsen for produksjon på grunnlag av innkjøpt råstoff, såfremt den videre foredlingen skjer i tilknytning til jordbruks-/skogbruksvirksomheten ellers. Nettoinntekt ved rent videresalg (uten foredling) av innkjøpte produkter, f.eks. omsetning av innkjøpt ved som er ferdig kappet/kløyvd og lagt i sekker, inngår ikke i grunnlaget for jordbruksfradraget, jf. Ot.prp. nr. 68 (2003–2004) pkt. 7.3.2.1.

Den nettoinntekten som kan tas inn i grunnlaget for jordbruksfradraget, er fastsatt til 55 % av brutto omsetning (eksklusiv mva.) i denne produksjonen, se FSFIN § 8-1-13. Denne prosenten er den samme for alle typer av biobrenselproduksjon og for alle grader av foredling.

Se for øvrig Ot.prp. nr. 68 (2003–2004) pkt. 7.3.

J-4-2.2.3 Sykepenger o.l.

Sykepenger, foreldrepenger, svangerskapsenger og arbeidsavklaringspenger som erstatter inntekt som det kan gis jordbruksfradrag i, inngår i grunnlaget for jordbruksfradraget med bruttobeløpet.

J-4-2.2.4 Kostnader, underskudd mv. som reduserer beregningsgrunnlaget

Beløpet som jordbruksfradraget skal beregnes av er alle inntekter av den art som inngår i grunnlaget, fratrukket alle kostnader/underskudd som vedrører disse inntektene. Grunnlaget skal ikke reduseres med kostnader knyttet til annen inntektsgivende aktivitet eller underskudd i slik aktivitet. Grunnlaget skal heller ikke reduseres med tidligere års underskudd til framføring, herunder framførbart underskudd fra inntektsårene 1995 til 2004 ved drift av våningshus.

Kostnader vedr. driftsmidler som brukes både i jordbruket og i skogbruket, herunder avskrivning, må fordeles mellom disse virksomhetene i forhold til utnyttelsen av driftsmidlene. Dette vil f.eks. gjelde traktor.

J-4-2.3 Nærmere om maksimumsgrensen for fradrag

J-4-2.3.1 Generelt

Maksimumsgrensen for jordbruksfradraget på kr 195 000 gjelder per skattyter per inntektsår og per driftsenhet.

En skattyter kan ikke få mer enn ett jordbruksfradrag med en samlet maksimumsgrense på kr 195 000. Dette gjelder selv om vedkommende driver forskjellige virksomheter som hver for seg fyller vilkårene til jordbruksfradrag og selv om driften foregår på forskjellige driftsenheter. Driver en skattyter for eksempel en egen virksomhet ved siden av delttagelse i et ANS, kan han ikke til sammen gjøre krav på mer enn ett jordbruksfradrag.

Ektefeller som bor på samme driftsenhet, vil til sammen bare ha krav på ett jordbruksfradrag med én samlet maksimumsgrense, jf. sktl. § 8-1 femte ledd åttende punktum. Dette gjelder uavhengig av om ektefellene driver én felles virksomhet eller virksomhet hver for seg og selv om de driver på hver sin driftsenhet. Bor ektefellene på hver sin driftsenhet, og driver to atskilte virksomheter, kan de kreve hvert sitt jordbruksfradrag. Dette gjelder uavhengig av om de skattlegges som ektefeller eller atskilt. Ektefeller som bor på hver sin driftsenhet, men som driver begge driftsenhetene under ett som én virksomhet, kan velge å registrere virksomheten som et selskap med deltakerfastsetting og inngå selskapsavtale, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.4. I et slikt tilfelle kan de kreve hvert sitt jordbruksfradrag, jf. [pkt. 2.3.2](#) og [pkt. 2.3.4](#).

J-4-2.3.2 Samdrift mellom personer med hver sin driftsenhet

Jordbrukere som har hver sin driftsenhet, samarbeider ofte om felles driftsløsninger gjennom ulike typer samdrift. I slike tilfeller skal de enkelte jordbrukerne (deltakende driftsenhetene) beregne hvert sitt jordbruksfradrag med hver sin maksimumsgrense i sitt nettoresultat av jordbruksinntekten, inklusiv inntekt av samdriften. Om hva som i disse tilfellene inngår i deltakerens grunnlag for beregning av jordbruksfradrag, se [pkt. 2.2](#).

J-4-2.3.3 Samdrift på samme driftsenhet

Driver flere skattytere jordbruks- og/eller hagebruksvirksomhet sammen på samme driftsenhet (selskap med deltakerfastsetting), skal de til sammen bare ha ett jordbruksfradrag med maksimumsgrense på kr 195 000. De skal dele fradraget i samme forhold som de deler nettoinntekten.

J-4-2.3.4 Hva er en driftsenhet

Hva som skal anses som en driftsenhet, må vurderes konkret. Normalt vil en eiendom bare være én driftsenhet, men på visse vilkår kan en eiendom deles opp i flere driftsenheter som hver kan gi grunnlag for krav på ett fradrag, såfremt de drives av forskjellige skattytere. Det er en forutsetning at hver driftsenhet har et visst omfang og en viss størrelse med hensyn til produksjonen.

Dersom en del av driftsenheten forpaktes bort, vil bortforpakteren ha rett til jordbruksfradrag bare dersom han selv står for driften av en ikke ubetydelig produksjon på gårdsbruket. Det kan da bli to driftsenheter på samme jordbrukseiendom, se Ot.prp. nr. 1 (2000–2001), pkt. 7.4 side 43 og 44. Er bortforpakter og forpakter i nær familie, vil de ikke ha krav på mer enn ett jordbruksfradrag med samlet maksimalgrense. Fradraget fordeles mellom dem i forhold til deres produksjonsinntekt fra bruket.

Der en person eier/leier/driver flere eiendommer, vil disse normalt anses som én driftsenhet, f.eks. hvor det er naturlig å anse driften av eiendommene som én virksomhet.

Driver en forpakter en annen eiendom, som han eier eller leier, i tillegg til den forpaktede eiendommen, vil den samlede virksomheten måtte ses på som én driftsenhet i forhold til jordbruksfradraget.

I et selskap med deltakerfastsetting hvor deltakerne deltar med hver sin jordbrukseiendom som drives av selskapet (samdrift), vil hver av eiendommene være en driftsenhet hvis vilkårene for den enkelte eiendommen er oppfylt.

J-4-3 Personinntekt

Jordbruksfradraget skal ikke redusere grunnlaget for beregning av personinntekt.

J-4-4 Flere kommuner

Jordbruksfradraget fradras inntekten i den kommunen der jordbruksinntekten er skattepliktig.

J-5 Jord- og skogbruk – realisasjon

- Sktl. § 9-3 sjette og niende ledd, § 9-4 første ledd, § 9-7, § 9-13 og § 14-44 sjette ledd
- FSFIN § 9-3
- Overgangsregel til sktl. § 9-3 sjette ledd

J-5-1 Generelt

Nedenfor behandles realisasjon av gårdsbruk (jordbrukseiendom). Reglene gjelder tilsvarende for skogbrukseiendom. Videre behandles realisasjon av grunn, bygning, driftsløsøre, buskap og andre formuesobjekter tilknyttet slike eiendommer. Når det nedenfor brukes betegnelsen «gårdsbruk», menes både jord- og skogbrukseiendommer.

Nærmere om reglene for skattemessig kontinuitet ved arv, gave og visse gavesalg, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

Nærmere om fastsettning av inngangsverdien ved erverv av landbrukseiendom, se emnet «Jordbruk – allment».

Om betinget skattefritak, se emnet «Betinget skattefritak».

Om uttak, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

J-5-2 Personinntekt

For enkeltpersonforetak skal det ikke beregnes personinntekt av gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk. Det samme gjelder for gevinst på melkekvoter som realiseres sammen med gårdsbruket. Se sktl. § 12-11 fjerde ledd. Dette er en unntaksbestemmelse som bare gjelder gevinst. Et eventuelt tap ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk vil derfor på vanlig måte redusere grunnlaget for beregning av personinntekt. Oppstår det gevinst på deler av gårdsbruket og tap på øvrige deler, f.eks. gevinst på fast eiendom og tap på melkekvote, vil det være netto gevinst som skal unntas fra beregning av personinntekt. Bestemmelsen trådte i kraft for realisasjon hvor eiendomsretten gikk over 1. januar 2016 eller senere, se for øvrig emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.3.2. I slike tilfeller må det ev. etableres en egen gevinst- og tapskonto, se emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 1.1.3. Om skillet mellom alminnelig gårdsbruk/skogbruk og annet formuesobjekt, se pkt. 4.

J-5-3 Skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk

Ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom er gevinsten i utgangspunktet skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 og § 5-30. Tap er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd. Om hva som er realisasjon, se emnet «**Realisasjonsbegrepet**». Generelt om realisasjon av personlig drevet virksomhet ved salg, se emnet «**Enkeltpersonforetak – realisasjon**».

Gevinst ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom kan bli helt eller delvis skattefri, jf. sktl. § 9-3 sjette ledd hvis vilkårene i sktl. § 9-13 er oppfylt. Et tilsvarende tap vil da ikke være fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-4 første ledd. Alle følgende vilkår må være oppfylt:

- Eiendommen er alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk, se [pkt. 4](#).
- Eiendommen selges til visse nærstående, se [pkt. 5](#).
- Vederlaget ved salget av den faste eiendommen, herunder våningshus, må ikke overstige tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, se [pkt. 6](#).
- Realisasjon må finne sted eller avtales 10 år eller mer etter at eiendomsretten ble ervervet. Er eiertiden mindre enn 10 år, men minst 6 år, kan gevinsten være delvis skattefri, se [pkt. 7.2](#).

Regelen om skattefritak gjelder selv om det bare realiseres en del av grunneiendommen, eller en ideell andel av landbrukseiendommen.

Ved salg av forskjellige deler av eiendommen til forskjellige kjøpere, må vilkårene for skattefritak vurderes for hvert enkelt salg.

Reglene gjelder også ved realisasjon av andeler i landbrukssameie, jf. sktl. § 9-13 annet ledd og hvor alminnelig gårdsbruk eller skogbruk eies av selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 9-13 tredje ledd, flg. Se nærmere [pkt. 11](#).

Om oppregulering av inngangsverdien etter overgangsregler i de tilfellene hvor hele eller deler av gevinsten er skattepliktig, se [pkt. 9.2](#).

Sktl. § 9-7 sjette ledd har en bestemmelse om at selgeren kan velge bort gevinstberegning ved gavesalg til arveberettiget som overtar hele eller deler av virksomheten mot at eiendelene overdras med full kontinuitet. Kan den faste eiendommen selges med skattefri gevinst i medhold av sktl. § 9-13, vil bestemmelsen i § 9-7 sjette ledd ikke være relevant å bruke for den faste eiendommen. Bestemmelsen i § 9-7 sjette ledd kan imidlertid være aktuell å anvende på øvrige eiendeler som overdras. Nærmere om reglene i sktl. § 9-7 sjette ledd og anvendelsen av disse, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**», [pkt. 5.2](#).

J-5-4 Skillet mellom alminnelig gårdsbruk/skogbruk og annet formuesobjekt

J-5-4.1 *Generelt*

Skatteloven knytter reglene om skattefritak ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendommer til begrepene «alminnelig gårdsbruk og skogbruk».

Ved vurdering av om en jordbrukseiendom er å anse som «alminnelig gårdsbruk» i relasjon til sktl. § 9-3 sjette ledd, jf. sktl. § 9-13, kan en ta utgangspunkt i hvorvidt eiendommen fremstår som et «alminnelig gårdsbruk», der det mest sentrale momentet er utnyttelsen av arealene og at eiendommen har den bygningsmassen som er relevant for den aktuelle driftsformen. Konesjonsreglene som innebærer konsesjonsfritak for bebygde eiendommer inntil en grense på 35 dekar dyrket jordbruksareal, jf. konsesjonsloven § 4 nr. 4, kan være et moment ved vurderingen, men er ikke avgjørende for hva som skal anses som «alminnelig gårdsbruk og skogbruk». For at en eiendom skal anses som «alminnelig skogbruk», er det et krav at eiendommen har skog som kan avvirkes. Det må derfor trekkes en grense mot eiendommer som hovedsakelig består av uproduktiv utmark. Det kreves ikke at skogsdriften anses som inntektsgivende aktivitet. Om vilkårene for å anse skog som inntektsgivende aktivitet, se emnet «**Skogbruk**». Forutsetningen for å være et «alminnelig gårdsbruk» er at eieren eller andre utnytter eiendommen til jordbruksformål, dvs. husdyrhold og/eller dyrking på friland av f.eks. fôrvekster, korn, poteter, grønnsaker, bær eller frukt. Det er ikke krav om at aktiviteten anses som inntektsgivende aktivitet. Om eiendom hvor bygninger og arealer brukes til annet enn jord- og skogbruksformål, se nedenfor. Se også eksempler fra praksis i BFU 88/2003, BFU 50/2004, BFU 18/2020 og BFU 1/2021.

J-5-4.2 Gårdsbruk hvor jordbruksdriften er varig nedlagt

Eiendom hvor bruken av arealet til jordbruksformål er varig opphørt, anses ikke som «alminnelig gårdsbruk», jf. sktl. § 9-3 sjettede ledd og § 9-13. Eventuelt skogareal på eiendommen kan likevel anses som «skogbruk» og faller dermed inn under disse reglene. Inngangsverdien for den delen av eiendommen som ikke er skogbruk, kan i slike tilfeller ikke oppreguleres etter overgangsregelen til sktl. § 9-3 sjettede ledd, jf. FSFIN § 9-3.

Gevinst/tap på våningshus med naturlig arrondert tomt, behandles i disse tilfellene etter reglene for realisasjon av bolig- eller fritidseiendommer, se emnet «**Bolig – realisasjon**».

Har eiendommen ikke vært brukt til jordbruksformål i inntektsåret, må det vurderes konkret om dette er et varig opphør, eller om opphøret bare er av midlertidig karakter. Er det tvil om tidspunktet for opphøret, kan en normalt legge til grunn at jordbruksdriften er varig opphørt hvis eiendommen ikke har vært brukt til jordbruksformål de siste 4–5 årene.

J-5-4.3 Spesialproduksjon

Eiendom hvor det utelukkende eller for en overveiende del drives spesialproduksjon, regnes ikke som alminnelig gårdsbruk. Dette vil f.eks. gjelde rene gartnerieieendommer, der det vesentligste av produksjonen foregår i veksthus, og eiendommer med forholdsvis lite jordbruksareal hvor det drives spesialproduksjon (fabrikkproduksjon). Eksempler på spesialproduksjon er oppdrett av fjørfe og slaktegris.

Eiendommer med begrenset dyrkbart areal som er spesielt utbygget og innrettet til avl og/eller trening av trav-, ridehester og/eller drift av ridesenter anses heller ikke som alminnelig gårdsbruk.

J-5-4.4 Jordbruk og annen virksomhet

På et «alminnelig gårdsbruk» kan det være anlegg hvor det er drevet annen virksomhet i så stor målestokk at denne delen ikke kan karakteriseres som en del av jord- eller skogbruksvirksomheten. Dette vil f.eks. kunne gjelde ved realisasjon av gårdsbruk med en opparbeidet campingplass. I slike tilfeller må man fordele salgssummen mellom det som faller på alminnelig gårdsbruk og det resterende ved avgjørelse av gevinstbeskatningsspørsmålet.

J-5-4.5 Golfbane

Areal omdisponert og opparbeidet til golfbane anses ikke som del av «alminnelig gårdsbruk» i forhold til reglene om skattefrihet ved realisasjon av alminnelig jordbrukseiendom.

J-5-4.6 Gårdsturisme

Reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk gjelder ikke hvor det utelukkende har vært drevet gårdsturisme på eiendommen. Dette gjelder selv om det har vært et begrenset husdyrhold og/eller planteproduksjon av begrenset omfang som ledd i gårdsturismen. Våningshus behandles i disse tilfellene etter reglene om salg av bolig, selv om det realiseres under ett med eiendommen, se emnet «**Bolig – realisasjon**».

Har det vært drevet jordbruksvirksomhet i tillegg til gårdsturisme som egen virksomhet, må en vurdere konkret hvor stor del av bygninger og grunn som ikke skal tilordnes jordbrukseiendommen.

Er gårdsturismen behandlet som en del av jordbruksvirksomheten, skal reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk følges ved samlet realisasjon av eiendommen. Om behandling av våningshus, se pkt. 4.13.

J-5-4.7 Gårdsbruk/del av gårdsbruk solgt til annet formål

Gevinst ved realisasjon av hele eller deler av gårdsbruk til andre formål enn jord- og skogbruk, kan bli skattepliktig etter sktl. § 9-3 niende ledd hvis vederlaget er fastsatt på grunnlag av tomtepris, se emnet «**Tomt**».

Våningshus behandles i disse tilfellene etter reglene om salg av bolig, selv om det realiseres under ett med eiendommen, se emnet «**Bolig – realisasjon**». Er prisen for våningshuset med naturlig arrondert tomt vesentlig høyere enn hva fortsatt utnyttelse av bygningene skulle tilsi, kan gevinsten likevel bli skattepliktig etter reglene om tomtesalg, jf. sktl. § 9-3 niende ledd. Se emnet «**Tomt**», pkt. 3.3 og pkt. 3.6.2.

J-5-4.8 Vannfall, forekomster av sand, grus mv.

Gevinst ved realisasjon av vannfall, forekomster av sand, grus mv. er alltid fullt skattepliktig, jf. sktl. § 9-3 niende ledd bokstav b. Eventuelt tap er fradragsberettiget. Dette gjelder også der vannfallet eller forekomsten blir realisert sammen med gårdsbruket.

Ved realisasjon av rett til årlige erstatninger, f.eks. for vannfallsrettigheter, er gevinst alltid skattepliktig etter sktl. § 5-1 annet ledd, jf. § 5-20. Eventuelt tap er fradragsberettiget.

Stiftelse av rettigheter mot engangsvederlag er skattepliktig etter sktl. § 5-1, jf. § 9-2 annet ledd, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

J-5-4.9 Melkekvote

Realisasjon av melkekvote sammen med alminnelig gårdsbruk er skattefri/skattepliktig i samme utstrekning som gevinsten på gårdsbruket, jf. sktl. § 9-13 sjetted ledd. «Sammen med» innebærer at hele gårdsbruket må overdras til samme kjøper. Vilkåret vil være oppfylt selv om ikke hele gårdsbruket selges sammen med melkeknoten, så fremt hele produksjonsgrunnlaget for melkeproduksjonen selges sammen med melkeknoten (all dyrket mark og beiteareal). Eier-tiden for melkeknoten har ingen selvstendig betydning. Det avgjørende er eiertiden for gårdsbruket.

Ved isolert realisasjon av melkekvote, er gevinsten alltid fullt skattepliktig og tapet fradragsberettiget. Om personinntekt, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.43. Er melkekvote(-r) ervervet i flere omganger og med ulik kostpris, kan skattyter selv velge hvilke kvoter som realiseres eller fra hvilken kvote det realiseres. Tap må føres på gevinst-/tapskonto, se for øvrig emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

J-5-4.10 Hytter

J-5-4.10.1 Utleiehytter

Gevinst ved isolert realisasjon av utleiehytte er alltid skattepliktig inntekt, og tap er fradragsberettiget, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

Har skattyteren bare én eller to utleiehytter som ligger på gårdsbrukets/skogbrukets grunn og som blir realisert sammen med resten av gården eller skogbruket, skattlegges gevinsten på hyttene etter de samme reglene som gjelder for gårdsbruket/skogbruket. Er det flere enn to utleiehytter på gården/skogbruket, vil gevinsten på alle hyttene med tilhørende grunn normalt være skattepliktig, se LRD 10. oktober 1986 (Eidsivating) i Utv. 1987/90 (fire hytter ble ikke ansett som integrert i gårdsbruk).

J-5-4.10.2 Egen fritidsbolig

Isolert realisasjon av egen fritidsbolig som står på eiendommen, følger alltid reglene for realisasjon av fritidseiendom, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)». Dette vil kunne omfatte våningshuset med passende arrondert tomt der huset er brukt som fritidsbolig.

Om realisasjon av egen fritidsbolig sammen med gårdsbruk/skogbrukseiendom, se pkt. 4.13.

J-5-4.11 Avskrivbart driftsløsøre

Om behandling av vederlag/erstatning ved realisasjon av løsøre, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

J-5-4.12 Buskap

Gevinst ved realisasjon av buskap er skattepliktig og skal normalt tas med som en del av jordbrukets driftsinntekt. Om fordeling av salgssum mellom fast eiendom og buskap mv. ved realisasjon av hele eiendommen, se pkt. 9.3.

Gevinst ved realisasjon av hel buskap på gårdsbruk ved opphør av driftsgren, men ved fortsatt drift av jordbruksvirksomheten, kan legges til gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-44 sjetted ledd. Dette innebærer for eksempel at gevinst på melkekyr kan overføres til gevinst- og tapskonto selv om en beholder storfe for kjøttproduksjon. Dette gjelder også der buskapen overdras til et ANS/DA der selgeren er deltaker, under forutsetning av at selgeren fortsatt driver jordbruksvirksomhet som enkeltpersonforetak innenfor en annen driftsgren på samme eiendom. Om skattefritak for gevinst ved erstatning etter lov om forbud mot hold av pelsdyr, se

emnet «Pelsdyr», pkt. 8.1. Ved opphør av hele jordbruksvirksomheten kan gevinst på buskapen ikke overføres til gevinst- og tapskonto fordi buskap anses som omløpsmidler og ikke som driftsmidler, jf. sktl. § 8-1 fjerde ledd. Bortforpaktning vil som regel anses som opphør av jordbruksvirksomheten.

J-5-4.13 Samlet realisasjon

J-5-4.13.1 Generelt

Ved realisasjon under ett av eiendom hvor deler av eiendommen følger reglene for «alminnelig gårdsbruk og skogbruk» og andre deler/formuesobjekter ikke følger disse reglene, må vederlaget fordeles på de forskjellige delene/formuesobjektene i den utstrekning det har betydning for skattleggingen, herunder for fritaket for beregning av personinntekt, jf. § 12-11 fjerde ledd. Gevinst/tap behandles etter reglene som gjelder for realisasjon av vedkommende del/formuesobjekt. Se også [pkt. 9.3](#).

Driftsbygninger, våningshus, kårbolig og eventuelt andre boliger som står på gårdsbruket, følger reglene for realisasjon av gårdsbruk såfremt de realiseres under ett med gårdsbruket.

J-5-4.13.2 Særlig om våningshuset

Selgeren av en landbrukseiendom med tilhørende våningshus, kan for våningshusets vedkommende i visse tilfeller velge å anvende de reglene som gir det gunstigste utfallet både i gevinst- og tapstilfellene. I praksis er følgende valgmuligheter akseptert:

- Er vilkårene for skattefrihet etter reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk ikke oppfylt, kan likevel gevinst på våningshuset med naturlig arrondert tomt bli skattefri etter reglene om realisasjon av bolig- eller fritidseiendom, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)».
- Er vilkårene for tapsfradrag etter reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk oppfylt, vil også den delen av tapet som referer seg til våningshuset være fradragsberettiget. Dette gjelder selv om eieren har bodd i våningshuset, slik at tapet ikke ville vært fradragsberettiget etter reglene om realisasjon av bolig- eller fritidseiendom.
- Er vilkårene for tapsfradrag ikke oppfylt etter reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk, kan likevel den delen av tapet som referer seg til våningshuset, være fradragsberettiget etter reglene om realisasjon av bolig- eller fritidseiendom.

Ved anvendelse av reglene om skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk må vederlaget fordeles i samsvar med beskrivelsen i [pkt. 6.1](#).

J-5-4.13.3 Driftsbygninger og skogskoie

Skattefritaksreglene i sktl. § 9-13 for gevinst ved realisasjon av «alminnelig gårdsbruk/skogbruk» omfatter også driftsbygninger i jordbruket. Som driftsbygning regnes også skogskoie i skogbruket, se emnet «[Skogbruk](#)», og driftsbygninger i virksomhet hvor inntekten er behandlet som biinntekt til jordbruket. Fast teknisk utstyr i driftsbygning følger reglene for eiendommen ved realisasjon under ett. Dette gjelder både utstyr som avskrives på egen saldogruppe j (fast teknisk installasjon i bygning), og annet installert produksjonsutstyr med tilbehør som er aktivert i saldogruppe d. Dette medfører at ved realisasjon som faller inn under skattefritaksreglene i sktl. § 9-13, må nedskrevet verdi på installasjoner i saldogruppe d skilles ut fra samsaldoen før behandlingen av salgssum for annet løsøre. Nærmere om dette, se [pkt. 9.3.3](#).

For enkeltpersonforetak må slik utskilling også foretas i tilfeller hvor skattefritaksreglene i sktl. § 9-13 ikke kommer til anvendelse, da gevinsten ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk/skogbruk, herunder driftsbygninger med fast installert produksjonsutstyr aktivert i saldogruppe d, i slike tilfeller skal unntas fra beregning av personinntekt etter sktl. § 12-11 fjerde ledd. Nærmere om dette, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», [pkt. 4.3.2](#).

J-5-4.13.4 Hytter

Om hytter som står på gårdsbruket, se [pkt. 4.10](#).

J-5-4.13.5 Areal og bygning benyttet til annet formål

Areal og bygninger som inngår i jordbrukseiendommen, men som har vært benyttet til annet formål enn jord- og/eller skogbruksvirksomhet, kan falle utenfor skattefritaket uavhengig av

om det realiseres isolert eller under ett med gårdsbruket, se HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932). Dette vil f.eks. alltid gjelde for bortfestede tomter.

J-5-4.13.6 Rettigheter

Rettigheter som har tilknytning til jord- og skogbruksvirksomheten, f.eks. veirett, jaktrett, fiskerett, beiterett og hogstrett, følger reglene for gårdsbruket såfremt de realiseres under ett med eiendommen. Andre rettigheter, f.eks. rett til årlig erstatning for vannfall, følger ikke reglene for gårdsbruk selv om de realiseres under ett med gårdsbruket, jf. sktl. § 9-3 niende ledd bokstav b.

J-5-4.13.7 Løsøre, buskap mv.

Reglene om realisasjon av gårdsbruk gjelder ikke for driftsløsøre som ikke er installert i driftsbygning, samt buskap og varelager selv om disse eiendelene er knyttet til jordbruksvirksomheten og realiseres under ett med gårdsbruket. Om driftsløsøre som er installert i driftsbygning, se [pkt. 4.13.3](#).

J-5-4.13.8 Uhøstet avling

Vederlag ved realisasjon av uhøstet avling i jordbruket er en driftsinntekt og følger ikke reglene for realisasjon av gårdsbruk selv om avlingen realiseres under ett med eiendommen, se HRD i Utv. II/299 (Rt. 1926/654). (Ved realisasjon av skogeiendom har i praksis skog på rot ikke vært skilt ut.)

J-5-4.13.9 Forekomster

Om forekomster av sand, grus mv. på gårdsbruket, se [pkt. 4.8](#).

J-5-4.14 Isolert realisasjon av en del av et gårdsbruk eller skogbruk

Isolert realisasjon av et areal som inngår som del av gårdsbruk eller skogbruk, er i utgangspunktet å anse som realisasjon av «alminnelig gårdsbruk eller skogbruk», og gevinst kan bli skattefri dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Se [pkt. 3](#). Er gevinsten skattepliktig, kan inngangsverdien oppreguleres hvis en gevinst per 31. desember 2004 kunne vært skattefri etter de dagjeldende regler se [pkt. 9.2](#).

Gevinst/tap ved isolert realisasjon av våningshus eller føderådsbolig, fastsettes etter reglene for realisasjon av bolig, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)». Dette gjelder også realisasjon ved hel ødeleggelse, f.eks. i forbindelse med storm- eller brannskade. Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

Ved realisasjon av areal til annet formål enn jord- og skogbruk der vederlaget er fastsatt på grunnlag av tomteverdi, vil gevinsten bli skattepliktig etter sktl. § 9-3 niende ledd. Se emnet «[Tomt](#)».

Ved isolert realisasjon av avskrivbar driftsbygning, med eller uten tomt, er gevinst alltid fullt skattepliktig og tap fradragsberettiget, se for øvrig emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)». Dette gjelder også realisasjon ved hel ødeleggelse, f.eks. i forbindelse med storm- eller brannskade.

- Om betinget skattefritak ved
- ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70
 - ufrivillig realisasjon av hel eller del av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73
- se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

J-5-4.15 Isolert realisasjon og stiftelse av rettigheter

Om behandling av gevinst/tap ved realisasjon eller stiftelse av rettigheter, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

J-5-5 Vilkåret om realisasjon til visse nærstående

For å oppnå skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk/skogbruk må eiendommen selges til en eller flere personer som faller innenfor personkretsen som er bestemt i lov 14. juni 2019 nr. 21 om arv og dødsboskifte (arveloven) kap. 2, 3 eller 4. Selgerens ektefelle faller innenfor denne personkretsen. Det samme gjør egen, og eventuell ektefelles, slekt i opp eller

nedstigende linje, i første sidelinje eller i annen sidelinje så nære som søskenbarn (fetter og kusine). Barn av søskenbarn faller dermed utenfor personkretsen. Samboer som er arveberettiget etter arveloven kap. 4 faller innenfor personkretsen det kan selges skattefritt til, mens samboerens slektninger og særkullsbarn faller utenfor personkretsen. Dersom samboerforholdet opphører slik at man faller utenfor arveloven kap. 4, vil den tidligere samboeren falle utenfor personkretsen.

Personkretsen omfatter ikke aksjeselskap eller selskap med deltakerfastsetting som sådan, selv om alle aksjonærene eller deltakerne tilhører personkretsen.

Det er ikke et vilkår at realisasjonen skjer til nærmeste arving etter loven.

Personkretsen det kan selges skattefritt til omfatter ektefellenes slektninger selv om ektefellene er separert.

Personkretsen etter sktl. § 9-13 første ledd siste punktum, omfatter også avdøde ektefelles slektninger, så lenge gjenlevende ektefelle ikke har inngått nytt ekteskap. Det er uten betydning om gjenlevende ektefelle sitter i uskifte eller om eiendommen er overtatt av gjenlevende ektefelle på skifte. Et salg for eksempel fra gjenlevende ektefelle til avdøde ektefelles søsken eller søskenbarn, omfattes dermed av skattefritaket hvis vilkårene for øvrig er oppfylt. Etter dødsfallet forblir altså personkretsen den samme, slik at lengstlevende kan selge gården med skattefritak til sine eller den avdøde ektefellens slektninger.

Selges eiendommen til noen som er utenfor personkretsen, er eventuell gevinst ved realisasjonen skattepliktig etter sktl. § 5-1 og § 5-30 uavhengig av eiertid og vederlagets størrelse. Er gevinsten skattepliktig og selgeren har ervervet eiendommen i 1998 eller tidligere, skal inngangsverdien oppreguleres etter overgangsreglene til sktl. § 9-3 sjette ledd, se [pkt. 9.2](#).

J-5-6 Vilkåret om at vederlaget ikke må overstige tre fjerdedeler av antatt salgsverdi

J-5-6.1 Generelt

Vederlaget for den faste eiendommen eller delen av denne som realiseres, skal sammenlignes med antatt salgsverdi ved salg til utenforstående (markedsverdi). Ved samlet realisasjon av flere eiendeler, må vederlaget fordeles på de ulike eiendelene, se nedenfor. Om hva som er vederlag, se emnet «[Utgangsverdi](#)». Har selgeren vederlagsfri boret i bygning på eiendommen (føderåd), skal salgsverdien fastsettes til det andre ville betalt for eiendommen med den påheftede boretten.

Våningshuset skal ikke skilles ut ved vurderingen av om vederlagets størrelse ligger innenfor rammen av tre fjerdedeler av antatt salgsverdi. Dette gjelder selv om selgeren vil velge å benytte reglene for realisasjon av boligeiendom ved behandling av gevinst/tap på våningshuset.

Kapitalisert verdi av føderåd til selgeren i form av kontanter og andre naturalytelser enn føderådsbolig, inngår som vederlag ved vurdering av om tre-fjerdedelskravet er oppfylt. Kapitalisert verdi av føderådsbolig eller boret overfor selgeren, skal imidlertid aldri inngå i denne vurderingen fordi det ved fastsettingen av salgsverdien for eiendommen er tatt hensyn til boretten.

Ved samlet overdragelse som omfatter både landbrukseiendommen og andre eiendeler, f.eks. løsøre og/eller annen fast eiendom, må vederlaget fordeles for det kan fastslås om vilkåret om at vederlaget ikke må overstige 75 % av antatt salgsverdi er oppfylt. Vilkåret er oppfylt hvis det er avtalt et samlet vederlag som ved en fordeling mellom landbrukseiendommen og andre eiendeler, tilsvarer maksimalt 75 % av markedsverdien for landbrukseiendommen og maksimalt 100 % av verdien på andre eiendeler. Som vederlag regnes også verdien av skatteposisjoner uten tilknytning til eiendeler som overtas av kjøperen ved gavesalg etter reglene om skattemessig kontinuitet, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd. Dette gjelder f.eks. positiv gevinst- og tapskonto og negativ saldo. Verdien av skattebesparende skatteposisjoner som overtas, f.eks. negativ gevinst- og tapskonto og fremførbart underskudd, reduserer det samlede vederlag. Skatteposisjonen verdsettes som utgangspunkt til nåverdien av fremtidig kontantstrøm. Hvilke forutsetninger som skal legges til grunn ved en slik verdsettelse vil ofte være usikre. Skattyterens beregning skal fravikes kun dersom den er åpenbart uriktig. Verdien av ev. skatteposisjoner inngår også i den ordinære gevinstberegningen, se [pkt. 9](#), og emnet «[Utgangsverdi](#)», [pkt. 5](#).

Om fordelingen, se [pkt. 9.3](#).

Eksempel

Ved en samlet overdragelse fra foreldre til barn er det avtalt et samlet vederlag på kr 3 500 000. Vederlaget består av kontanter, gjeldsovertakelse og skatteposisjoner. Dette omfatter følgende formuesobjekter:

Fast eiendom i landbruket (inkl. våningshus) har en antatt salgsverdi (markedsverdi) på kr 2 000 000. Av det totale vederlaget henføres kr 1 500 000 til den faste eiendommen, som tilsvarer 75 % av markedsverdien for denne.

Campingplass har en antatt salgsverdi (markedsverdi) på kr 800 000. Kr 800 000 av det totale vederlaget henføres til campingplassen.

Løsøre har en antatt salgsverdi (markedsverdi) på kr 1 200 000. Kr 1 200 000 av det totale vederlaget henføres til løsøret.

Vilkårene for skattefrihet er oppfylt, siden vederlaget for den faste eiendommen i landbruket svarer til 75 % av markedsverdien, og vederlaget for campingplassen og løsøret tilsvarer markedsverdien for disse eiendelene.

J-5-6.2 75 %-kravet ved realisasjon av andel i familiesameie og selskap med deltakerfastsetting

75 %-kravet gjelder tilsvarende ved overdragelse av ideell andel i gårdsbruk eid i familiesameie og ved overdragelse av andel i selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 10](#) og [pkt. 11.1.2](#). Om 75 %-kravet ved oppløsning av selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 11.3](#).

J-5-7 Vilkåret om eiertid

J-5-7.1 Generelt

For å oppnå full skattefrihet for gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk, må eieren ha vært eier av eiendommen i minst 10 år når realisasjonen finner sted eller avtales, jf. sktl. § 9-13 første ledd første punktum. Har eiendommen vært eid i mindre enn 6 år, er gevinsten skattepliktig fullt ut. Har eiendommen vært eid i 6 år eller mer, men mindre enn 10 år, vil en del av gevinsten være skattepliktig etter nærmere regler i sktl. § 9-13 syvende ledd, se nedenfor.

Er eiendomsretten til eiendommen ervervet i flere omganger, må hver del behandles for seg i forhold til reglene om eiertidens lengde. Dette vil gjelde både ved erverv av ideelle andeler og ved tilkjøp av grunn. Bygninger som hører til gårdsbruket følger eiertiden til den grunnen bygningen står på. Det betyr f.eks. at en bonde som har eid gården i 12 år oppfyller eiertiden også for fjøset som står på gården selv om fjøset bare er 4 år gammelt.

Ervervstidspunktet er utgangspunktet for beregning av eiertidens lengde. Om ervervstidspunktet, se emnet «[Eierbegrepet](#)», [pkt. 9](#).

Har det vært brudd i eierforholdet, regnes eiertiden fra siste erverv, se FIN 19. mai 1982 i Utv. 1982/381.

Eiertiden godskrives frem til det tidspunktet som inntreffer først av realisasjon eller avtale om realisasjon. Visse ufullstendige avtaler hvor ikke alle vilkårene er fastlagt, vil etter omstendighetene også kunne avbryte eiertiden. Om tidspunktet for realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

Eiertiden regnes fra dato til dato.

J-5-7.2 Eiertid fra og med 6 år, men under 10 år

Finnes realisasjonen sted eller avtale inngås 6 år eller mer, men mindre enn 10 år etter at eiendomsretten ble ervervet, avtrappes skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap som hovedregel slik, jf. sktl. § 9-13 syvende ledd:

Eiertid:	Skattepliktig/fradragsberettiget del:
6 år	4/5 av gevinsten/tapet
7 år	3/5 av gevinsten/tapet
8 år	2/5 av gevinsten/tapet
9 år	1/5 av gevinsten/tapet

Eiertid rundes av nedover til nærmeste hele år.

Avtrappingen gjelder bare når vilkårene for skattefritak for øvrig er oppfylt, se [pkt. 3](#). Ved realisasjon til andre enn visse slektninger kommer således ikke avtrappingsreglene til anvendelse. Derimot skal det foretas oppregulering etter FSFIN § 9-3, se [pkt. 9.2](#).

J-5-7.3 *Eiertid, ektefeller*

Eiertid for den ene ektefellen før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret for eiertid er oppfylt for den andre, uavhengig av formuesordningen mellom ektefellene. Dette gjelder også etter skilsmisse og etter dødsfall. Dette gjelder ikke for arveberettigede samboere, uavhengig av om de er meldepliktige.

J-5-7.4 *Eiertid etter reglene om kontinuitet ved arv, gavesalg eller gave*

Eiertid er en skatteposisjon som omfattes av reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7 i den grad eiertiden har betydning for skatteplikt/fradragsrett knyttet til gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekter. Dette gjelder også i forhold til kravet om 10 års eiertid for skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i sktl. § 9-13. Skattyter som har overtatt landbrukseiendom ved arv etter dødsfall skjedd 1. januar 2014 eller senere eller ved gave ytet 1. januar 2014 eller senere, kan således legge arvelaters/selgers/givers eiertid til sin egen. Dette innebærer at hvis f.eks. arvelater hadde 8 års eiertid på dødsfallstidspunktet, kan arvingen selge eiendommen med skattefri gevinst etter 2 års eiertid ($8 + 2 = 10$), når de øvrige vilkårene i sktl. § 9-13 er oppfylt.

Kontinuitetsregelen omtalt ovenfor gjelder ikke hvis arvelater/giver på dødsfalls- eller gavetidspunktet oppfylder kravene til skattefri realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i sktl. § 9-13 første ledd, jf. sktl. § 9-7 femte ledd.

J-5-7.5 *Eiertid, andel i selskap med deltakerfastsetting*

Om eiertid ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 11.1.3](#).

J-5-8 *Skattefritak for gevinst ved vern av skog*

J-5-8.1 *Generelt*

Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldloven kap. V eller eldre vernevedtak som nevnt i naturmangfoldloven § 77, er skattefri, jf. sktl. § 9-13 åttende ledd. Det samme gjelder ved vern etter markaloven.

Vern av skog etter naturmangfoldloven kan gjennomføres etter ulike vernekategorier og ha ulikt omfang. Vern av skog vil være forankret i bindende offentligrettslige vedtak om rådgivningskrenkninger (vernevedtak).

Skattefritaket gjelder uavhengig av om vernet

- har skjedd ved tvang eller om det bygger på frivillighet
- omfatter hele skogeiendommen eller bare en del av den (med fortsatt skogsdrift på den øvrige, ikke-vernede delen)

Gevinsten er skattepliktig hvis vederlaget er fastsatt på grunnlag av at eiendommen har tomteverdi, jf. sktl. § 9-3 niende ledd bokstav d og emnet «[Tomt](#)».

Når et aksjeselskap eller et selskap med deltakerfastsetting er berettiget til erstatningen, skal erstatningen tilordnes selskapet. Hvis et aksjeselskap deler erstatningsbeløpet ut til aksjonærene, skal dette behandles som skattepliktig utbytte. Dette gjelder også hvis erstatningsutbetalingen skjer direkte til personlige aksjonærer, se SKD 13. mai 2015 i Utv. 2015/1917.

J-5-8.2 *Spesielt om utdeling til deltaker i selskap med deltakerfastsetting fra og med 2017*

Utdeling fra selskap med deltakerfastsetting etter sktl. § 10-42, er skattefri for deltakeren, i den utstrekning utdelingen skriver seg fra erstatning for skogvern etter naturmangfoldloven eller erstatning ved vern etter markaloven som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 9-13 åttende ledd tredje punktum. Det er uten betydning om utdelingen skriver seg fra erstatning som er ytet og utbetalt til selskapet i et tidligere år, så lenge erstatningen var skattefri for selskapet etter sktl. § 9-13 åttende ledd da den ble besluttet. Skattyter må kunne sannsynliggjøre at utdelingen skriver seg fra slik skattefri erstatning. For erstatning etter naturmangfoldloven ble skattefritak innført fra inntektsåret 2005, mens erstatning for vern etter markaloven ble innført fra inntektsåret 2018.

J-5-9 **Gevinstberegningen**

J-5-9.1 *Generelt*

Gevinst/tap ved realisasjon fremkommer som differanse mellom vederlag/erstatning og inngangsverdi.

Om hva som er vederlag/erstatning, se emnet «**Utgangsverdi**». Kapitalisert verdi av føderåd inngår ikke som vederlag ved gevinst/tapsberegningen. Der det har betydning for skatteleggingen, må utgangsverdien fordeles mellom de overdratte eiendelene forholdsmessig etter omsetningsverdien. I slike tilfeller må omsetningsverdien av eventuell føderådsbolig reduseres med kapitalisert verdi av boretten. Hvis den kapitaliserte verdien av boretten overstiger verdien av føderådsboligen før reduksjon for boretten, må overskytende beløp fordeles forholdsmessig på de øvrige delene av den faste eiendommen, herunder avskrivbare bygninger.

Om hva som er inngangsverdi, se emnene «**Inngangsverdi**» og «**Jordbruk – allment**».

Om fastsetting av kostpris for landbrukseiendommer som per 31. desember 2004 var omfattet av skattefritaksregelen i sktl. § 9-3 sjette ledd, se nedenfor.

Om behandling av åsetesavslag, se nedenfor.

Om fastsettelse av utgangsverdien i gavesalgstilfellene, se også [pkt. 6.1](#).

J-5-9.2 *Oppregulering av kostpris for eiendommer/selskapsandeler som per 31. desember 2004 kunne vært solgt helt eller delvis skattefritt*

J-5-9.2.1 *Krav til eiertid*

For jord- og skogbrukseiendommer som per 31. desember 2004 var omfattet av skattefritaket i sktl. § 9-3 sjette ledd, slik bestemmelsen da lød, er det i FSFIN § 9-3 fastsatt regler om oppregulering av kostpris. Etter bestemmelsen i dagjeldende sktl. § 9-3 sjette ledd forelå det skattefritak for gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, når eieren hadde eid eiendommen i minst 10 år før realisasjonen eller inngåelsen av avtale om realisasjon. På den tiden gjaldt skattefritaket også salg til andre enn visse nærstående. Denne bestemmelsen gjaldt også for gevinster ved realisasjon av andeler i selskaper som eide landbrukseiendom. Hvis det ved realisasjonen gjenstod mindre enn 5 år av fristen, var det skattefritak for en femtedel av gevinsten for hvert år eieren hadde eid eiendommen/andelen i mer enn 5 år. Gjenstående tid skulle avrundes oppover til nærmeste antall hele år.

Overgangsreglene innebærer at det skal foretas full oppregulering hvor eiendommen/andelen er ervervet i 1998 eller tidligere. Eiendom/andel ervervet i 1999 eller senere, kan ikke oppreguleres.

J-5-9.2.2 *I hvilke tilfeller oppregulert kostpris kan brukes*

Oppregulert kostpris kan brukes ved all realisasjon hvor reglene om skattefritak ville kommet til anvendelse ved realisasjon per 31. desember 2004. Reglene omfatter således også realisasjon av del av jord- eller skogbrukseiendom såfremt unntakene i sktl. tidligere § 9-3 syvende ledd (tomtesalg mv.) ikke ville kommet til anvendelse, se Lignings-ABC 2004 emnet «**Jordbruk – realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre mv.**» punkt 4. Etter dette kan f.eks. reglene om oppregulering i FSFIN § 9-3 ikke anvendes ved salg av tomt hvis en tilsvarende gevinst ville vært skattepliktig etter reglene som gjaldt i 2004. I slike tilfeller kan imidlertid oppreguleringsbestemmelsen i FSFIN § 9-8 del II være aktuell å anvende hvis eiendommen er ervervet før 1. januar 1991 og vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «**Inngangsverdi**», [pkt. 15](#).

Regelen om oppregulering kommer også til anvendelse ved stiftelse av varig rettighet såfremt vilkårene om skattefritak etter tidligere regler var oppfylt per 31. desember 2004. Oppreguleringsadgangen gjelder for eksempel erstatning i forbindelse med barskogvern.

Om et tilfelle hvor erstatningen for båndlegging av store deler av 2 eiendommer i forbindelse med etablering av drikkevannskilde ble ansett å være utmålt ut fra verdien av eiendommene som landbrukseiendommer slik at reglene om kostprisregulering kom til anvendelse, se LRD (Gulating) 19. desember 2008 i Utv. 2009/173.

Reglene om oppregulering i FSFIN § 9-3 gjelder også for realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk fra sameie eller selskap med deltakerfastsetting, der sameiet/selskapet per 31. desember 2004 kunne vært helt eller delvis fritatt for skatteplikt på gevinst.

J-5-9.2.3 *Hvilke deler av eiendommen som reglene gjelder for*

Oppreguleringsadgangen gjelder for den delen av kostprisen som etter en fordeling ikke faller på avskrivbare driftsmidler, herunder avskrivbare bygninger, eller våningshus som bebos av den som realiserer eiendommen. Oppregulering kan således kreves for våningshus eller andre ikke-avskrivbare bygninger som hører til gårdsbruket og som bebos av andre enn eieren, eksempelvis selgerens slektninger, foderrådsmottakere mv. For våningshus som bebos av selgeren skal spørsmålet om skatteplikt vurderes etter sktl. § 9-3 annet ledd, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)».

Vannfallsrettigheter og rettigheter knyttet til forekomster av sand, grus mv., anses ikke som alminnelig jord- eller skogbruk, jf. sktl. § 9-3 niende ledd bokstav b, og omfattes derfor ikke av oppreguleringsadgangen etter FSFIN § 9-3-2. Dette gjelder uavhengig av om rettighetene realiseres separat eller under ett med jord- eller skogbrukseiendommen. Ved bortfeste av tomteareal fra jord- eller skogbrukseiendom, anses arealet omdisponert til annet formål. Inngangsverdien for de bortfestede tomtene faller derfor utenfor reglene om oppregulering etter FSFIN § 9-3-2. I tilfeller som nevnt kan imidlertid oppreguleringsbestemmelsen i FSFIN § 9-8 del II være aktuell å anvende hvis eiendommen er ervervet før 1. januar 1991 og vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 15.

Rettigheter til jakt og fiske samt rettigheter knyttet til selve produksjonen av landbruksvarer, som for eksempel melkekvote, anses å falle inn under begrepet alminnelig gårdsbruk eller skogbruk. Den delen av utgangsverdien og inngangsverdien som er knyttet til disse rettighetene, skal derfor tas med ved beregningen av oppregulert kostpris etter FSFIN § 9-3-2.

Har selgeren trinnvis ervervet eller påkostet eiendommen, skal kostprisen for hver del oppreguleres særskilt, etter at salgsvederlaget er fordelt på de forskjellige delene.

Ved realisasjon av selskapsandel som faller inn under reglene om oppregulering, gjelder reglene om hva som skal holdes utenfor oppreguleringen ved et salg av eiendommen som sådan, tilsvarende for en forholdsmessig del av selskapsandelens inngangsverdi og utgangsverdi. Inngangsverdien og utgangsverdien på selskapsandelen må derfor splittes opp på samme måte som ved realisasjon av hel jord- og skogbrukseiendom med tilbehør, se ovenfor. Våningshus som bebos av den/de som forestår driften av eiendommen, må holdes utenfor ved oppregulering av kostprisen for andelen. Dette gjelder selv om den deltakeren som selger selskapsandelen er en annen.

J-5-9.2.4 *Beregningen av oppreguleringsbeløpet*

Kostprisreguleringen gjennomføres ved at det først beregnes en gjennomsnittlig årlig prisvekst for eiendommen med utgangspunkt i historisk kostpris og den delen av salgsprisen som gjelder den delen av eiendommen som omfattes av kostprisreguleringen. Historisk kostpris oppjusteres med den beregnede årlige prisveksten til utgangen av 2004. Ervervs- og realisasjonsåret regnes med, uavhengig av når i året ervervet og realisasjonen fant sted. Med realisasjonsåret menes det året realisasjon finner sted, eller det året endelig og bindende avtale om realisasjon inngås hvis dette skjer i et tidligere år. Gevinsten utgjør differansen mellom eiendelens salgspris og den oppregulerte kostprisen ved utgangen av 2004.

Oppreguleringen skal skje for eiendommen samlet etter at de objektene som ikke skal oppskrives er holdt utenfor, jf. FSFIN § 9-3-2 annet ledd.

Hvis en del av den solgte eiendommen ikke kan kostprisreguleres eller eiendommen er anskaffet eller påkostet trinnvis, må salgssummen fordeles forholdsmessig på de enkelte delene, se nærmere i [pkt. 9.3](#).

Det årlige prosentvise oppreguleringsbeløpet fastsettes på grunnlag av følgende formel hvor P = gjennomsnittlig prosentvis vekst, S = salgspris, K = Kostpris og n = antall eierår:

$$P = [(S/K)^{1/n} - 1] \times 100$$

Først beregnes forholdstallet som framkommer ved å dividere salgsprisen (S) med kostprisen (K). Dette forholdstallet opphøyes så i en faktor som er 1 dividert med antall eierår (n), se nedenfor. Deretter trekkes det fra 1 og multipliseres med 100.

Den oppregulerte kostprisen (OK) for eiertiden beregnes da på grunnlag av følgende formel:

$$OK = K \times (1+P/100)^{(2005 - \text{ervervsåret})}$$

Skattepliktig gevinst utgjør da: S – OK, hvor S = salgssummen.

Regneark/kalkulator for beregning av oppregulert inngangsverdi finnes på [skatteetaten.no](#).

J-5-9.2.5 Gjennomføring av oppregulering

Skattyter må gjennomføre kostprisreguleringen ved fastsettingen av skattegrunnlaget for det året eiendommen realiseres.

På forespørsel fra skattekontoret må det kunne fremlegges dokumentasjon som viser:

- at vilkårene for oppregulering er oppfylt
- grunnlag for oppregulering (kostpris med eventuelle påkostninger)
- fordeling av salgssum på ulike eiendeler, for eksempel ved takst fra offentlig godkjent takstmann

J-5-9.3 Flere eiendeler realiseres under ett

J-5-9.3.1 Generelt

Når gårdsbruk, herunder våningshus og avskrivbare driftsbygninger, buskap, løse driftsmidler mv. realiseres under ett, må vederlaget fordeles skjønnsmessig mellom de realiserte eiendelene i den utstrekning dette har skattemessig betydning. Dette gjelder bl.a. hvor gevinst ved realisasjon av våningshuset er skattefritt, mens den øvrige delen av gevinsten er skattepliktig. Den skjønnsmessige fordelingen av vederlaget skal som hovedregel foretas etter omsetningsverdien. Tillegg for boverdi som framkommer av konsesjonstakst som følge av eiendommens beliggenhet, fordeles forholdsmessig på boligene på eiendommen.

Omsetningsverdien for jordbruksseiendommen reduseres med kapitalisert verdi av eventuell borett i føderådsbolig. Om hvilke eiendeler den kapitaliserte verdien av borett skal redusere verdien av, se [pkt. 9.1](#). Underpris ved gavesalg, herunder salg hvor vederlaget ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-13 første ledd, skal som utgangspunkt anses å gjelde alle eiendeler forholdsmessig. Vederlaget fordeles forholdsmessig mellom omsetningsverdi av den faste eiendommen (uten åsetesavslag) og omsetningsverdi av løsøret. Se SKD 11. juni 1981 i Utv. 1981/402.

Hvis en forholdsmessig fordeling etter omsetningsverdien fører til at vederlaget for den faste eiendommen overstiger 75 % av antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-13 første ledd, skal den overskytende delen av vederlaget for den faste eiendommen fordeles forholdsmessig på løsøre og andre eiendeler som ikke faller inn under reglene om skattefrihet ved realisasjon av jord- og skogbruksendom. Hvis en slik fordeling fører til at vederlaget for eiendeler som ikke omfattes av reglene om skattefritak blir høyere enn omsetningsverdien, er vilkårene for skattefritak ikke oppfylt. Det skal da foretas en fordeling av vederlaget etter omsetningsverdi.

Eksempel

I eksemplet i [pkt. 6.1](#) utgjorde markedsverdien for den faste landbruksseiendommen kr 2 000 000. Markedsverdien for campingplassen og løsøret utgjorde hhv. kr 800 000 og kr 1 200 000. Samlet markedsverdi utgjorde kr 4 000 000. Vilårene for skattefritak var i eksemplet oppfylt, siden vederlaget for landbruksseiendommen på kr 1 500 000 tilsvarte 75 % av omsetningsverdien for denne, mens campingplassen og løsøret ble overført til omsetningsverdi. Disse verdiene skal også legges til grunn i andre tilfeller hvor dette har skattemessig betydning.

Hvis eksemplet endres slik at det hele overdras for et samlet vederlag på kr 3 000 000, utgjør dette 75 % av den samlede omsetningsverdien. Landbrukseiendommen skal da verdsettes til 75 % av kr 2 000 000, dvs. kr 1 500 000, campingplassen verdsettes til 75 % av kr 800 000, dvs. kr 600 000 mens løsøret verdsettes til 75 % av kr 1 200 000, dvs. kr 900 000.

En tilsvarende fordeling skal foretas hvis det totale vederlaget utgjør for eksempel kr 3 600 000. Dette utgjør 90 % av omsetningsverdien. For å komme inn under skattefritaket må vederlaget for landbrukseiendommen maksimalt utgjøre kr 1 500 000. Hvis de resterende kr 2 100 000 fordeles på løsøret og campingplassen, vil disse få en høyere andel av vederlaget enn omsetningsverdien. Vilkårene for skattefrihet er da ikke oppfylt. Vederlaget må dermed fordeles slik at verdien for landbrukseiendommen utgjør $(0,9 \times \text{kr } 2\,000\,000)$ kr 1 800 000, verdien for campingplassen $(0,9 \times \text{kr } 800\,000)$ kr 720 000 og verdien av løsøret $(0,9 \times \text{kr } 1\,200\,000)$ kr 1 080 000.

En tilsvarende fordeling av vederlaget vil være aktuelt for kjøper i forbindelse med fastsetting av inngangsverdien på de ulike eiendelene, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 4.3. Fordelingen av vederlaget skal i prinsippet være beløpsmessig likt for selger og kjøper. Selger og kjøper vil ofte ha ulike interesser mht. hvordan vederlaget skal fordeles. Har partene gjennomført en fordeling av vederlaget i kontrakten i samsvar med prinsippene ovenfor, skal denne legges til grunn ved fastsettingen, med mindre det kan påvises at fordelingen av vederlaget er feil.

Ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk (jord med påstående bygninger) til visse slektninger innenfor tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, hvor eiendommen ved realisasjonen eller på avtaletidspunktet for salget har vært eid mellom 6 og 10 år, må det alltid foretas en separat gevinst- eller tapsberegning for gårdsbruket pga. avtrappingsreglene, se ovenfor.

Gevinst-/tapsberegningen foretas på vanlig måte. Skattepliktig/fradragsberettiget del av gevinsten/tapet trekkes deretter ut til skattlegging eller overføring til gevinst- og tapskonto.

Om fastsetting av skattepliktig gevinst ved gavesalg, og om selgers mulighet til å velge bort inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 sjette ledd i slike tilfeller, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 5.

J-5-9.3.2 Realisasjon av rettighet sammen med jord- og/eller skogbrukseiendommer

Ved realisasjon av jord- og/eller skogbrukseiendommer og vannfallsrettigheter under ett, må gevinst-/tapsberegningen foretas for de enkelte delene av eiendommen. Beregningen må foretas ved en konkret vurdering, hvor verdien av vannfallsrettighetene ofte vil tilsvare den kapitaliserte verdien av de framtidige utbetalingerne der det blir tatt hensyn til at disse utbetalingene er skattepliktige.

J-5-9.3.3 Realisasjon av driftsmidler i saldogruppe d hvor deler av saldoen gjelder installasjoner i driftsbygning

Samlesaldo på saldogruppe d vil normalt for en del også omfatte installasjoner i driftsbygning. Slike installasjoner behandles skattemessig som salg av driftsbygning, og faller inn under reglene i sktl. § 9-13. I de tilfellene hvor skattefritaksreglene i sktl. § 9-13 kommer til anvendelse ved realisasjonen av landbrukseiendommen, må den delen av samlesaldo i saldogruppe d som gjelder installasjoner i driftsbygning, skilles ut av saldoen for å kunne beregne rest nedskrevet verdi på annet driftsløsøre. Det er bare den delen av løsøresaldoen som ikke gjelder installasjoner i driftsbygning, som salgssummen for dette løsøret eventuelt kan nedskrives på etter sktl. § 14-44 annet ledd første punktum. Om beregning av rest nedskrevet verdi ved utskilling av driftsmidler på samlesaldo, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 8.9.

Ved realisasjon av landbrukseiendom hvor skattefritaksreglene i sktl. § 9-13 ikke kommer til anvendelse, må det for enkeltpersonforetak også foretas en tilsvarende beregning av hvor stor andel av samlesaldo i saldogruppe d som skal henføres til driftsbygninger. Dette for å beregne skattepliktig gevinst ved realisasjon av landbrukseiendom som skal unntas fra beregning av personinntekt etter sktl. § 12-11 fjerde ledd. Nærmere om dette, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.3.2.

J-5-9.3.4 *Realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting*

Om realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 11.1](#).

J-5-9.4 *Flere overdragelser*

Overdras flere formuesobjekter fra samme selger til samme kjøper i flere atskilte overdragelser, må det vurderes om overdragelsene skal ses i sammenheng. I så fall må de forskjellige vederlagene slås sammen og fordeles skjønnsmessig på alle de overdratte eiendelene. Har flere overdragelser som må ses i sammenheng funnet sted i forskjellige år, kan det bli aktuelt å endre fastsettingen for tidligere år.

J-5-9.5 *Åsetesavslag*

Inngangsverdi for eiendom ervervet (helt eller delvis) ved arv eller gave i 2013 eller tidligere, vil i utgangspunktet være eiendommens fulle omsetningsverdi på arve-/ gavetidspunktet, men likevel ikke høyere enn bruttoverdien som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen før fradrag for eventuelt åsetesavslag. Om inngangsverdi på landbrukseieendom ervervet ved arv etter dødsfall som har skjedd 1. januar 2014 eller senere, eller ved gavesalg/gave ytet i 2014 eller senere, se emnet «[Jordbruk – allment](#)» og emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

J-5-10 *Realisasjon av eiendom eid i familiesameie*

Skattefritaket som nevnt ovenfor gjelder også ved realisasjon av eiendom eid i familiesameie, jf. sktl. § 9-13 annet ledd, når vilkårene for øvrig er oppfylt. Som familiesameie regnes sameie der alle sameierne er beslektet i opp eller nedstigende linje, i første sidelinje eller annen sidelinje så nære som søskenbarn. Skattefritaket gjelder ved overdragelse av en sameiers ideelle andel av landbrukseieendommen til en av de andre sameierne eller slektning av overdrageren. Overdragelse til arveberettiget slektning av overdragerens ektefelle omfattes også, jf. sktl. § 9-13 første ledd.

J-5-11 *Selskap med deltakerfastsetting som eier alminnelig gårdsbruk eller skogbruk*

J-5-11.1 *Realisasjon av selskapsandel*

J-5-11.1.1 *Generelt*

Skattefritaket som nevnt ovenfor gjelder ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting som er eier av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, jf. sktl. § 9-13 tredje ledd. Det er et vilkår at alle andelseierne er beslektet i opp eller nedstigende linje, i første sidelinje eller annen sidelinje så nære som søskenbarn (se § 9-13 annet ledd). Likestilt med slikt slektskap mellom andelseiere er slektskap mellom en andelseier og ektefellen til en annen andelseier og slektskap mellom ektefeller av andelseierne. Dette gjelder også etter at ekteskapet er oppløst ved dødsfall, forutsatt at gjenlevende ektefelle ikke har giftet seg på nytt, se [pkt. 5](#).

Skattefritaket gjelder ved overdragelse av andel til en av de andre deltakerne eller til en slektning av overdrageren. Overdragelse til arveberettiget slektning av overdragerens ektefelle omfattes også, jf. sktl. § 9-13 første ledd og [pkt. 5](#).

Eksempel

Brødrene A og B eide 50 % hver av jordbruksselskapet Bakken ANS. Da B døde ble Bs andeler overført til Bs ektefelle K. Årene gikk uten at K giftet seg på nytt, og etter hvert solgte hun andelene til As sønn. Dette salget kunne gjøres skattefritt fordi B og K fortsatt ble regnet som ektefeller i henhold til sktl. § 9-13, og fordi As sønn falt innenfor den nevnte personkretsen i arveloven kap. 1 og 2.

J-5-11.1.2 *Kravet om at vederlaget ikke overstiger 75 % av markedsverdi*

Ved overdragelse av andel i selskap med deltakerfastsetting må vederlaget for andelen fordeles mellom de eiendelene som omfattes av reglene om skattefritak og øvrige eiendeler. 75 %-kravet er oppfylt hvis det er avtalt et vederlag for andelen som tilsvarer maksimalt 75 % av landbrukseieendommens markedsverdi og maksimalt 100 % av markedsverdien for løssøre og andre eiendeler som ikke inngår i 75 %-kravet.

J-5-11.1.3 *Kravet til eiertid*

Skatteplikten for den enkelte andelseier vurderes i forhold til dennes eiertid på realisasjonstidspunktet. Det er avgjørende om andelseieren gjennom selskapet eller på annen måte tilfredsstiller eierkravene. Ektefeller godskrives hverandres eiertid for selskapsandeler på tilsvarende måte som for landbrukseiendom etter sktl. § 9-13 første ledd, se [pkt. 7.3](#). Eiertid i eiendommen før etableringen av selskapet anses som eiertid ved overdragelse av andelen. Har eierandelen i selskapet endret seg i løpet av den aktuelle tidsperioden, kan det foreligge skattefrihet for den forholdsmessige delen hvor vilkårene er oppfylt.

Eksempel

Et selskap med deltakerfastsetting ble etablert i år 2012 mellom Ole og hans far Per, ved at Per overdro 50 % av gårdsbruket til Ole. Før dette tidspunktet var eiendommen gjennom mange år eid av Per som eneeier. I 2017 overtok Ole ytterligere 25 % fra sin far. Ole overdrar i 2019 hele sin andel i selskapet til sin søster Berit, mens Per overdrar sin andel til sitt barnebarn, Liv. Per vil ikke være skattepliktig for noen gevinst, siden han gjennom selskapet og som eneeier har eid sin andel i eiendommen i mer enn 10 år. For den andelen som Ole ervervet i 2012, vil 2/5 av gevinsten være skattefri, jf. sktl. § 9-13 sjuende ledd. Gevinst på den andelen som ble ervervet i 2017 vil være skattepliktig i sin helhet.

Skattefriheten for gevinstene forutsetter at vilkåret om at vederlaget ikke overstiger tre fjerdedeler av omsetningsverdien er oppfylt. Da eiertiden i forhold til skattefritaksregelen i sktl. § 9-13 regnes fra dato til dato, se [pkt. 7.1](#), forutsettes det at Oles overdragelse til Berit i 2019 ikke skjedde på et tidligere tidspunkt i året enn Oles erverv i 2012.

J-5-11.1.4 *Selskapsandeler som overdras ved arv eller gave*

For selskapsandeler har det vært skattemessig kontinuitet ved arv og gave siden 2005, se sktl. § 10-46, jf. § 10-33. Nærmere om disse reglene, se emnet [«Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet»](#). 10-årsregelen i sktl. § 9-13 omfattes av reglene om kontinuitet for selskapsandeler. Dette medfører at en deltaker som har mottatt en selskapsandel ved arv eller gave, kan legge sammen arvelaters/givers eiertid og egen eiertid når det gjelder skattefritaksregelen i sktl. § 9-13 tredje ledd ved en senere realisasjon av andelen.

J-5-11.1.5 *Hva som omfattes av skattefritaket*

Det er bare den forholdsmessige delen av gevinsten ved realisasjon av selskapsandelen som knytter seg til selve gårdsbruket/skogbruket (den faste eiendommen inkl. avskrivbare bygninger), som kan bli skattefri. Eiendeler som selskapet eier og som faller utenfor skattefritaket for alminnelig gårdsbruk og skogbruk, se [pkt. 4.13](#), må skilles ut ved gevinstberegningen. Dette gjelder for eksempel driftsløsøre, buskap og varelager. Den forholdsmessige delen av gevinsten ved realisasjon av andelen som knytter seg til slike eiendeler, vil være skattepliktig etter reglene om realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-44, se emnet [«Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel»](#).

J-5-11.1.6 *Gevinstberegningen*

Foreligger det skattefritak ved overdragelse av andel i selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 9-13 tredje ledd, beregnes den skattefrie delen av gevinsten som en forholdsmessig del av gevinsten på andelen. Om gevinst ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting, se emnet [«Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel»](#).

Eksempel

Gårdsdrift ANS er eier av en landbrukseiendom med antatt salgsverdi på kr 2 000 000, campingplass med antatt salgsverdi på kr 800 000 og løsøre med antatt salgsverdi på kr 1 200 000. Gjelden er kr 500 000. Selskapet, som ble etablert for mer enn 10 år siden, har hele tiden vært eid med 50 % av hver av brødrene Per og Pål. Per ønsker å overdra sin selskapsandel til sin datter Kari for kr 1 500 000. Vederlaget ved overdragelsen er basert på virkelige verdier (bruttoverdier), med unntak for landbrukseiendommen hvor «bruttoverdien» er satt til 75 % av virkelig verdi. Pers inngangsverdi for andelen er kr 500 000. Gevinsten på andelen utgjør dermed kr 1 000 000.

Per skal ikke beskattes for den delen av gevinsten som gjelder landbrukseiendommen, jf. sktl. § 9-13 tredje ledd. Gevinsten fordeles forholdsmessig mellom det fastsatte vederlaget for landbrukseiendommen og samlet bruttoverdi av alle eiendelene. Skattefri del av gevinsten beregnes på følgende måte:

$$\frac{1\ 000\ 000\ (\text{Gevinst}) \times 750\ 000\ (\text{«Bruttov verdi» landbrukseiendom})}{1\ 750\ 000\ (\text{Samlede bruttoverdier})} = \text{kr } 428\ 571$$

Ved skatteberegningen blir gevinsten multiplisert med 1,72 jf. sktl. § 10-44 første ledd.

J-5-11.2 Selskap med deltakerfastsetting som realiserer landbrukseiendom

J-5-11.2.1 Realisasjon hvor skattefritaksregelen i sktl. § 9-13 fjerde ledd kommer til anvendelse

Ved realisasjon av landbrukseiendom fra et selskap med deltakerfastsetting hvor alle deltakerne er familiemedlemmer som nevnt ovenfor, til en av deltakerne eller til annen slektning av en av deltakerne som nevnt ovenfor, gjelder skattefritaksregelen når selskapet har eid eiendommen i minst 10 år på realisasjonstidspunktet, jf. sktl. § 9-13 fjerde ledd første punktum. Er eiertiden kortere, kan en andel av gevinsten være skattefri, jf. sktl. § 9-13 syvende ledd. Det er også et vilkår at den delen av vederlaget som knytter seg til eiendommen ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, se [pkt. 6](#). Hvis vilkårene for skattefritak helt eller delvis er oppfylt, skal den skattefrie gevinsten holdes utenfor ved beregningen av overskudd eller underskudd på selskapsandelen. Dette gjelder også for deltakere som for seg ikke tilfredsstiller kravet til eiertid.

Ved overdragelse som nevnt ovenfor av landbrukseiendom til en annen deltaker, til en av deltakernes ektefelle eller til en person innenfor familiekreten, skal forskjellen mellom antatt salgsverdi for den overdratte eiendommen/delen av eiendommen og vederlaget ikke anses som skattepliktig utdeling etter sktl. § 10-42, jf. sktl. § 9-13 fjerde ledd annet punktum.

Selv om selskapet ikke oppfyller kravet om eiertid, skal en deltaker som for seg ville oppnådd skattefrihet om vedkommende hadde solgt en andel av eiendommen direkte, ikke skattlegges for sin andel av gevinsten.

For deltakere som på tidspunktet for selskapets salg ville ha oppnådd skattefrihet etter sktl. § 9-13 første ledd om den enkelte deltaker hadde solgt en andel av eiendommen, skal deltakerens inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og innbetalt kapital på andelen, oppjusteres. Oppjusteringen foretas med deltakerens andel av vederlaget fratrukket en forholdsmessig del av inngangsverdien. Den forholdsmessige inngangsverdien beregnes ut fra landbrukseiendommens verdi i forhold til de samlede verdier i selskapet. Om beregningen, se eksempel i [pkt. 11.3.4](#).

J-5-11.2.2 Realisasjon hvor vilkåret om oppregulering i FSFIN § 9-3 er oppfylt

Ved realisasjon av landbrukseiendom fra selskap med deltakerfastsetting hvor vilkårene for skattefritak etter sktl. § 9-13 ikke er oppfylt, men hvor selskapet har ervervet eiendommen i 1998 eller tidligere, kan reglene om oppregulering av kostpris i FSFIN § 9-3 komme til anvendelse ved beregningen av gevinst hos selskapet. Nærmere om slik oppregulering, se [pkt. 9.2](#).

For deltaker som har eid andelen i hele tidsrommet siden selskapet ervervet eiendommen, innebærer dette at selskapsandelens inngangsverdi kan tillegges en forholdsmessig andel av det oppreguleringsbeløpet som er lagt til grunn ved beregningen av realisasjonsgevinsten på selskapets hånd.

Har deltakeren eid eiendommen som eneeier før etableringen av selskapet, og omdanningen av enkeltpersonforetaket til selskap med deltakerfastsetting i sin tid ble foretatt etter reglene om skattefri omdanning, kan oppreguleringen av inngangsverdien for selskapsandelen foretas med utgangspunkt i ervervsåret som eneeier. Inngangsverdien som skal oppreguleres vil da være en forholdsmessig del av enkeltpersonforetakets balanseverdi ved ervervet av virksomheten som enkeltpersonforetak. Ble selskapet stiftet med skattemessig diskontinuitet, må selskapsandelens inngangsverdi tillegges en forholdsmessig andel av selskapets oppregulering av inngangsverdien for landbrukseiendommen på samme måte som for øvrige deltakere som har eid selskapsandelen minst like lenge som selskapet har eid eiendommen.

For deltaker som har ervervet selskapsandelen på et senere tidspunkt enn selskapsetableringen, men før utgangen av 1998, må det foretas en separat oppregulering av inngangsverdien på

selskapsandelen basert på ervervsåret for andelen. Hvis for eksempel den delen av den faste eiendommen som er gjenstand for oppregulering, utgjør 60 % av samlet vederlag for fast eiendom og løsure, vil det være en tilsvarende del av selskapsandelens inngangsverdi som kan oppreguleres etter FSFIN § 9-3. Deltaker som har ervervet selskapsandelen i 1999 eller senere, kan ikke oppregulere inngangsverdien på sin selskapsandel.

J-5-11.3 *Oppløsning av selskap med deltakerfastsetting*

J-5-11.3.1 *Generelt*

Reglene om skattefritak ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom gjelder også ved oppløsning av et selskap med deltakerfastsetting.

Eiendommen kan overføres til en av deltakerne eller til tredjemann før selve oppløsningen (innløsningen av selskapsandelene), eller i forbindelse med at andelene innløses. I begge tilfeller anses eiendommen å være realisert av selskapet. Deltakerne realiserer sine selskapsandeler ved at disse innløses. Vilkåret i sktl. § 9-13 fjerde ledd om at samtlige deltakere er familiedlemmer, gjelder også i et slikt tilfelle.

J-5-11.3.2 *Virkingen av oppløsningen for selskapet*

Hvis overdragelsen av en eiendom eid av et selskap med deltakerfastsetting som nevnt i sktl. § 9-13 fjerde ledd skjer før selve oppløsningen, anses dette som en ordinær realisasjon for selskapet. Vederlaget vil normalt bestå av kontanter, eventuelt en fordring. Skjer overdragelsen av eiendommen til en av deltakerne samtidig med at selskapsandelene innløses, anses også eiendommen realisert av selskapet. I begge tilfeller må det tas stilling til om vilkårene for skattefritak ved selskapets realisasjon av eiendommen helt eller delvis er oppfylt, jf. sktl. § 9-13 fjerde ledd og [pkt. 11.2](#). Hvis gevinsten er skattepliktig, vil gevinsten inngå i det skattemessige overskuddet til fordeling på deltakerne, jf. sktl. § 10-41. Om eventuell oppregulering av kostpris etter FSFIN § 9-3, se [pkt. 9.2](#). Er gevinsten helt eller delvis skattefri, holdes gevinsten eller den skattefrie delen av den utenfor dette grunnlaget.

75 %-kravet vil være oppfylt hvis det ved oppløsningen avtales et vederlag som tilsvarende maksimalt 75 % av landbrukseiendommens markedsverdi og maksimalt 100 % av markedsverdien av andre eiendeler som ikke inngår i 75 %-kravet, se [pkt. 11.1.2](#). Overdras eiendommen til en av deltakerne samtidig med at selskapsandelene innløses, vil i prinsippet en forholdsmessig andel av eiendommens omsetningsverdi inngå i verdien av andelen til den deltakeren som skal overta eiendommen. 75 %-kravet anses likevel oppfylt hvis vederlagskravet er oppfylt i forhold til de øvrige deltakerne.

J-5-11.3.3 *Virkingen av oppløsningen for deltakerne*

For deltakere som på tidspunktet for selskapets realisasjon ville ha oppnådd skattefrihet etter sktl. § 9-13 første ledd om vedkommende hadde solgt en andel av eiendommen, skal selskapsandelens inngangsverdi og innbetalte kapital oppjusteres. Oppjusteringen foretas med deltakerens andel av vederlaget fratrukket en forholdsmessig del av inngangsverdien. Den forholdsmessige inngangsverdien beregnes ut fra landbrukseiendommens verdi i forhold til de samlede verdier i selskapet. Om beregningen, se eksempel i [pkt. 11.3.4](#).

Vilkårene er at

- samtlige deltakere tilhører familiekretsen som nevnt i sktl. § 9-13 første ledd
- realisasjonen fra selskapet har skjedd innenfor familiekretsen og
- kravet til vederlagets størrelse er oppfylt

For disse deltakerne skal oppjustering foretas selv om selskapet ikke har oppfylt eiertiden, slik at gevinsten er skattepliktig for selskapet. Slik oppjustering foretas både hvor landbrukseiendommen realiseres før oppløsningen og hvor den realiseres i forbindelse med at selskapsandelene innløses.

Overføres landbrukseiendommen til en av deltakerne i forbindelse med innløsningen av selskapsandelene, vil en forholdsmessig andel av eiendommens omsetningsverdi inngå som en del av de verdiene som deltakeren erverver fra selskapet. 75 %-kravet anses likevel oppfylt for denne deltakeren, hvis vederlagskravet er oppfylt i forhold til de øvrige deltakerne.

J-5-11.3.4 Eksempler

Eksempel 1:

En landbrukseiendom eies av et ANS, hvor søsknene A, B og C er deltakere med 1/3 hver. Selskapet har ingen andre eiendeler og ingen gjeld, men eier en kontantbeholdning på 75. Eiendommens verdi er 300. A og B har hver en inngangsverdi på sine andeler på 10, mens C har en inngangsverdi på 30. Siden selskapet har verdier for til sammen 375 (300 + 75), så vil den forholdsmessige delen av andelens inngangsverdi som stammer fra landbrukseiendommen utgjøre henholdsvis 8 (beregnet slik: $10 \times (300/375)$), 8 og 24 ($30 \times (300/375)$) av A, B og Cs inngangsverdi på andelene. Selskapets inngangsverdi på eiendommen er 30. Selskapet beslutter å selge eiendommen til A for 75 prosent av omsetningsverdien, dvs. 225. Selskapet samt A og C oppfyller kravene til eiertid for å kunne selge skattefritt. B oppfyller ikke disse kravene.

Selskapets gevinst, som utgjør $(225 - 30) = 195$, er skattefri, jf. sktl. § 9-13 fjerde ledd, og vil dermed ikke inngå i det skattemessige overskuddet til fordeling på deltakerne. For at den skattefrie gevinsten ved realisasjon av eiendommen ikke skal komme til beskatning ved en senere realisasjon av selskapsandelene for A og C som begge oppfylte kravene til å kunne selge skattefritt, må inngangsverdien for A og C sine selskapsandeler oppjusteres med deres skattefrie andel av gevinsten. Den skattefrie gevinsten for A er $(75 - 8)$ (andel av vederlaget minus inngangsverdi) = 67, mens den skattefrie gevinsten for C er $(75 - 24) = 51$. Inngangsverdien på eiendommen for A som eneieier, blir 225 (75×3).

Etter kort tid beslutter deltakerne å oppløse selskapet. Ved oppløsningen eier ikke selskapet noen landbrukseiendom, men har i stedet en kontantbeholdning/fordringer på $225 + 75 = 300$. A, B og C innløser sine selskapsandeler og mottar en andel av selskapets verdier, som utgjør 100 for hver av dem. Inngangsverdien på selskapsandelene for A og C ble oppjustert med den skattefrie gevinsten da selskapet solgte eiendommen. Inngangsverdien er dermed henholdsvis $(10 + 67) = 77$ og $(30 + 51) = 81$, og det oppstår dermed en liten gevinst ved innløsningen av selskapsandelene på henholdsvis $(100 - 77) = 23$ og $(100 - 81) = 19$. Gevinsten stammer fra den opprinnelige kontantbeholdningen i selskapet på 75, og gevinsten fra salget av landbrukseiendommen blir dermed skattefri for de to deltakerne. B på sin side får ikke oppjustert sin inngangsverdi. B får dermed en skattepliktig gevinst på $(100 - 10) = 90$.

Ved skatteberegningen blir gevinsten multiplisert med 1,72 jf. sktl. § 10-44 første ledd.

Eksempel 2:

Som eksempel 1, men deltakerne beslutter å oppløse selskapet. Ved oppløsningen skal A overta eiendommen for 75 % av omsetningsverdien, dvs. 225. Eiendommen anses også i dette tilfellet realisert av selskapet. Realisasjonsvederlaget er fortsatt 225. Gevinsten er skattefri etter sktl. § 9-13 fjerde ledd, og vil dermed ikke inngå i det skattemessige overskuddet til fordeling på deltakerne.

A, B og C innløser sine selskapsandeler. A erverver eiendommen (verdi 225) og mottar sin andel av kontantbeholdningen (25), mot å innløse sin andel og betale 150, mens B og C hver mottar kontanter på 100 for sine andeler. B skattes for gevinsten ved realisasjonen av andelen som utgjør 90 ($100 - 10$) mens gevinsten for A og C er skattefri. Inngangsverdien på eiendommen for A som eneieier, blir 225 (75×3).

J-5-11.3.5 Oppløsning i forbindelse med dødsfall

Selskapet anses oppløst hvis alle selskapsandeler samles på én hånd i forbindelse med dødsfall, og arvingen ikke overfører deler av selskapet til tredjemann innen åtte måneder etter ervervstidspunktet, jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d. Ervervstidspunktet er tidspunktet for utlodning eller udelt boovertakelse. Se for øvrig emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)», pkt. 3.4.9. Den gjenlevende deltakeren anses i et slikt tilfelle å arve en andel i eiendommen, siden selskapet anses oppløst ved utlodningen eller boovertakelsen. For denne andelen oppstår ingen skatteplikt for selskapet eller gjenlevende. Hvis selskapet eller avdøde på dødsfallstidspunktet oppfylte kravene til eiertid, skal inngangsverdien settes til tre fjerdedeler av omsetningsverdien på ervervstidspunktet, jf. sktl. § 9-7 femte ledd siste punktum. Hvis vilkårene for skattefritak ikke var oppfylt, skal arvelaters skatteposisjoner knyttet til eiendommen,

herunder inngangsverdi, videreføres hos arvingen (kontinuitet), jf. sktl. § 9-7 første og annet ledd.

Selskapsandel som gjenlevende eide selv, kan gjenlevende som oppfyller kravene til eiertid, velge å anse overført til et beløp tilsvarende 75 % av omsetningsverdien for en tilsvarende andel av eiendommen. Skattefritaksbestemmelsen i sktl. § 9-13 femte ledd vil da komme til anvendelse. Alternativt kan gjenlevende anse andelen overført til omsetningsverdi.

Eksempel:

En landbrukseiendom eies av A og sønnen B med 50 prosent hver. A dør, og B arver As andel. Det er ikke aktuelt å få inn noen ny deltaker. Ved dødsfallet anses selskapet som oppløst. B anses å arve 50 prosent av eiendommen. Den øvrige andelen av eiendommen anses ervervet fra selskapet i forbindelse med oppløsningen. Som vederlag for Bs andel av eiendommen mottar selskapet Bs selskapsandel, som har en verdi tilsvarende 50 prosent av eiendommens verdi. B mottar halvparten av eiendommen fra selskapet. B oppfyller kravet til eiertid, og må for å oppnå skattefritak, kunne velge å anse «sin egen» selskapsandel realisert for en verdi tilsvarende 75 % av omsetningsverdien av sin andel i eiendommen.

J-5-12 Tidfesting

I utgangspunktet skal gevinst/tap fastsettes i realisasjonsåret. Om de spesielle reglene for fastsetting av gevinst/tap når realisasjonen fører til erstatning, og erstatningsbeløpet ikke er endelig fastsatt i realisasjonsåret, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)». Om tidfesting ved realisasjon av avskrivbare driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)». Om tidfesting av gevinst for ikke-avskrivbare driftsmidler, herunder grunnarealer brukt i jord- og skogbruksnæring, se emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)».

Gevinst/tap vedrørende deler av eiendommen som ikke er driftsmiddel, skal alltid komme til skattlegging/fradrag i realisasjonsåret, selv om de selges under ett med gårdsbruket. Dette vil f.eks. gjelde våningshus/kårbolig med naturlig arrondert tomt.

J-5-13 Betinget skattefritak

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon, jf. sktl. § 14-70
- ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom eller salg og makeskifte i tilfeller der erververen kunne krevd objektet avstått ved ekspropriasjon og ved odelsløsning, jf. sktl. § 14-73
- makeskifte med kommune, fylkeskommune og staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene, jf. sktl. § 14-71

se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

J-6 Journalister mv.

- Sktl. § 6-30
- FSSD § 6-21-2 tredje ledd
- Takseringsreglene § 1-3-24

J-6-1 Generelt

Det må vurderes på vanlig måte om honorarer til journalister mv. skal behandles etter reglene for lønn mv. eller etter reglene for virksomhetsinntekt, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», pkt. 3.2. Dette kan etter omstendighetene få virkning for bokføringsplikt, minstefradrag, beregning av personinntekt, trygdeavgift mv. hos mottakeren av slike honorarer og for trekkplikt, arbeidsgiveravgift, innrapporteringsplikt mv. hos utbetaler av honoraret. Det vil kunne forekomme at en skattyter både har lønnsinntekt og virksomhetsinntekt.

J-6-2 Faktiske kostnader

J-6-2.1 Generelt

Mange frilansjournalister leverer stoff til flere aviser, blad og institusjoner, og må selv dekke de påløpte kostnadene.

I arbeidsforhold utenfor virksomhet går kostnadene inn i minstefradraget. Når kostnadenes størrelse ikke sannsynliggjøres, gis fradrag etter satsene nedenfor. Satsene forutsetter full beskjefteigelse hele året.

I virksomhet skal fradraget gis for faktiske kostnader på grunnlag av regnskap.

J-6-2.2 Hjemmekontor

Om fradrag for kostnader til hjemmekontor, se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)».

J-6-2.3 Litteratur, aviser mv.

Kostnader til bøker, tidsskrifter, aviser mv. kan fradras med inntil kr 2050 (2022), jf. takseringsreglene § 1-3-24. Kreves større fradrag må kostnadene dokumenteres.

J-6-2.4 Merkostnader til kost når skattyter ikke bor utenfor hjemmet

Merkostnader til kost på grunn av uregelmessig arbeidstid, overtid og nattarbeid, kan fradras etter vanlige regler, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)».

J-6-2.5 Merkostnader til kost og/eller losji på reise med overnatting

Om kostnader til kost, losji mv. når skattyteren bor utenfor hjemmet, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

J-6-2.6 Pressekort

Kostnader til internasjonalt pressekort kan fradras med kr 750 (2022), jf. takseringsreglene § 1-3-24. For øvrig gis det ikke fradrag for pressekort.

J-6-2.7 Reiser i yrket

Kostnader til reiser i yrket er fradragsberettiget. Fradrag for kostnader til trikk, buss og ferge, som ikke er dokumentert, gis etter rimeligste reisemåte, f.eks. universalkort, månedskort, klippekort mv. Om fradrag for bruk av bil, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)». Om reiser mellom egen bolig og fast arbeidssted, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)».

Når kostnadene ikke sannsynliggjøres, gis fradrag etter skjønn med kr 3 100 per år samlet for reiser med egen bil og offentlig kommunikasjonsmiddel (2022), jf. takseringsreglene § 1-3-24.

J-6-2.8 Bevertningskostnader

Journalisters kostnader til bevertning av intervjuobjekter o.l. er fradragsberettiget når de etter forholdene må anses rimelige og ikke har karakter av selskapelighet, jf. FSSD § 6-21-2 tredje ledd. Kostnadene må dokumenteres med bilag og kunne tilordnes til konkrete intervjuer.

For fast ansatte vil kostnadene normalt være dekket av arbeidsgiver, men frilansjournalister dekker disse selv i mange tilfeller.

J-6-2.9 Elektronisk kommunikasjon

Om kostnader til telefon og annen elektronisk kommunikasjon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

J-6-2.10 Diverse utstyr

Fradrag gis for anskaffelse av nødvendig utstyr når dette anses hovedsakelig knyttet til utøvelse av yrket. Dette gjelder f.eks. kontorinnredning, kontorutstyr, fotomateriell, mørkeromsutstyr, PC med tilbehør o.l. Fradrag gis enten ved direkte fradragsføring eller ved avskrivning, se emnene om driftsmidler.

Kostnader til utstyr som hovedsakelig dekker private behov er ikke fradragsberettiget. Dette gjelder bl.a. gjenstander som er vanlig i privat eie, som f.eks. fjernsyn, dvd-spiller, stereoanlegg mv.

J-6-2.11 **Minstefradraget**

Om hvilke kostnader som inngår i eventuelt minstefradrag, se emnet «[Minstefradrag](#)».

Om kombinasjon av bruk av minstefradrag på lønn og fradrag for faktiske utgifter i virksomhet, se emnet «[Minstefradrag](#)», pkt. 4.5.

J-7 Juridisk bistand/prosesskostnader

– Sktl. § 6-1

J-7-1 **Generelt**

Kostnader til juridisk bistand er fradragsberettigede når de er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, se sktl. § 6-1. Dette gjelder blant annet kostnader til bistand ved rådgivning, forhandlinger og rettsaker. Tilsvarende gjelder hvor skattyter må dekke motpartens saks-/prosesskostnader ved retts sak/forlik.

Fradragsretten gjelder både i og utenfor virksomhet.

Hvorvidt saken tapes eller vinnes er ikke avgjørende for fradragsretten.

Fradragsrett er først og fremst aktuelt i sivile saker, men vilkårene for fradrag kan også være aktuelt i straffesaker. Om straffesaker, se [pkt. 3.11](#).

Fradragsrett forutsetter at det foreligger en kostnad, dvs. en oppofrelse eller reduksjon i skattyters formuesstilling, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)». Dersom prosesskostnadene dekkes av andre må det vurderes konkret om skattyteren likevel har oppofret kostnaden. Kostnaden anses oppofret av skattyter hvis kostnadsdekningen er skattepliktig eller må anses som en gave, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», [pkt. 7.3](#). Om tidfesting av en ev. skattepliktig kostnadsdekning, se emnene «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)» og «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)». Prosesskostnadene anses ikke oppofret dersom de dekkes av motparten.

Angår bare deler av kostnadene det skattepliktige inntektsvervet, f.eks. hvor noen tvistepunkter gjelder inntektsvervet og andre ikke, er den del av kostnadene som ikke angår inntektsvervet ikke fradragsberettiget. Fordelingen må ev. gjøres skjønsmessig hvis kostnadene ikke er tilstrekkelig spesifisert på faktura e.l., se HRD i Utv. 2018/619 (HR-2018-391-A) (Argentum).

Hvis en kostnad knytter seg til to eller flere formål, gis det fradrag for hele kostnaden, hvis det skattepliktige inntektsvervet er hovedformålet med å pådra seg kostnaden. Gjelder det innbyrdes avhengige og overlappende formål, kan det være vanskelig å vurdere hva som er hovedformålet. Det avgjørende vil da være om kostnadene er nødvendige og egnede til å fremme skattepliktig inntekt, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold) (Tidligere næringslivsleder ble gitt fradrag for prosesskostnader som hadde betydning både for framtidig inntektsevne og omdømme).

J-7-2 **Minstefradraget**

Fradragsberettigede kostnader til juridisk bistand vil komme til fradrag i tillegg til eventuelt minstefradrag med mindre kostnaden må anses pådratt i tilknytning til inntekter som gir grunnlag for beregning av minstefradrag, se emnet «[Minstefradrag](#)».

J-7-3 **Forskjellige spørsmål, alfabetisk ordnet**

J-7-3.1 **Arbeidstvist, lønn mv.**

En lønsmottakers kostnader til bistand i rettsvist om å beholde lønnsfastsetting eller få tilbake en stilling, vil være fradragsberettigede. Omfatter saken også krav om oppreisning for tort og svie, som er helt eller delvis skattefrie, må fradragsretten begrenses til den delen av

omkostningene som gjelder den skattepliktige del av kravet. Se også emnet «[Skadeserstatning](#)». Fradraget inngår i minstefradraget.

Dekker arbeidsgiveren arbeidstakerens sakskostnader fordi arbeidstakeren i rettskraftig dom er blitt tilkjent erstatning for sine sakskostnader fra arbeidsgiveren etter § 20-2 i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven), vil arbeidsgiverens dekning ikke anses som lønn. Dette gjelder uavhengig av hva saken gjelder. Det samme vil normalt gjelde dersom arbeidsgiver dekker arbeidstakerens sakskostnader i utenrettslig forlik eller avtale. Arbeidstakeren vil ikke få fradrag for kostnadene i den utstrekning de er dekket av arbeidsgiveren, da han ikke selv har oppofret dem.

J-7-3.2 *Ekteskapstvist, underholdsbidrag, barnefordeling mv.*

Kostnader knyttet til tvist om separasjon, skilsmisse og skifte mellom ektefeller er vanligvis ikke fradragsberettigede. Fradragsrett foreligger hvis kostnadene har tilstrekkelig tilknytning til erverv av skattepliktig inntekt, f.eks. der tvisten gjelder ektefellenes felles virksomhet. Det gis da fradrag på ordinært vis, jf. [pkt. 1](#). Se også FIN 15. januar 1981 i Utv. 1981/337.

Kostnader til tvist om barnefordeling er ikke fradragsberettigede.

Kostnader påløpt i tvist om underholdsbidrag i ekteskapsaker er ikke fradragsberettiget, siden underholdsbidrag ikke er skattepliktig/fradragsberettiget.

Kostnader påløpt i tvist om underholdsbidrag fra konkursbo, jf. sktl. § 5-42 bokstav c, er fradragsberettiget fordi underholdsbidraget er skattepliktig for mottakeren, se emnet «[Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold](#)», [pkt. 4.5](#).

J-7-3.3 *Endringssak/prosess om avgifter til folketrygden*

Kostnader til bistand til klage/rettssak om arbeidsgiveravgift er fradragsberettiget i samme utstrekning som arbeidsgiveravgiften er fradragsberettiget.

Kostnader til bistand til klage/rettssak om fastsetting av trygdeavgift til folketrygden, f.eks. fastsetting av personinntekt er fradragsberettiget i samme utstrekning som kostnader som gjelder fastsetting av skattepliktig formue og inntekt, se [pkt. 3.10](#).

J-7-3.4 *Erstatningssøksmål i yrke*

Dersom et erstatningssøksmål mot en person er basert på at vedkommende har begått ansvarsbetingende handlinger eller unnlater i sitt yrke, anses prosesskostnader som vedkommende pådrar seg i anledning saken å ha en nær tilknytning til fradragsberettigede kostnader (erstatningsbetalinger). Prosesskostnadene vil da være fradragsberettiget. Det er ikke avgjørende for fradragsretten om vedkommende blir eller ikke blir idømt erstatningsansvar. Se Sivilombudsmannens uttalelse i Utv. 1994/1569. Fradraget inngår i eventuelt minstefradrag.

Har skattyter pådratt seg erstatningsansvar vil det vanligvis være fradragsrett for prosesskostnadene i samme utstrekning som det er fradragsrett for selve erstatningsutbetalingen, se emnet «[Skadeserstatning](#)», [pkt. 13](#). Se også avgjørelse i Skatteklagenemnda (Stor avdeling) NS 146/2020.

J-7-3.5 *Fast eiendom*

Prosesskostnader som gjelder tvist knyttet til fast eiendom, vil være fradragsberettiget hvis kostnadene har tilstrekkelig tilknytning til skattyters løpende inntekt, se HRD i Utv. 1956/442 (Rt. 1956/980). (Prosesskostnader som eier pådro seg i en sak mot leietakere for å hindre tvangsavståelse av eiendommene var fradragsberettiget, da en tvangsavståelse ville få betydning for konsernets samlede inntekt). Det gis dermed fradrag for kostnader til grensegangs- og jordskiftesaker når kostnadene har tilknytning til skattepliktig inntektsverv, se FIN 8. juli 1985 i Utv. 1985/400. Tilsvarende gjelder eierens prosesskostnader til forsvar mot odelsløsning, jf. FIN 18. april 1990 i Utv. 1990/544. Om fradragsrett for kostnader til tvist om beiterett samt jakt- og fiskerett, se LRD 12. september 1980 (Gulating) i Utv. 1980/451.

Må for eksempel eier av forretningseiendom prosedere mot en leietaker for å få inn leien, har prosesskostnadene tilknytning til den løpende inntekt (leien), og er derfor fradragsberettiget. Fradragsretten omfatter også kostnader ved tvist om eiendomsskatt for regnskapsbehandlet eiendom.

Kostnader som kjøper pådrar seg ved tvist mellom kjøper og selger i forbindelse med erverv av eiendom eller rettighet anses å knytte seg til selve investeringen, og skal som utgangspunkt aktiveres som en del av kostprisen, se FIN 8. juli 1985 i Utv. 1985/400. Se imidlertid SKD 8. juli 1999 i Utv. 1999/1555, hvor en skattyter som eide 1/3 av en skogeiendom forsøkte å erverve resten av eiendommen ved odelsløsning. Fradragsretten ble begrunnet med at skattyteren ville fått full kontroll over eiendommen og kunne dermed styre den årlige avkastningen gjennom beslutninger om når og hvor stor avvirkning som skulle foretas det enkelte år.

Selgers kostnader er fradragsberettiget i den utstrekning gevinst/tap ved salget er skattepliktig/fradragsberettiget.

J-7-3.6 Fritaksmetoden

For kostnader til juridisk bistand som knytter seg til aksjeinntekter mv. som omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38, må spørsmålet om fradragsrett vurderes etter sktl. § 6-24. Fradragsrett foreligger bl.a. hvis kostnadene knytter seg til ledelse og administrasjon mv. av datterselskapene, jf. sktl. § 6-24 første ledd. Knytter kostnadene seg til erverv eller realisasjon av slike aksjer mv., er kostnadene ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 annet ledd. Om avgrensningen mellom fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede kostnader, se emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)». Om et tilfelle hvor det ikke ble ansett å foreligge fradragsrett for prosesskostnader i forbindelse med erstatningssak mot medaksjonær for brudd på aksjonæravtale, se SKD 17. desember 2012 i Utv. 2012/128. Se nærmere emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», pkt. 7.5.1.

J-7-3.7 Imøtegåelse av påstander om regelbrudd, avtalebrudd mv.

Kostnader til juridisk bistand mv. for å imøtegå påstander om regelbrudd, avtalebrudd eller lignende, kan være fradragsberettigede dersom kostnadene er pådratt for å opprettholde inntekt eller fremtidig inntektsevne. Det kan foreligge fradragsrett selv om det også er ikke-økonomiske motiver knyttet til kostnadene, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold). Nærmere om kravet til tilknytning mellom kostnadene og inntektsvervet, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», pkt. 5.

J-7-3.8 Klagesaker/prosess om merverdiavgift

Kostnader til bistand til klage/rettsak som gjelder fastsetting av merverdiavgift er fradragsberettiget.

J-7-3.9 Oppkjøp mv. av foretak

Om kostnader, herunder til juridisk bistand, i forbindelse med erverv av foretak, se emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)».

J-7-3.10 Skatt på formue og inntekt

J-7-3.10.1 Generelt

Kostnader til juridisk bistand er fradragsberettigede når de er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1.

Kostnader til ren skatteplanlegging er ikke fradragsberettiget. Kostnader til utarbeidelse av skattedokumenter som f.eks. skattemelding og bistand til avklaring av spørsmål under den ordinære skattefastsettingen, er fradragsberettiget når kostnadene har sammenheng med en skattepliktig inntekt eller inntektserverv, se HRD i Utv. 2005/1271 (Rt. 2005/1434) (Total E&P Norge AS m.fl.). Det samme gjelder kostnader til bistand ved endringssak tatt opp av skattemyndighetene etter eget tiltak, jf. sktfvl. § 12-1. Videre er det fradragsrett for bistand til å fremlegge opplysninger mv. i forbindelse med kontroll etter sktfvl. kap. 10.

Kostnader til bistand til klage/rettsak vedrørende inntekts- og/eller formuesskatt er ikke fradragsberettiget. Det samme gjelder kostnader til bistand i saker hvor skattyter anmoder om endring av fastsatt skatt, som ikke behandles etter reglene om klage.

Kostnader ved prosess vedrørende eiendomsskatt på regnskapsbehandlet eiendom er fradragsberettiget. Om tilfeller der eiendommen også brukes privat, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)».

Om dekning fra det offentlige av kostnader til juridisk bistand i forbindelse med endring av skattlegging til gunst for skattyter, se Skatteforvaltningshåndboken.

J-7-3.10.2 Kostnader til boligtaksering

Om kostnader til boligtaksering, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)», pkt. 3.10.

J-7-3.11 Straffesak

Kostnader til juridisk bistand og prosesskostnader ved straffeanklage er fradragsberettiget, hvis kostnadene er pådratt for å opprettholde inntekt eller fremtidig inntektsevne. Dette kan være tilfellet hvis kostnadene har en nær og påregnelig tilknytning til en skattepliktig inntekt eller et skattepliktig inntektserverv. Hensynet til inntektservervet må vurderes opp mot andre formål, som hensynet til å bli frifunnet i straffesaken. Hvis disse formålene er innbyrdes avhengige og overlappende, er det avgjørende om kostnadene er nødvendige og egnede til å fremme skattepliktig inntekt, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold). (Næringslivsleder måtte fratre stillingen sin som følge av straffeanklage om overtredelse av verdipapirhandeloven. Straffeanklagen falt etter hvert bort, men vedkommende hadde pådratt seg kostnader til bl.a. advokat, for å bli renvasket.)

Nærmere om kravet til tilknytning mellom kostnadene og inntektservervet, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», pkt. 5.

Fradragsrett kan for eksempel være aktuelt hvor en som et ledd i et inntektserverv, har brutt eller anklages for å ha brutt, bestemmelser som har betydning for utøvelsen av dette inntektservervet. Dette gjelder for eksempel påstander om brudd på konkurranselovgivningen, valuta-lovgivningen, forurensningslovgivningen, taushetspliktsregler, injurielovgivningen og påstander om korrupsjon. Kostnadene anses for å ha en tilstrekkelig tilknytning til inntektservervet dersom den påståtte lovovertrедelsen har nær sammenheng med utøvelsen av inntektservervet.

Som utgangspunkt er tilkynningskravet ikke oppfylt for påståtte straffbare handlinger som ikke har noe med inntektservervet å gjøre, for eksempel ved anklager om vinningsforbrytelser, voldsforbrytelser mv. Tilkynningskravet kan likevel være oppfylt hvis en fellende dom vil virke ødeleggende for fremtidige inntektserverv. Blir en kjent skyldig, vil kostnadene vanligvis ikke ha tilstrekkelig tilknytning til noe fremtidig inntektserverv, slik at kostnadene ikke er fradragsberettigede. Er det en ansatt som ikke kan identifiseres med arbeidsgiveren som blir kjent skyldig, kan det likevel foreligge fradragsrett hvis arbeidsgiveren har kostnader med å begrense skadevirkningene for foretaket.

Fradrag for prosesskostnader er ikke begrenset til prosesskostnader før domstolsbehandling.

Om tilfeller hvor vilkårene for fradrag ikke var oppfylt, se LRD 27. mai 1983 i Utv. 1984/243 og LRD (LB-2021-5787) i Utv. 2021/1284.

Dersom det er tvil om vilkårene for fradrag er oppfylt, kan tidfestingen utsettes til dette er avklart. Er prosesskostnadene fradragsført det året de ble pådratt og det viser seg at vilkårene for fradrag ikke er oppfylt, må fradragsføringen reverseres. Dette kan gjøres enten ved å endre fastsettingen tilbake i tid, eller å inntektsføre tilsvarende beløp i det året avklaringen finner sted. Dersom fristene for endring av fastsettingen i henhold til skatteforvaltningslovens regler er ute, må korrigeringen foretas som en inntektsføring i det året avklaringen finner sted.

J-7-3.12 Trygdetvist

Kostnader til bistand for å oppnå høyere skattepliktige trygdeytelser, f.eks. uføretrygd, er fradragsberettiget. Fradraget inngår i minstefradraget.

K-1 Kommuner

- Sktl. § 2-2, § 2-5, § 2-30, § 2-38
- Endringslov 13. des. 2013 IX, overgangsregel ved innføringen av sktl. § 2-5 annet ledd bokstav c

K-1-1 Generelt om skatteplikten

Kommuner og fylkeskommuner er i utgangspunktet unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 2-30 første ledd bokstav c. Skattefriheten gjelder både formues- og inntektsskatt. Unntak fra regelen om skattefrihet gjelder for visse typer formue og inntekt etter sktl. § 2-5, se nedenfor.

Inntekt av aksjer er i utgangspunktet omfattet av det generelle skattefritaket i sktl. § 2-30 første ledd bokstav c. I den grad det generelle skattefritaket ikke gjelder, er kommuner og fylkeskommuner omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-5 tredje ledd og § 2-38 første ledd bokstav g. Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden».

Skattefriheten gjelder ikke for kommunalt eide selskaper mv. som er egne skattesubjekter. Interkommunale selskaper organisert etter lov om interkommunale selskaper 29. januar 1999 nr. 6 skattlegges på samme måte som aksjeselskaper, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav g, og omfattes av fritaksmetoden som subjekt etter sktl. § 2-38 første ledd bokstav c.

Et samarbeid mellom kommuner etter kommuneloven § 27 som ikke drives av et eget rettssubjekt, følger skattelovens regler for kommuner. Det samme gjelder hvor slikt samarbeid drives av et eget rettssubjekt, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 11.5.4 s. 202.

K-1-2 Utenlandske kommuner og offentlige organer

Skattefriheten i sktl. § 2-30 første ledd bokstav c gjelder bare for norske kommuner og fylkeskommuner. Utenlandske kommuner og offentlige organer omfattes ikke, jf. SKD 28. oktober 2010 i Utv. 2010/1505. Utenlandske enheter innenfor EØS som tilsvarende norske kommuner er imidlertid fritatt for skatt for aksjeutbytte etter § 2-38 første ledd bokstav i jf. bokstav g og femte ledd. Skattefriheten forutsetter at det dreier seg om et overordnet offentlig organ som har ansvar for bestyrelse av og utøvelse av offentlige oppgaver i et bestemt distrikt i det aktuelle landet.

K-1-3 Formuesskatt for kommuner og fylkeskommuner

K-1-3.1 Fylkeskommuner

Fylkeskommuner har formuesskatteplikt for

- eiendom eller innretning utenfor fylkeskommunens område, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav d
- formue knyttet til rederivirksomhet, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav c. Det skal likevel ikke svares formuesskatt av formue i rederivirksomhet som drives til lettelse av trafikken til og fra fylket eller innenfor fylket, når fylkeskommunen ikke oppbeholder direkte utbytte av virksomheten.

K-1-3.2 Primærkommuner

Kommuner (dvs. primærkommuner) har som utgangspunkt formuesskatteplikt for eiendom eller innretning utenfor kommunens område, jf. sktl. § 2-5 annet ledd bokstav b. Det er likevel ikke formuesskatteplikt for

- vannledning med tilhørende dammer og bassenger
- gravplass, krematorium med urnelund og urnehall, sykehus og feriekoloni. Det foreligger likevel skatteplikt for formue knyttet til virksomhet som kommunen driver i tilknytning til slik eiendom og som går ut over eiendommens egentlige formål.

K-1-3.3 Gjeld

Ved fastsettingen av formuen har kommuner og fylkeskommuner fradragsrett for gjeld med et beløp som svarer til halvparten av den skattepliktige bruttoformuen, jf. sktl. § 4-53 første ledd.

Drives det skattepliktig økonomisk virksomhet i tilknytning til eiendom eller innretning utenom kommunens område som er fritatt for skatteplikt etter § 2-5 annet ledd bokstav b nr. 2,

er det ikke fradragrett for gjeld som knytter seg til slik virksomhet. Slik bruttoformue skal heller ikke regnes med ved beregningen av størrelsen på den skattepliktige bruttoformuen som danner grunnlag for gjeldsfradrag etter sktl. § 4-53 første ledd.

K-1-4 Inntektsskatt for kommuner og fylkeskommuner

K-1-4.1 Kommuners og fylkeskommuners produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft

Kommuner og fylkeskommuner har skatteplikt for inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav a og annet ledd bokstav a. Om omfanget av skatteplikten, se emnet «**Kraftforetak**», pkt. 5.1.

Kommuner og fylkeskommuner har i utgangspunktet også skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller annet selskap som er eget skattesubjekt og som på tidspunktet for kommunens/fylkeskommunens erverv eller senere driver virksomhet som omfattes av sktl. § 2-5 første ledd bokstav a, eller direkte eller indirekte eier aksjer og andeler i selskap som driver slik virksomhet, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav b og annet ledd bokstav a. Kommuner og fylkeskommuner omfattes imidlertid av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav g. Gevinst på slike aksjer vil derfor normalt være fritatt for skattlegging og tap er ikke fradragberettiget, jf. sktl. § 2-5 tredje ledd.

K-1-4.2 Kommuners skatteplikt for konkurranseutsatt avfallshåndtering

K-1-4.2.1 Generelt

Etter sktl. § 2-5 annet ledd bokstav c er kommuner skattepliktige for inntekt knyttet til konkurranseutsatt avfallshåndtering. Skatteplikten gjelder for alle stadier i avfallsprosessen, herunder

- innsamling
- transport
- mottak
- oppbevaring
- behandling og
- etterkontroll av avfall mv.

Videre foreligger det skatteplikt for inntekt fra omsetning og levering av produkter av avfall, herunder elektrisk energi og fjernvarme mv.

Skatteplikten gjelder ikke håndtering av husholdningsavfall fra kommunens egne innbyggere som utgjør kommunens lovpålagte plikt etter forurensningsloven §§ 29, 30 og 31, jf. § 34. Skattefriheten gjelder for alle stadier i avfallsprosessen for slikt avfall. Dette gjelder f.eks. omsetning av sluttprodukter av lovpålagt avfall, forutsatt at kommunen tar med denne inntekten i regnestykket når den fastsetter avfallsgebyret for innbyggerne i tråd med selvkostprinsippet, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 11.5.2 s. 199.

Hvis kommunen også utfører tjenester som håndtering av husholdningsavfall fra andre kommuner og/eller næringsavfall, foreligger det skatteplikt for inntektene fra de andre kommunene og/eller for inntektene fra håndtering av næringsavfall.

Som næringsavfall anses også avfall fra kommunens egne virksomheter, institusjoner og bygg mv. Fordelen ved at egen etat eller kommunale foretak henter og behandler eget avfall anses som skattepliktig uttak etter sktl. § 5-2, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 11.5.2 s. 199.

Skatteplikten etter sktl. § 2-5 annet ledd bokstav c gjelder ikke avkastning av slik skattepliktig inntekt, f.eks. renter.

Om skatteplikt/skattefrihet for kommunalt eide selskaper som driver med avfallshåndtering, se emnet «**Skattefrie institusjoner mv.**», pkt. 3.4.13.

K-1-4.2.2 Fordeling av inntekter og kostnader fra lovpålagt avfallshåndtering og avfallshåndtering som utføres i et marked

Kommuner som i tillegg til å utføre den lovpålagte oppgaven med å håndtere husholdningsavfall fra egne innbyggere også utfører avfallshåndtering i et marked, må henføre inntekter og kostnader til hhv. den skattefrie og skattepliktige delen i samsvar med skattelovens alminnelige tilordningsregler. Departementet er gitt fullmakt til å gi nærmere regler om fordelingen, jf. sktl. § 2-5 annet ledd bokstav c tredje punktum, men slike regler er ikke gitt.

K-1-4.2.3 Begrensning av fradragsretten for gjeldsrenter

Etter sktl. § 2-5 annet ledd bokstav c tredje punktum er Finansdepartementet gitt fullmakt til å gi regler om begrensning av fradragsretten for gjeldsrenter etter sktl. § 6-40 fjerde ledd som knytter seg til inntekt av skattepliktig avfallshåndtering. I følge Prop. 1 LS (2013–2014) bør regelen om fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til inntekt av avfallshåndtering være den samme uavhengig av om rentene knytter seg til avfallsvirksomhet i egen eller i annen kommune. Det er ikke gitt regler for begrensning av fradragsretten for gjeldsrenter.

K-1-4.2.4 Overgangsregler

Ved innføringen av skatteplikt for konkurranseutsatt avfallshåndteringsvirksomhet per 1. januar 2014, ble det gitt overgangsregler om fastsetting av inngangsverdi for driftsmidler som inngår i den konkurranseutsatte avfallshåndteringsvirksomheten, se endringslov 13. des. 2013 nr. 117 IX, overgangsregel ved innføringen av sktl. § 2-5 annet ledd bokstav c, og tidligere utgaver av Skatte-ABC.

K-1-4.3 Særlig om fylkeskommuners skatteplikt

I tillegg til inntekter som nevnt i [pkt. 4.1](#), er fylkeskommuner skattepliktige for

- eiendom eller innretning utenfor fylkeskommunens geografiske område, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav d
- rederivirksomhet, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav c. Dette gjelder likevel ikke rederivirksomhet som drives til lettelse av trafikken til og fra fylket eller innenfor fylket, når fylkeskommunen ikke oppebærer direkte utbytte av virksomheten

K-1-4.4 Særlig om kommuners skatteplikt

I tillegg til inntekter som nevnt i [pkt. 4.1](#) og [pkt. 4.2](#), er kommuner i utgangspunktet skattepliktige for eiendom eller innretning utenfor kommunens område, jf. sktl. § 2-5 annet ledd bokstav b. Selv om eiendommen eller innretningen ligger utenfor kommunens område, er det likevel ikke skatteplikt for inntekt av

- vannledning med tilhørende dammer og bassenger
- gravplass, krematorium med urnelund og urnehall, sykehus og feriekoloni. Det er likevel skatteplikt for inntekt av virksomhet som kommunen driver i tilknytning til slik eiendom og som går ut over eiendommens egentlige formål.

K-1-4.5 Renter av gjeld

Kommuner og fylkeskommuner har bare fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til gjeld som kommer til fradrag ved fastsettingen av skattepliktig formue, jf. [pkt. 3.2](#). Siden kommuner og fylkeskommuner som hovedregel ikke har formuesskatteplikt for eiendom og anlegg som ligger innenfor kommunens/fylkeskommunens område, jf. [pkt. 3](#), vil det heller ikke foreligge fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til virksomhet innenfor kommunens område. Dette gjelder selv om den kommunale virksomheten er skattepliktig.

K-2 Konkurs

- *Sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2, § 2-33 første ledd, § 2-36 annet ledd, § 3-2, § 5-42 bokstav c, § 9-2 tredje ledd bokstav h og § 14-6 tredje ledd*

K-2-1 Generelt

Konkurs innebærer et samlet oppgjør av en insolvent konkursdebitors gjeld så langt formuen rekker. Avvikling av virksomhet, salg av formuesobjekter og betaling av gjeld mv. forestås av et konkursbo under medvirkning av tingretten. Ved konkursbehandling ettergis ikke noen del av gjelden. Se for øvrig lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven), og lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven).

K-2-2 Skillet konkursbo/konkursdebitor

Konkursboet er eget skattesubjekt, atskilt fra konkursdebitor. Dette gjelder fra konkursens åpning frem til boets slutning. Se sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2.

I utgangspunktet inngår hele konkursdebitors formue og gjeld i konkursboet ved konkur-såpningen. Dette gjelder også all formue som konkursdebitor erverver etter konkur-såpningen. Inntekt av konkursdebitors arbeid etter konkur-såpningen kan bare overføres til boet for den del av inntekten som overstiger det som er nødvendig til underhold av konkursdebitor og hans husstand.

Formuesobjekter som er pantsatt til høyere beløp enn omsetningsverdien kan etter konkurs-boets valg holdes utenfor bobehandlingen eller, dersom de er trukket inn, tilbakeleveres (aban-doner). De tilhører da konkursdebitor.

Formue og gjeld tilhørende konkursdebitors ektefelle og barn, trekkes ikke inn i bobehand-lingen med mindre også ektefelle og barn slås konkurs, se likevel lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavers dekningsrett (dekningsloven) § 5-2 om omstøtelse.

En konkurs kan omfatte selskap med deltakerfastsetting (som er eget rettssubjekt, men ikke eget skattesubjekt) uten å omfatte deltakerne. I alminnelighet vil imidlertid også en eller flere av deltakerne bli slått konkurs i slike tilfeller.

K-2-3 Skattlegging av konkursboet

K-2-3.1 Skattepliktens omfang

K-2-3.1.1 Generelt

Det fastsettes ikke formuesskatt for konkursboet. Konkursboet er bare skattepliktig for netto-inntekt av virksomhet som drives for boets regning, ikke for andre inntekter. Se sktl. § 2-33 første ledd.

K-2-3.1.2 Avgrensning av virksomhet for boets regning

Boet anses ikke å drive virksomhet for egen regning hvis det ikke fortsetter driften av konkur-sdebitors virksomhet, men avviker den på hurtigste måte. Boet blir da ikke skattepliktig, verken for løpende inntekter eller for gevinster som oppstår under avviklingen, sml. HRD i Utv. II/453 (Rt. 1931/253 og Utv. II/463 (Rt. 1931/369)). Dette gjelder selv om konkursdebitor ville vært skattepliktig. Det oppstår f.eks. ikke skatteplikt ved konkursboets realisjon av for-muesobjekter, herunder varer, driftsmidler og aksjer. Videre gjelder skattefritaket for mer pas-siv avkastning av boets midler, f.eks. renter av bankinnskudd, utbytte av aksjer, leieinntekt av fast eiendom og festeavgifter. Det samme gjelder for andre inntekter som inngår i boet som f.eks. livrenter og arbeidsinntekt for konkursdebitor.

Driver boet virksomhet for egen regning, vil boet bli skattepliktig for denne virksomheten.

Fortsetter boet driften i begrenset utstrekning, må det vurderes konkret om dette kan anses som et ledd i avviklingen eller om boet må anses å drive virksomhet for egen regning. Ved denne vurderingen må det legges vekt på hvor stor innsats som kreves for å fortsette driften, hvor lenge driften varer og hvor stort tapet ville blitt dersom driften straks hadde opphørt. Slik vurdering må bl.a. foretas når boet fullfører påbegynt produksjon av varer eller av arbeid under utførelse, fortsetter virksomhet i de ansattes oppsigelsestid eller fortsetter driften av skip for å fullføre et certeparti.

Påtar boet seg nye oppdrag, vil dette som hovedregel anses som virksomhet for boets reg-ning.

K-2-3.1.3 Fastsetting av boets inntekt av virksomhet

Driver boet virksomhet for egen regning, skal alle bruttoinntekter i denne virksomheten føres til inntekt. Dette vil f.eks. gjelde inntekter av vanlig omsetning, se HRD i Utv. II/463 (Rt. 1931/369 og URD i Utv. III/984, innskuddsrenter av driftskapital i bank, sml. FIN i Utv. II/46. Det samme gjelder gevinster ved salg av driftsmidler brukt i virksomhet som vil være skatte-pliktig for boet. Gevinsten må beregnes med utgangspunkt i driftsmidlenes inngangsverdi for boet. Om boets inngangsverdi, se nedenfor.

Boet skal ha fradrag for alle kostnader som knytter seg til inntekter som blir skattlagt på boets hånd, herunder avskrivning på driftsmidler og nedskrivning på kundefordringer. Kostna-

der som knytter seg til både skattepliktig inntekt og til den ikke skattepliktige del av boets avvikling, må fordeles skjønnsmessig.

Boet kan nedskrive egne salgsvederlag på saldo og føre gevinst/tap på sin egen gevinst- og tapskonto når betingelsene for øvrig er oppfylt.

K-2-3.1.4 Konkursomkostninger

Konkursomkostninger kan ikke fradras inntekten.

K-2-3.1.5 Underholdsbidrag til konkursdebitor

Underholdsbidrag som etter konkursloven § 106 ytes til konkursdebitor eller dennes familie under bobehandlingen kommer fullt ut til fradrag i boets skattepliktige inntekt av virksomhet, jf. sktl. § 2-33 første ledd fjerde punktum. Slikt underholdsbidrag er skattepliktig hos konkursdebitor, se sktl. § 5-42 bokstav c.

K-2-3.1.6 Inngangsverdi for boet

Inngangsverdi for eiendeler som boet har overtatt fra konkursdebitor og som inngår i boets virksomhet skal fastsettes skjønnsmessig til omsetningsverdien ved konkursåpning i den utstrekning dette har betydning for saldoverdier og beregning av gevinst/tap ved salg. Dette gjelder også for omsetningsaktiva. (Umiddelbart etter konkursåpningen blir det holdt registreringsforretning hvor alle boets eiendeler blir verdsatt, se konkursloven § 80.)

K-2-3.1.7 Underskudd

Konkursboets underskudd i virksomhet som er drevet for boets regning, kan fremføres mot senere overskudd i boets virksomhet, men ikke mot inntekt hos konkursdebitor. Underskudd hos konkursdebitor kan heller ikke fradras i boets inntekt. Dette gjelder så vel underskudd til fremføring som årets underskudd. Se for øvrig emnet «Underskudd», pkt. 5.10.

K-2-3.1.8 Konkursdebitors skatteposisjoner mv.

Boet kan ikke nedskrive konkursdebitors salgsvederlag som gjelder driftsmidler på boets saldoer, føre disse på boets gevinst- og tapskonto, eller inntektsføre konkursdebitors negative saldoer. Boet overtar ikke konkursdebitors gevinst- og tapskonto.

K-2-3.2 Personfradrag

Boet har ikke rett til personfradrag, jf. sktl. § 15-4 sjettede ledd.

K-2-3.3 Formelle regler

K-2-3.3.1 Skattemelding

Boet har plikt til å levere skattemelding for eventuell skattepliktig virksomhet etter de vanlige regler og frister, se sktflv. § 8-2 og kommentarer til denne bestemmelsen i Skatteforvaltningshåndboken.

K-2-3.3.2 Plikt til å levere skattemelding i skattleggingsperioden

Om plikt til å levere skattemelding før boet sluttes, se skatteforvaltningsforskriften § 8-2-4 annet ledd og omtalen i Skatteforvaltningshåndboken.

K-2-4 Skattlegging av konkursdebitor

K-2-4.1 Formue

Under konkursbehandling skal konkursdebitor formuesbeskattes for eiendeler som ikke inndras i boet. Konkursdebitor skal ikke ha fradrag for gjeld som er anmeldt og blir godkjent i konkursboet.

K-2-4.2 Inntekt

K-2-4.2.1 Generelt

Konkursdebitor er skattepliktig for

- inntekt/underskudd i tidligere år og i det år konkurs åpnes frem til konkursåpningen

- inntekt som han har etter konkursåpningen og som ikke trekkes inn i konkursboet, se FIN 3. februar 1984 i Utv. 1984/51
- underholdsbidrag utbetalt fra konkursboet, jf. sktl. § 5-42 bokstav c og § 2-33 første ledd fjerde punktum

Konkursdebitor er ikke skattepliktig for inntekter av virksomhet som drives for boets regning. Om hvilke inntekter dette er, se [pkt. 3.1.2](#). Det samme gjelder boets salg av formuesobjekter, herunder omsetningsaktiva og driftsmidler.

Overføring av formuesobjekter fra konkursdebitor til konkursboet, behandles ikke som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav h.

K-2-4.2.2 Betinget avsatte gevinster mv.

Konkursdebitor må gjøre opp for betinget avsatte gevinster som ikke var benyttet ved konkursåpning. Dette kan gjøres enten ved å oppfylle betingelsene eller ved å bli skattlagt, eventuelt ved å levere endringsmelding etter sktfvl. § 9-4 eller anmode om endring av fastsetting etter sktfvl. § 12-1. Se emnet [«Betinget skattefritak»](#).

K-2-4.2.3 Formuesobjekter som ikke inndras i boet eller som tilbakeleveres (abandoneres) fra boet

Ved realisasjon av gjenstander som ikke inngår i boet eller tilbakeleveres fra boet, f.eks. fordi de er overbeholdt, vil konkursdebitor formelt stå som selger. Konkursdebitor beholder sin inngangsverdi på slike gjenstander. Gevinst/tap ved realisasjon vil i utgangspunktet være skattepliktig/fradragsberettiget hos konkursdebitor. Dette gjelder selv om hele eller deler av salgssummen går til dekning av pantekreditorenes tilgodehavende eller inndras i boet. Om et tilfelle hvor gevinst likevel ble ansett å være skattefrie, se LRD 17. juni 1982 (Agder) i Utv. 1982/490.

K-2-4.2.4 Konkursomkostninger

Konkursomkostninger kan ikke fradras i konkursdebitors inntekt.

K-2-4.2.5 Spesielt om virksomhet som trekkes inn i boet

Konkursåpning regnes som opphør av virksomhet for konkursdebitor når virksomheten trekkes inn i konkursboet. Konkursdebitor skal levere næringsspesifikasjon for virksomheten som viser konkursdebitors inntekt/underskudd i konkursåret frem til konkursåpning.

Ved dette oppgjøret kan personlig konkursdebitor (når betingelsene for øvrig er oppfylt) avsette til tap på utestående fordringer som ikke er innbetalt til boet ved årets utgang, se emnet [«Fordringer»](#).

Når konkursdebitor er et aksjeselskap, vil det bare kunne tas hensyn til verdireduksjoner som allerede er inntrådt ved konkursåpningen, som tap på utestående fordringer.

Om behandling av negative saldoer, tomme positive saldoer og gevinst- og tapskonto på personlig konkursdebitors hånd, se emnet [«Virksomhet – opphør av virksomhet»](#). Aksjeselskap som går konkurs anses likvidert ved konkursåpningen. Om behandling av skatteposisjoner ved likvidasjon av selskap, se emnet [«Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo»](#), [pkt. 13](#).

Ved oppgjøret for det år konkursen ble åpnet kan konkursdebitor ikke

- avskrive driftsmidler som trekkes inn i boet
- avsette til selvassuransfond for skip som konkursboet har overtatt før årets utgang

K-2-4.3 Underskudd

K-2-4.3.1 Årets underskudd

Konkursdebitors underskudd oppstått i konkursåret kan trekkes fra i konkursdebitors øvrige inntekter samme år, og i inntekter til skattytere som konkursdebitor skattlegges sammen med (ektefelle og mindreårige barn) uavhengig av når i inntektsåret konkursen ble åpnet. Underskudd i konkursboet er ikke fradragsberettiget for konkursdebitor.

K-2-4.3.2 Tilbakeføring av underskudd

Konkursåpning anses som opphør av konkursdebitors virksomhet dersom virksomheten trekkes inn i konkursboet. Om tilbakeføring av underskudd i virksomhet, se emnet «Underskudd», pkt. 6.

K-2-4.3.3 Framføring av underskudd

Om begrensning i retten til framføring av konkursdebitors underskudd oppstått i konkursåret eller i tidligere år, se sktl. § 14-6 tredje ledd og emnet «Underskudd», pkt. 5.10.

Konkursdebitors underskudd oppstått etter konkursåret, kan framføres til fradrag i senere år.

Om underskuddsfremføring i selskap med deltakerfastsetting ved konkurs, se emnet «Underskudd», pkt. 5.10.2.

K-2-5 Skattlegging av aksjonærer og deltakere i selskap som går konkurs

Når selskapet går konkurs anses selskapet likvidert på tidspunktet for konkursåpning. Dette gjelder både for aksjeselskap og selskap med deltakerfastsetting. Om skattlegging av aksjonærene, se emnet «Aksjer – realisasjon». Om skattlegging av deltaker i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning».

K-2-6 Skattlegging av konkurskreditorene

Om betingelser og tidspunktet for kreditorenes fradrag for tap i forbindelse med konkursen, se emnene «Tap» og «Fordringer».

K-2-7 Skattestedet

Konkursboer betaler kun statsskatt, jf. sktl. § 3-2 og § 2-36 annet ledd.

K-3 Kontingenter

– Sktl. § 6-1, § 6-18 til § 6-20

K-3-1 Generelt**K-3-1.1 Oversikt over fradragsretten**

Foreningskontingenter er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-18.

Kontingenter kan likevel være fradragsberettigede etter

- sktl. § 6-19 og § 6-20. Dette vil gjelde, innenfor visse begrensninger, for kontingenter betalt til
 - arbeidstakerorganisasjon, se pkt. 2
 - Norges Fiskarlag, se pkt. 3
 - arbeidsgiverforening, se pkt. 4
 - yrkes- og næringsorganisasjon, se pkt. 5
- sktl. § 6-1 første ledd. Dette vil gjelde kontingenter betalt til serviceorganisasjon for næringslivet. Nærmere om kontingenter som etter en konkret vurdering kan være fradragsberettigede som driftskostnad etter sktl. § 6-1 første ledd, se pkt. 6.

Om behandling av arbeidstaker når arbeidsgiver dekker arbeidstakers kontingent, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

K-3-1.2 Fradragsrett ved kontingent til organisasjon som faller inn under flere kategorier

En forening kan falle inn under flere av kategoriene ovenfor. Det skal da gis fradrag etter det gunstigste alternativet. Selv om en forening ikke oppfyller kriteriene som serviceorganisasjon, kan det likevel være fradragsrett for kontingenten etter andre kategorier.

K-3-1.3 Fradragsrett ved kontingent til flere typer organisasjoner

Det gis ikke samtidig fradrag for kontingent til arbeidstakerorganisasjon, Norges Fiskarlag og/eller kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon. Skattyter kan selv velge hvilken kontingent han krever fradrag for.

Krever skattyter fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening og kontingent til næringsorganisasjon, kan den samlede kontingent ikke overstige 2 promille av samlet utbetalt lønn i året forut for inntektsåret.

Krever skattyter fradrag for kontingent til organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon), får dette ingen betydning for fradragsretten for andre kontingenter.

K-3-2 Arbeidstakerorganisasjon

K-3-2.1 Betingelser for fradragsrett

Lønnstakere kan etter sktl. § 6-20 kreve fradrag for kontingent til arbeidstakerorganisasjon (fagforening) når følgende vilkår er oppfylt:

- Arbeidstakerorganisasjonen må vesentlig ta seg av medlemmenes lønns- og arbeidsvilkår (ved lønnsforhandlinger, tariffavtaler mv.).
- Organisasjonen må være landsomfattende og normalt organisere lønnstakere fra flere enn én bedrift. Kontingent til foreninger som bare har medlemmer innenfor en bestemt bedrift eller et enkelt konsern, vil ikke være fradragsberettiget. Om dispensasjon fra kravet om å være landsomfattende, se [pkt. 2.2](#).
- For andre enn statsansatte må foreningen ha inngått tariffavtale på vegne av medlemmene.
- For statsansatte må foreningen ha forhandlingsrett etter lov 18. juli 1958 nr. 2 om offentlige tjenestetvister. Dette omfatter foreninger organisert gjennom følgende hovedsammenslutninger:
 - LO Stat
 - Akademikerne
 - Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS)
 - Unio
- Forhandlingsrett for statsansatte har foruten hovedsammenslutningene også
 - Norges ingeniørorganisasjon (NITO)
 - Norges Farmaceutiske Forening (NFF)
 - Skipskontrollens Forening (SKF)

Lønnstakeren må være i lønnet arbeid i inntektsåret. Pensjonister og andre som ikke har vært yrkesaktive i noen del av inntektsåret, vil ikke få fradrag selv om de betaler kontingent. Lønnstakere som i perioder av inntektsåret ikke er yrkesaktive, vil likevel få fradrag for all kontingent som er betalt i året innenfor fradragsrammen.

K-3-2.2 Dispensasjon fra kravet om å være landsomfattende

FIN kan bestemme at kontingent til enkelte organisasjoner skal kunne fratrekkes inntekten selv om vedkommende organisasjon ikke er landsomfattende, jf. sktl. § 6-20 annet ledd.

Det er gitt dispensasjon for følgende organisasjoner

- Helgedagsbetjeningens klubb (Oslo Sporveier)
- Veritas funksjonærforbund

K-3-2.3 Utenlandsk arbeidstakerorganisasjon

Det gis fradrag for kontingent betalt til landsomfattende arbeidstakerorganisasjon i annen EØS-stat som har inngått tariffavtale på vegne av medlemmene, så fremt vilkårene for øvrig er oppfylt. Se FIN 30. oktober 2008 i Utv. 2009/1279.

K-3-2.4 Fradragsbegrensning

Frdrag for kontingent er begrenset til kr 7 700 per år sammenlagt for delen til forbund og til lokal forening. Er kontingent bare betalt for en del av året, reduseres maksimumsbeløpet forholdsmessig.

Den del av kontingenten som dekker ytelser (varer og tjenester) som ligger utenfor virksomheten som fagforening, er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget som kontingent. Det gis

likevel fradrag for premie til kollektiv forsikring som inngår i fagforeningskontingenten, jf. sktl. § 6-20 fjerde ledd. Samlet fradrag kan ikke overstige beløpsgrensen for fradrag for fagforeningskontingent. Se emnet «Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

Ektefeller kan bare kreve fradrag for egen kontingent. Har begge ektefeller krav på fradrag, gjelder maksimalbeløpet særskilt for hver av dem.

Dersom lønnstakeren betaler kontingent til to foreninger, og medlemskap i hver enkelt gir fradragsrett, begrenses det samlede fradrag til kr 7 700 (tillegg nr. 2 til Riksskattestyrets rundskriv nr. 568/avd. I, Utv. 1977/434).

K-3-2.5 *Minstefradrag*

Fradrag for kontingenten inngår ikke i et eventuelt minstefradrag.

K-3-2.6 *Dokumentasjon av innbetalt kontingent*

K-3-2.6.1 *Kontingenten er innrapportert*

Etter sktfvl. § 7-2 tredje ledd bokstav a) plikter arbeidsgiveren å innrapportere den innbetalte fagforeningskontingenten. Dette gjelder når kontingenten er trukket i lønnen. Det samme gjelder når lønnstakeren har betalt kontingent direkte til foreningen og deretter har dokumentert innbetalingen overfor sin arbeidsgiver, f.eks. i forbindelse med beregning av grunnlaget for forskuddstrekk. Betales kontingent til både lokalforening og forbund/hovedforening, skal begge fagforeningskasserere sende oppgave til arbeidsgiveren (via lønnstakeren).

K-3-2.6.2 *Kontingenten er ikke innrapportert*

Krever skattyter fradrag i skattemeldingen for fagforeningskontingent som ikke er innrapportert av arbeidsgiver, må skattyter kunne dokumentere den innbetalte kontingenten. Fagforeningene har ikke opplysningsplikt til skattemyndighetene om mottatt kontingent, men noen foreninger rapporterer frivillig kontingent som er betalt direkte av lønnstaker.

K-3-3 *Norges Fiskarlag*

Norges Fiskarlag organiserer både arbeidstakere og arbeidsgivere innen fiske, og er i tillegg en yrkes- og næringsorganisasjon.

Fiskere som mottar mannskapslott og/eller hyre kan få fradrag for personlig medlemskontingent etter samme regler som for kontingent til arbeidstakerorganisasjoner, se [pkt. 2](#).

Næringsdrivende skattytere vil kunne få fradrag for betalt personlig medlemskontingent, tariffavgift og fartøyskontingent til Norges Fiskarlag med inntil kr 7 700 eller 2 promille av samlet utbetalt lønn i året forut for inntektsåret dersom dette gir høyere fradrag. Mannskapslott kan ikke likestilles med utbetalt lønn ved beregningen av den fradragsberettigede kontingentens størrelse.

Om vilkår for øvrig, se nedenfor.

K-3-4 *Arbeidsgiverforening*

K-3-4.1 *Betingelse for fradrag*

K-3-4.1.1 *Generelt*

Arbeidsgivere kan etter sktl. § 6-19 kreve fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening.

Med arbeidsgiverforening menes enhver sammenslutning av arbeidsgivere eller arbeidsgiverforeninger, som har til formål å ivareta arbeidsgivernes interesser overfor deres arbeidstakere. Næringsorganisasjoner, dvs. organisasjoner som primært ivaretar medlemmenes næringsøkonomiske og næringspolitiske interesser, omfattes ikke av denne bestemmelsen. Om eventuell fradragsrett for kontingent til slike organisasjoner, se [pkt. 5](#).

Kontingent til forening med blandet funksjon vil bare komme til fradrag etter denne regel med en forholdsmessig del, basert på omfanget av arbeidsgivervirksomheten sammenlignet med virksomheten totalt.

Dersom en arbeidsgiver nekter å inngå tariffavtale med en ansatt som er organisert, bortfaller fradragsretten for kontingent til arbeidsgiverforening i sin helhet.

K-3-4.1.2 Særkontingent

Skattedirektoratet kan etter konkret vurdering gi samtykke til helt eller delvis fradrag for særkontingent til bransjeforening eller landssammenslutning som er tilsluttet en arbeidsgiverforening.

K-3-4.1.3 Arbeidsgiverforening i annen EØS-stat

Kontingent betalt til tilsvarende arbeidsgiverorganisasjon i annen EØS-stat er fradragsberettiget, så fremt vilkårene for øvrig i sktl. § 6-19 er oppfylt. Se FIN 30. oktober 2008 i Utv. 2009/1279.

K-3-4.1.4 Fradragsbegrensning

Frdraget for kontingent til arbeidsgiverforening er begrenset oppad til 2 promille av medlemsbedriftens samlede lønnsutbetaling i året forut for inntektsåret.

Med samlet utbetalt lønn menes kontantlønn, skattepliktige naturalytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser. Også lønn ytet for arbeid utført i utlandet, skal inngå i utbetalt lønn i denne sammenheng.

Dersom skattyteren er medlem i flere foreninger mv. gjelder fradragsbegrensningen for den samlede kontingent, herunder kontingent til yrkes- og næringsorganisasjoner.

K-3-5 Yrkes- og næringsorganisasjoner

K-3-5.1 Betingelser for fradragsrett

K-3-5.1.1 Generelt

Frdrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjoner kan kreves når følgende vilkår er oppfylt:

- Skattyteren er aktiv yrkesutøver eller næringsdrivende.
- Organisasjonen har til hovedformål å ivareta de økonomiske interesser for det yrket eller den virksomhet skattyteren deltar i.
- Organisasjonen er landsomfattende, slik at den er åpen for alle yrkesutøvere/næringsdrivende innen en viss kategori. Forening tilsluttet en hovedsammenslutning regnes som landsomfattende.

K-3-5.1.2 Bortforpaktning/utleie

Skattyter som bortforpakter gårdsbruk og næringsdrivende som midlertidig leier ut virksomheten, har krav på fradrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon.

K-3-5.1.3 Tvilstilfelle

Er det tvil om en sammenslutning skal regnes som en yrkes- eller næringsorganisasjon, avgjøres spørsmålet av Skattedirektoratet.

K-3-5.1.4 Dispensasjon

Når særlige grunner foreligger, kan Skattedirektoratet avgjøre at kontingent til yrkes- og næringsorganisasjoner skal være fradragsberettiget selv om den ikke er landsomfattende.

K-3-5.1.5 Næringsråd

Kontingent til næringsråd er ikke fradragsberettiget som kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon, jf. FIN 27. november 1985 i Utv. 1985/677.

K-3-5.1.6 Yrkes- og næringsorganisasjon i annen EØS-stat

Kontingent betalt til tilsvarende organisasjon i annen EØS-stat er fradragsberettiget, så fremt vilkårene for øvrig i sktl. § 6-19 er oppfylt. Se FIN 30. oktober 2008 i Utv. 2009/1279.

K-3-5.2 Fradragsbegrensning

K-3-5.2.1 Generelt

Frdrag for betalt kontingent kan gis med beløp inntil det høyeste av følgende alternativer:

- kr 7 700
- 2 promille av samlet utbetalt lønn i året forut for inntektsåret

Se sktl. § 6-19 annet ledd fjerde punktum.

Med samlet utbetalt lønn menes kontantlønn, skattepliktige naturalytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser. Også lønn ytet for arbeid utført i utlandet, skal inngå i utbetalt lønn i denne sammenheng.

Dersom skattyteren er medlem i flere organisasjoner, gjelder fradragsbegrensningen for den samlede kontingent, herunder kontingent til arbeidsgiverforening mv.

K-3-5.2.2 Flere næringer

Dersom skattyter deltar i flere næringer, er det bare lønnsutbetalinger i næringer som det er betalt fradragsberettiget kontingent for, som skal tas med ved beregning av fradragsbegrensningen.

K-3-5.2.3 Ektefeller

For næringsdrivende ektefeller gjelder fradragsbegrensningen for hver av dem.

Dette gjelder også for felles bedrift. Utbetalt lønn som beregningsgrunnlag for maksimal fradragsrett, må i så fall fordeles mellom ektefellene i samme forhold som virksomhetsinntekten er fordelt.

K-3-5.3 Ikke fradragsberettiget del av kontingent

Den del av kontingenten som går til dekning av forsikringspremie eller til andre formål utenfor virksomheten som næringsorganisasjon, er ikke fradragsberettiget som kontingent.

K-3-5.4 Flere kommuner

Personlige skattytere gis fradrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon i næringskommunen(e).

K-3-6 Organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon)

K-3-6.1 Generelt

Kontingent betalt til organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon) vil være fradragsberettiget som driftskostnad etter sktl. § 6-1. Dette gjelder dersom organisasjonen utelukkende fungerer som et ledd i medlemmenes virksomhet, i den forstand at medlemmene gjennom kontingent bare belastes for kostnader som ville vært fradragsberettigede dersom de var utredet direkte av vedkommende medlem. Dette vil f.eks. gjelde kontingent til regnskapslag i jordbruket, visse serviceforeninger mv.

Det er ikke noen beløpsmessig begrensning i fradragsretten for disse kontingentene.

K-3-6.2 Kombinert forenings- og servicevirksomhet

K-3-6.2.1 Generelt

Driver en organisasjon både servicevirksomhet og regulær foreningsvirksomhet, anses den ikke lenger som serviceorganisasjon. Dette gjelder selv om den regulære foreningsvirksomhet er liten. Organisasjonen kan eventuelt være en yrkes- og næringsorganisasjon hvor kontingentene er fradragsberettigede, jf. [pkt. 5](#).

K-3-6.2.2 Utskilt servicevirksomhet

Dersom det ved siden av ordinær foreningsvirksomhet ytes bistand av rent teknisk, regnskapsmessig eller lignende art, er kontingent til dekning av kostnadene i denne virksomheten fradragsberettiget som en ordinær driftskostnad så fremt denne virksomheten både forretnings- og regnskapsmessig er organisert som en egen avdeling. Denne avdelingen må faktisk (administrativt og regnskapsmessig) være utskilt fra foreningen. Administrativ utskilling kan f.eks. gjøres ved å ha egne ansatte og egne lokaler mv. Det er imidlertid ikke noe krav at servicevirksomheten er organisert som en egen juridisk enhet.

K-4 Kostnader – allment om fradrag

- Sktl. kap. 6
- FSFIN § 6-51-1

K-4-1 Generelt

Sktl. § 6-1 første ledd er hovedregelen for fradrag i alminnelig inntekt. Denne bestemmelsen gir rett til fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. En rekke særregler om fradragsrett fremgår av sktl. § 6-10 til § 6-32. Disse reglene kan presisere, innskrenke eller utvide den fradragsretten som ellers ville følge av § 6-1 første ledd. I § 6-51 er det oppstilt en særregel som begrenser fradragsrett for kostnader over kr 10 000 til de tilfeller hvor betalingen skjer via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling. Videre er det i § 6-24 og i §§ 6-40 flg. en del særregler som gir rett til fradrag uten at kostnaden knytter seg til erverv av skattepliktig inntekt. Nærmere regler om fradragsretten er også gitt i FSFIN og FSSD. Skattedirektoratets satsforskrift og takseringsreglene inneholder bestemmelser som standardiserer fradragsretten på en del områder.

Mange av særreglene om fradrag er behandlet andre steder i Skatte-ABC. I dette emnet behandles den generelle fradragsregelen i § 6-1 første ledd. Om forholdet mellom kostnad og tap, se nærmere emnet «Tap», pkt. 1.

Sktl. § 6-2 første ledd, jf. kap. 9, har særregler om tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet. Sktl. § 6-2 annet ledd har regler om tap på utestående fordringer og annet tap i virksomhet. I andre tilfeller kan et formuestap være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd som en kostnad pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Dette kan være aktuelt hvor skattyter har investert i et objekt med formål å erverve skattepliktig inntekt, men hvor investeringen går tapt uten at objektet er ervervet. Fradragsrett forutsetter at de alminnelige vilkår for fradrag er oppfylt. Se nærmere

- HRD i Utv. 2008/1 (Rt. 2007/1822) (DSC). (Det forelå fradragsrett for tap etter sktl. § 6-1 ved at skattyter som følge av svindel aldri mottok de aksjene han hadde betalt for) og
- HRD i Utv. 2009/1467 (Rt. 2009/1473) (Samdal). (Det forelå fradragsrett for tap som oppsto ved at en investering i forbindelse med et utbyggingsprosjekt i Spania gikk tapt på grunn av svindel.)

Tilsvarende kan det foreligge fradragsrett for kostnader som pådras i forbindelse med en realisasjon som ikke gjennomføres, se emnet «Tap», pkt. 3.2.2 og emnet «Transaksjonskostnader mv.», pkt. 4.5.

Om tap, se for øvrig emnet «Tap».

K-4-2 Forholdet til det regnskapsmessige kostnadsbegrepet

Etter Norsk Standard for regnskapsterminologi (NS 4101 fra 2007) er

- «utgift» definert som anskaffelse av varer og tjenester som medfører betalingsforpliktelse
- «kostnad» definert som forbruk av varer og tjenester, vurdert i penger

I skatteloven er ordet kostnad brukt som et gjennomgående begrep uavhengig av om det etter regnskapsterminologien foreligger en utgift eller en kostnad. Skatteloven sonderer ikke mellom utgift og kostnad på samme måte som regnskapsreglene, se Ot.prp. nr. 86 (1997–98) pkt. 2.3.3.6 (side 24).

I Skatte-ABC er ordet kostnad også brukt i forbindelse med aktiveringspliktige utgifter/inngangsverdi.

K-4-3 Forholdet til minstefradraget

Skattytere som har lønnsinntekt, pensjonsinntekt mv. som omfattes av sktl. § 6-31, kan kreve minstefradrag i stedet for fradrag for faktiske kostnader. Minstefradrag gis uavhengig av om skattyter faktisk har hatt kostnader. Kreves minstefradrag, kan kostnader som inngår i minstefradraget ikke fradragsføres i tillegg til minstefradraget. Om hvilke kostnader som inngår i minstefradraget, se emnet «Minstefradrag», pkt. 4.2.

K-4-4 Kostnad må være pådratt (oppofret)**K-4-4.1 Generelt**

For at det skal foreligge fradragsrett må det være pådratt en kostnad. Kostnader i skattelovens forstand forutsetter at det foreligger en oppofrelse eller en reduksjon i skattyters formuesstilling. En oppofrelse foreligger når kostnaden er forbrukt, for eksempel når den leieperiode det er betalt leie for er utløpt eller den periode det er betalt lønn for er utløpt. En ombytting av verdier som ikke reduserer skattyters formuerettslige stilling, anses ikke som en oppofrelse.

K-4-4.2 Kostnader som knytter seg til en investering

Erverv av et formuesobjekt innebærer en investering, og ved ervervet skjer det da som utgangspunkt bare en ombytting av verdier. Inngangsverdien må normalt aktiveres, og fradragsføring skjer på et senere tidspunkt når oppofrelse anses å finne sted. Det samme gjelder kostnader som knytter seg til selve investeringen, f.eks. dokumentavgift og tinglysningsgebyr. Se nærmere emnet «**Inngangsverdi**» om hva som inngår i inngangsverdien. For driftsmidler er det et vilkår for aktiveringsplikt at driftsmidlet vil ha en økonomisk levetid på minst tre år. Dette gjelder både fysiske og immaterielle driftsmidler. Se emnet «**Driftsmiddel – direkte fradragsføring**», pkt. 2. Påkostninger på et formuesobjekt anses også som en investering i formuesobjektet og må aktiveres. Om skillet mellom påkostninger og vedlikehold, se emnet «**Vedlikehold**», pkt. 5.

Andre kostnader som knytter seg til investeringen i formuesobjektet og som har varig verdi, må også aktiveres. Dette gjelder selv om skattyteren ikke blir eier av investeringen, se f.eks. Utv. 2015/589 (Rt. 2015/242) (Bjørвика Kontorbygg). (Det forelå ikke fradragsrett for en forpliktelse til å betale infrastrukturbidrag i forbindelse med oppføring av et bygg. Betalingen av infrastrukturbidraget hadde ingen tilknytning til den forutsatte virksomhet, men var mer en forutsetning for å komme i posisjon til å kunne utøve denne. Infrastrukturbidraget erstattet heller ikke for noen del de ordinære kostnader ved oppføring av bygget. Infrastrukturkostnadene var i stedet knyttet til tiltak som tok sikte på, og som etter sin art var egnet til, varig å øke tomtens attraktivitet, og måtte derfor aktiveres på tomten.)

Kostnader som knytter seg til en investering i et formuesobjekt må aktiveres, selv om de ikke pådras i forbindelse med selve ervervet av eiendommen, se LRD (LB-2016-105250) i Utv. 2017/1719 (Metro Senter ANS). (Selskapet måtte, for å få tillatelse til utbygging av et kjøpesenter, bekoste en omfattende utbygging av infrastruktur bl.a. knyttet til forbedring av trafikkforholdene i området. Tiltakene ble ansett som varige goder for skattyter, slik at kostnadene ikke kunne anses oppofret, men måtte aktiveres på tomten. Det hadde ikke betydning at tiltakene også kom øvrige brukere av området til gode.)

Kostnader knyttet til selve investeringen må avgrenses mot løpende kostnader som knytter seg til den inntektsgivende aktivitet hvor formuesobjektet skal benyttes. Verdien av en forpliktelse som skattyter påtar seg som ledd i erverv av et formuesobjekt, kan fradragsføres direkte hvis forpliktelsen ikke går ut på noe annet enn å utøve den virksomheten som erververen har tenkt å benytte det ervervede formuesobjektet til. Se Utv. 2014/463 (Rt. 2014/108) (Statoil Angola). (Kostnader til å lete etter petroleum basert på en utvinningstillatelse som ga skattyter rett og plikt til å lete etter petroleum, kunne fradragsføres direkte og kunne ikke anses som en del av vederlaget for tillatelsen.)

Kostnader som knytter seg til realisasjon av et formuesobjekt anses også å knytte seg til investeringen. Slike kostnader reduserer utgangsverdien, se emnet «**Utgangsverdi**». Om tilfeller hvor realisasjonen ikke blir noe av, se emnet «**Tap**», pkt. 3.2.

Om et tilfelle hvor tap på fremleiekontrakter ble ansett som ombytting til høyere verdi på aksjer, se LRD i Utv. 2017/1711 (LB-2016-102665) (Schibsted Eiendom). (Et morselskap eide to eiendomsselskaper som hadde leid ut eiendommene sine på langtidskontrakter. Den avtalte leiesummen ble med tiden lavere enn markedisleien. Morselskapet ønsket å tilrettelegge for salg av eiendomsselskapene, og i den forbindelse ble morselskapet selv ny leietaker på markedsmessige vilkår. De eksisterende leiekontraktene ble omgjort til fremleiekontrakter fra morselskapet. Tapet på fremleiekontraktene ble ikke ansett oppofret, da morselskapet hadde påtatt seg forpliktelsen for å få et høyere vederlag ved realisasjonen av aksjene i eiendomsselskapene. Gevinsten ved realisasjonen av aksjene falt inn under fritaksmetoden i sktl. § 2-38.

Har skattyter forsøkt å investere i et formuesobjekt og kostnaden går endelig tapt uten at det skjer noen ombytting til varige verdier, anses kostnaden som oppofret. Se nærmere emnet «[Tap](#)», pkt. 3.2.2. Om hva som skal aktiveres ved kjøp av driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)». Se også emnet «[Inngangsverdi](#)». Om behandling av kostnader i forbindelse med oppkjøp av foretak, se emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)».

K-4-4.3 Verdinedgang

Som utgangspunkt innebærer det ingen endelig oppofrelse at et formuesobjekt synker i verdi. Som utgangspunkt skjer oppofrelsen først i form av tap når formuesobjektet realiseres, se sktl. § 6-2, jf. § 9-4 og § 14-44. For driftsmidler i inntektsgivende aktivitet som kan avskrives, anses oppofrelse å ha skjedd ved at formuesobjektet anses å tape seg i verdi som følge av slit eller elde. Investeringen kan da fradragsføres etter reglene om avskrivninger, se sktl. § 6-10 jf. §§ 14-30 flg.

For verdinedgang som kan gjenopprettes ved vedlikehold, anses oppofrelse å ha skjedd ved pådragelsen av vedlikeholdskostnadene, jf. sktl. § 6-11, se emnet «[Vedlikehold](#)».

K-4-4.4 Fradragsføring for oppofrelse har skjedd

I noen tilfeller kan fradragsføring skje før det har skjedd en endelig oppofrelse. Eksempelvis kan fysiske driftsmidler med inngangsverdi mindre enn kr 15 000 eller som har en brukstid på mindre enn tre år fradragsføres direkte uavhengig av om inngangsverdien er oppofret, jf. sktl. § 14-40 annet ledd, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

Videre er det regler om fradragsføring av urealisert valutatap på langsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta, se sktl. § 14-5 femte ledd og emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

K-4-4.5 Særlig om overføringer til fond for ansatte mv.

For at en kostnad skal være pådratt, må skattyter med endelig virkning ha gitt fra seg disposisjonsretten over midlene. En avsetning som skal dekke kostnader som vil påløpe i fremtiden, er som utgangspunkt ikke fradragsberettiget. Kostnaden vil være pådratt hvis skattyter med endelig virkning reelt har gitt fra seg disposisjonsretten over midlene, for eksempel hvor de er overført til en stiftelse eller en annen selvstendig juridisk person hvor skattyter ikke har innflytelse over hvordan den juridiske personen skal disponere midlene. Som eksempler se:

- Utv. 1984/181 (Rt. 1983/1462) (Braathen SAFE) (Fradragsrett forelå for et selskap som overførte et større beløp til fond for de ansatte. Fondets formål var etterutdanning og omskolering, tiltak for billig ferie og rekreasjon og økonomisk støtte for ansatte og deres familier. Fondet skulle ha eget styre og være et eget rettssubjekt.)
- Utv. 1998/948 (URD) (Kværner ASA) (Midler ble overført fra et selskap til en stiftelse i form av grunnkapital og driftskapital. Overføringen var ikke fradragsberettiget, da selskapet i realiteten hadde den fulle og hele kontroll over hvordan stiftelsens midler skulle nyttes uten at stiftelsens styre kunne gripe inn.)
- [BFU 20/2011](#) (En stiftelse var fullt ut kontrollert av konsernet ved at arbeidsgivers morselskap på vegne av hele konsernet utnevnte både styre og revisor i stiftelsen. Styret i stiftelsen hadde heller ikke fullmakt til å endre vedtektene uten forhåndsgodkjennelse fra styret i morselskapet. SKD kom til at arbeidsgiver reelt sett ikke ga fra seg råderetten over midlene ved innbetaling til stiftelsen.)
- [BFU 1/2012](#) (En stiftelse skulle motta innskudd fra arbeidsgiverselskapet. Arbeidsgiverselskapet skulle ha kontroll over stiftelsen, og bestemme hvordan midlene skulle disponeres/investeres. Stiftelsens styre skulle ha myndighet til å foreta vedtektsendringer, men endringene måtte godkjennes av konsernledelsen. Stiftelsens styre ville bestå kun av ansatte fra et selskap i konsernet. SKD kom til at det ikke forelå fradragsrett ved overføringen, da arbeidsgiverselskapet ikke ville gi fra seg eier- eller disposisjonsretten på de overførte midlene til stiftelsen.)

K-4-5 Tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektsserverv

K-4-5.1 Generelt

For at det skal foreligge fradragsrett, må det være tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnaden og en skattepliktig inntekt eller en inntektsgivende aktivitet. Den skattepliktige inntekten

kan være en fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet, se sktl. § 5-1 første ledd. Den inntektsgivende aktiviteten må som den klare hovedregel objektivt sett ha overskuddsevne, se HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom). Nærmere om Ramme Eiendom-dommen og begrepet «overskuddsevne», se emnet «**Virksomhet – allment**», pkt. 3.5. Den skattepliktige inntekten kan også bestå i gevinst ved realisasjon av formuesobjekt, se sktl. § 5-1 annet ledd. Tilknytningen mellom kostnaden og den skattepliktige inntekten kan ikke være for fjern eller indirekte, se HRD i Utv. 2018/647 (HR-2018-580-A) (Salmar).

Den skattepliktige inntekten kan være en fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet, se sktl. § 5-1 første ledd, ev. gevinst ved realisasjon av formuesobjekt, se sktl. § 5-1 annet ledd. Kostnader som har tilknytning til selve investeringen, må imidlertid aktiveres som en del av kostprisen for formuesobjektet, se emnet «**Inngangsverdi**».

Inntekten må som utgangspunkt være skattepliktig etter norsk internrett hos den som krever fradrag for kostnadene. Private kostnader, herunder kostnader som knytter seg til ikke-skattepliktige fritidsaktiviteter mv. er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-1 annet ledd. Det foreligger heller ikke fradragsrett for kostnader som har karakter av gaver, med mindre de særlige reglene om fradragsrett for gaver får anvendelse. Om fradragsrett for gaver, se emnene «**Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.**» og «**Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold**».

Om kostnader som knytter seg til selve skatteplikten, se emnet «**Juridisk bistand/prosesskostnader**», pkt. 3.10. Om fradrag for kostnader i forbindelse med straffesak, se emnet «**Juridisk bistand/prosesskostnader**», pkt. 3.11.

K-4-5.2 Formålet med pådragelsen av kostnaden

K-4-5.2.1 Generelt

Ved vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnaden og den skattepliktige inntekten, må det tas stilling til om skattyters formål med å pådra seg kostnaden har vært å erverve egen skattepliktig inntekt. Andre formål med å pådra seg kostnaden enn å erverve egen skattepliktig inntekt, og som derfor ikke gir fradragsrett, kan for eksempel være personlig forbruk, herunder fritidsaktiviteter eller et ønske om å yte støtte eller på annen måte berike mottakeren. Det foreligger heller ikke fradragsrett hvis formålet har vært å fremme andre skattyters inntekt, se HRD i Utv. 2018/638 (HR-2018-570-A) (Ericsson Television) (referert nedenfor). Se også LRD i Utv. 2017/1158 (LE-2016-58544) (Øie Prosjektutvikling AS) (Et morselskap fikk ikke fradrag for bonusutbetalinger til nøkkelpersonell ansatt i et daterselskap.) Spesielt om kostnader som et selskap pådrar seg i aksjonærenes interesse, se emnet «**Transaksjonskostnader mv.**», pkt. 4.3. Spørsmålet om skattyters formål har vært å erverve egen inntekt kan ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag, men ut fra hvorvidt de objektive kjensgjerningene rundt investeringen tilsier at det har vært skattyters intensjon å skape egen inntekt. Kostnader knyttet til søknad mv. om skattefradrag etter Skattefunnordningen i sktl. § 16-40 vil normalt ha tilstrekkelig tilknytning til den skattepliktiges inntektsserverv, se **SKD 26. mars 2020**.

Har skattyters formål med å pådra seg kostnaden utelukkende vært å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktige inntekter, er kostnaden fradragsberettiget i sin helhet. Bortsett fra i rene unntakstilfeller gjelder dette selv om kostnaden objektivt sett ikke er egnet til å innvinne inntekt. Skattemyndighetene skal ikke sensurere forretningskjønnen til den som gjennomfører en investering eller pådrar seg en kostnad. Som eksempler, se

- HRD i Utv. 1981/169 (Rt. 1981/256) (Bjerke Pedersen). (Assurandør krevde fradrag for honorar som gjaldt forberedelse til mulig deltakelse i virksomhet på kontinentalsokkelen. Fradrag kunne ikke nektes med den begrunnelse at kostnaden ikke var egnet til å realisere formålet) og
- HRD i Utv. 2009/1467 (Rt. 2009/1473) (Samdal). (Det forelå fradragsrett for tap som oppsto ved at en investering i forbindelse med et utbyggingsprosjekt i Spania gikk tapt på grunn av svindel. Investeringen ble gjort med sikte på å oppnå fortjeneste ved videresalg. De objektive kjensgjerningene rundt investeringen tilsa at formålet var å skape inntekt. Investeringen skjedde ikke i en så spesiell situasjon at tapet måtte nektes fordi det falt innenfor de rene unntakstilfellene.)

Hvis hensynet til inntektsservervet har vært hovedformålet med å pådra seg kostnaden, foreligger det som utgangspunkt fradragsrett, selv om kostnaden fremstår som unødvendig eller at kostnadene er uforholdsmessig høye. Som eksempler, se

- HRD i Utv. 1992/15 (Rt. 1992/1182) (Brenden). (Lærer i ungdomsskolen med fagkretsen historie, geografi og samfunnsfag hadde fradragsrett for kostnader til en 10 dagers studietur til Egypt, selv om deltakelsen verken medførte høyere lønn eller var nødvendig for at skattyteren skulle beholde sin lønn.)
- HRD i Utv. 2005/1271 (Rt. 2005/1434) (Total E & P). (Fradrag for kostnader i forbindelse med klagesaker og rettssaker om ilignet skatt ble nektet, bl.a. ut fra fast ligningspraksis, men det ble uttalt at det ikke er et absolutt vilkår for fradragsrett at kostnaden er egnet til å påvirke en skattepliktig inntektsstrøm direkte.)

Spørsmålet om kostnaden har vært nødvendig eller unødvendig stor kan imidlertid få betydning ved vurderingen av hva som har vært hovedformålet med å pådra seg kostnaden, se pkt. 5.2.2.

K-4-5.2.2 Flere formål

I noen tilfeller er skattyters formål både å skape egen inntekt og noe annet, f.eks. et privat formål, yte støtte mv. Dersom en og samme kostnad er pådratt med flere formål for øye, er det som utgangspunkt avgjørende for fradragsretten hvilket formål som må antas å ha vært avgjørende (hovedformålet). Fradragsrett er betinget av at tilknytningen til eget inntektsserverv er det vesentligste formålet.

Som eksempler fra praksis, se

- HRD i Utv. 1956/529 (Rt. 1956/1188) (Anth. B. Nilsen). (Kostnader til annonsekampanje som inneholdt kritikk av myndighetenes politikk var fradragsberettiget, da annonsene utad fremsto som reklame for firmaets forretningsvirksomhet.)
- HRD i Utv. 2012/1046 (Rt. 2012/744) (Skagen AS) (Et forvaltningsselskap krevde fradrag for pengebeløp overført til veldedige organisasjoner. I avtalene og ved faktureringen var den største delen av sponsorbøyet kalt «prosjektstøtte/prosjektbidrag», mens en mindre del var kalt «sponsoravgift/markedsførings- og eksponeringsrettigheter». Fradragsrett forelå for den sistnevnte del, mens det resterende ble behandlet som ikke fradragsberettiget gave. Ut fra ytre, objektive fakta som begrepsbruk, avgiftsmessig håndtering og omtale var formålet med denne ytelsen å forære organisasjonene midler uten motytelse. Organisasjonene skulle ikke prestere noe i tilknytning til prosjektbidraget som kunne gi selskapet grunnlag for inntekt. Tilknytningen mellom dette bidraget og en eventuell inntekt av den assosiasjonsverdien sponsoret kunne ha for forvaltningsselskapet, ble ansett som for løs til at det kunne gi grunnlag for fradragsrett.)
- HRD i Utv. 2015/1794 (Rt. 2015/1068) (Kverva) (Et holdingselskap fikk fradrag for tilskudd til oppføring av en offentlig skole i kombinasjon med et kulturhus i en kommune. Selskapets hovedformål med tilskuddet var å tiltrekke, beholde og utvikle arbeidskraft og kompetanse for datterselskapenes virksomhet i kommunen. Ut fra de geografiske forholdene ville det være vanskelig å oppnå dette uten tilskuddet som gjorde tiltaket mulig. Bidraget ville sikre inntektsgrunnlaget for holdingselskapet, og det var en klar sammenheng mellom tilskuddet og holdingselskapets inntektsserverv.)
- HRD i Utv. 2018/647 (HR-2018-580-A) (Salmar) (Et holdingselskap og eeneier av den største virksomheten i en øykommune fikk ikke fradrag for tilskudd til diverse ungdoms- og fritidsaktiviteter i kommunen. Tilknytningen mellom tilskuddene og selskapets inntektsgivende virksomhet var for fjern og avledet. Det var ingen direkte inntektsrelatert sammenheng mellom selskapets virksomhet og tilskuddene. Støtten var ikke noen avgjørende faktor for å sikre bosetning og stabil arbeidskraft, men var en helt generell ordning for å fremme trivsel blant den samlede befolkningen i kommunen.)
- HRD i Utv. 2018/638 (HR-2018-570-A) (Ericsson Television). (Et selskap hadde inngått avtale med en finansiell rådgiver om et tilretteleggingshonorar dersom det kom i stand en avtale om salg av aksjene i selskapet. Selskapet inngikk også avtale med en tilbyder om å anbefale tilbyderens bud overfor aksjonærene, men slik at anbefalingen kunne trekkes tilbake dersom det kom inn et gunstigere bud. I så fall skulle selskapet betale et termineringsgebyr til tilbyderen. Aksjene ble solgt til en annen tilbyder etter at styret hadde endret anbefalingen.)

faling. Hovedformålslæren fikk anvendelse, og retten la til grunn at det var hensynet til aksjonærene som var hovedformålet med bistanden fra den finansielle rådgiveren, og som utløste styrets skifte av anbefaling og dermed termineringsgebyret. Det var da ikke tilstrekkelig tilknytning mellom kostnadene og selskapets egne inntekter. Selskapet hadde da ikke fradragsrett etter sktl. § 6-1 eller § 6-24 for hverken tilretteleggingshonoraret eller termineringsgebyret.) Se nærmere emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)», pkt. 4.3.

- LRD i Utv. 2021/1284 (LB-2021-5787(straffesak)). (Skattyter fikk ikke fradrag for saks-kostnader knyttet til en straffesak som endte med frifinnelse. Lagmannsretten mente at det sentrale formålet med kostnadene var å bli frifunnet i straffesaken, og at det ikke var noen nær og umiddelbar tilknytning mellom kostnadene og fremtidige inntekter.)
- Kristiansand tingrett i Utv. 2014/81 (Stormberg AS) (Kostnader til kjøp av frivillige klimakvoter ble etter en konkret vurdering ansett som fradragsberettigede. Retten la til grunn at selskapets kjøp av frivillige klimakvoter var benyttet aktivt i markedsføringen.
- Skatteklagenemnda (SKNS1-2020-136) (Et samvirkeforetak, som var etablert av grunneiere og som bl.a. hadde til formål å arbeide for utvikling, drift og forvaltning av reiselivsmessig infrastruktur, fikk fradrag for tilskudd til opparbeidelse av en flerbrukstrase som skulle gis til et aksjeselskap som drev alpinanlegg. Det forelå en direkte og saklig sammenheng mellom kostnaden (tilskuddet) og inntektene til samvirkeforetaket (anleggsbidragene fra medlemmer og andre grunneiere/utbyggere).

Ved vurderingen av hovedformålet skal de objektive konstaterbare omstendigheter som foreligger legges til grunn. Det må bl.a. legges vekt på om kostnaden var nødvendig og tilstrekkelig til å oppnå formålet, kostnadens objektive egnethet til å skape inntekt, i hvilken grad kostnaden kommer andre enn virksomheten til gode, om inntektsvirkningen kun har en indirekte effekt og om effekten er etterprøvable og lar seg dokumentere. Se Utv. 2018/647 (HR-2018-00580-A (Salmar)). I dette tilfellet var tilknytningen til inntektsservervet fjernt og avledet, slik at vilkårene for fradrag ikke var oppfylt.

Er de ulike formålene innbyrdes avhengige og overlappende, vil det ikke nødvendigvis være avgjørende hvilket av disse formålene som kan betegnes som hovedformål. Det avgjørende vil da være om kostnadene er nødvendige og egnede til å fremme egen skattepliktig inntekt, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold) (Tidligere næringslivsleder ble gitt fradrag for prosesskostnader som hadde betydning både for framtidig inntektsevne og omdømme.) Om et tilfelle hvor det ikke ble ansett å foreligge innbyrdes avhengige og overlappende formål, se Utv. 2018/638 (HR-2018-570-A) (Ericsson Television), som er referert ovenfor.

I HRD i Utv. 2020/1111 (HR-2020-2200-A) (straffesak) hadde selskapet kjøpt letetjenester i petroleumsvirksomheten for å oppnå refusjon fra staten. Høyesterett kom til at hovedformåls-læren ikke kom til anvendelse i det tilfellet.

I noen tilfeller vil forskjellige formål knytte seg til forskjellige deler av en kostnadspost, for eksempel at et objekt benyttes dels i inntektsgivende aktivitet og dels privat, se for eksempel sktl. § 6-12. Tilsvarende gjelder for eksempel for personer som er på tjenestereiser, men som forlenger oppholdet av private grunner. Bare kostnader som knytter seg til den inntektsgivende aktiviteten er da fradragsberettiget. Se også HRD i Utv. 2012/1046 (Rt. 2012/744) (Skagen AS) (referert ovenfor. I avtaleverket var det foretatt en oppdeling av kostnadene som var god-tatt av skattemyndighetene. Hovedformålslæren var da ikke relevant for løsningen.)

Hovedformålslæren kommer ikke til anvendelse dersom formålene referer seg til forskjellige deler av kostnadene. At det i slike tilfeller kan være praktisk vanskelig å ta stilling til hvor stor del av kostnadene som gjelder fradragsberettigede formål og hvor stor del som ikke gjør det, medfører ikke at hovedformålslæren får anvendelse. Det må da foretas en skjønnsmessig fordeling av kostnadene. Se HRD i Utv. 2018/619 (HR-2018-391-A) (Argentum) (Referert i emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)», pkt. 2).

K-4-5.3 Kostnader til ikke-inntektsgivende bolig

Kostnader som knytter seg til fritaksbehandlet bolig er ikke fradragsberettiget. Om fradragsrett for kostnader til boligeiendom som delvis brukes eller har vært brukt som egen bolig, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)», pkt. 3. Det er i utgangspunktet heller ikke fradragsrett

hvor andre bruker bolig vederlagsfritt, selv om brukeren blir beskattet for vederlagsfri bruk, se f.eks. URD (Dalane tingrett) 29. september 2004 i Utv. 2005/294.

K-4-5.4 Kostnader til aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden

Fradragsretten for kostnader som knytter seg til aksjer og andeler mv. som er omfattet av fritaksmetoden reguleres av sktl. § 6-24, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», pkt. 7.5 og emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)».

K-4-5.5 Kostnader til erverv av tilfeldige gevinster

Kostnader som knytter seg til erverv av tilfeldige gevinster etter sktl. § 5-50 er ikke fradragsberettiget etter sktl. § 6-1. Dette gjelder både hvor gevinsten er skattepliktig og hvor den er skattefri. Om fradragsrett for kostnader ved gevinstberegningen, se emnet «[Tilfeldige inntekter/gevinster](#)», pkt. 11.

K-4-5.6 Tidsmessig tilknytning

K-4-5.6.1 Generelt

Det er ikke et vilkår for fradrag at kostnadene knytter seg til skattepliktige inntekter som oppstår i det året kostnaden pådras. Kostnadene kan være fradragsberettiget selv om de kun knytter seg til fremtidige inntektsmuligheter, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold), som er referert i [pkt. 5.2.2](#) og Utv. 2015/1947 (Rt. 2015/1068) (Kverva), som er referert i [pkt. 5.2.1](#). På tilsvarende måte vil det være fradragsrett for kostnader pådratt i forbindelse med konferanse/intervju om en ny stilling, selv om man ikke får stillingen. Om kostnader til juridisk bistand for sikring av fremtidig inntekt, se emnet «[Juridisk bistand/prosesskostnader](#)», [pkt. 3.11](#).

K-4-5.6.2 Spesielt om arbeid for eget selskap

I tilfeller der skattyter arbeider i eget selskap vil kostnader i forbindelse med arbeidsforholdet være fradragsberettiget på vanlig måte. Fradragsrett foreligger selv om vedkommende ikke tar ut lønn/arbeidsgodtgjørelse.

K-4-6 Betaling via bank som vilkår for fradragsrett

K-4-6.1 Generelt

Det foreligger ikke fradragsrett for kostnader som ikke er betalt via bank, hvis beløpet er kr 10 000 eller mer jf. sktl. § 6-51.

Det er et vilkår for fradragsrett at betaling skjer via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling. Vilkåret gjelder likevel ikke dersom man gjør opp et mellomværende ved motregning.

K-4-6.2 Hva anses som betaling via bank

Med betaling via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling menes

- betaling fra konto til konto eller betaling på annen måte til mottakerens konto i bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling
- betaling via utenlandsk bank eller foretak som har tillatelse til å drive betalingsformidling se FSFIN § 6-51-1.

Betaling til mottakers konto i bank omfatter også betaling med krysset sjekk eller krysset bankremisse som bare kan heves ved å føre beløpet inn på mottakers bankkonto. Det samme gjelder hvor betaling foretas med kontanter til mottakers konto i bank.

K-4-6.3 For hvilke transaksjoner gjelder bestemmelsen

Vilkåret om betaling via bank gjelder alle transaksjoner som danner grunnlag for fradragsrett etter kapittel 6 i skatteloven, herunder fradrag for avskrivninger og/eller fradrag for tap. Dette innebærer blant annet at kjøp som foretas ved kontant betaling i strid med bestemmelsen i sktl. § 6-51 ikke skal inngå i avskrivningsgrunnlag og inngangsverdier. Kjøpes det inn varer med kontant betaling i strid med bestemmelsen, kommer varekostnaden ikke til fradrag i varesalg-soppgjøret. Vilkåret gjelder uavhengig av om kostnaden er pådratt i eller utenfor virksomhet eller om betaling skjer til mottaker i Norge eller utlandet.

Det er ikke gjort noen unntak for arter av kostnader. Dette innebærer at også lønnskostnader er omfattet, herunder lønnskostnader til utenlandske sesongarbeidere. Om tilfeller hvor det ble nektet fradrag for lønnsutgifter som ikke var betalt via bank, se LRD (LB-2015-167677) i Utv. 2016/1340 og LRD (LB-2017-50712) i Utv. 2018/1471.

K-4-6.4 Beløpsgrensen på kr 10 000

Vilkåret om betaling via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling gjelder bare for beløp på kr 10 000 eller mer.

Flere betalinger innenfor samme kalenderår for samme leveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som én betaling ved anvendelse av beløpsgrensen. Dette innebærer også at alle betalinger for enkelte periodiske og løpende ytelser, for eksempel avtaler om telefoni, lisenser, husleie, vedlikeholdsavtaler, vakthold, revisjon og regnskapsføring skal ses på som én transaksjon ved anvendelsen av beløpsgrensen. Tilsvarende gjelder andre avtaler hvor leveringsfrekvensen er avtalt på forhånd, for eksempel avtaler om fast ukentlig søppeltømming eller fast ukentlig rengjøring basert på forhåndsavtale om dette, se SKD 26. august 2011 i Utv. 2011/1242.

Dersom betaling for en vare eller tjeneste deles opp, slik at den delvis foretas via bank, og delvis på annen måte, vil det bare foreligge fradragsrett for den delen som betales via bank. Den delen av totalbeløpet som er betalt på annen måte vil ikke være fradragsberettiget. Dette gjelder uavhengig av om dette beløpet er over eller under kr 10 000, så lenge det samlede beløpet er kr 10 000 eller mer, se uttalelse fra Finansministeren 30. mars 2011 i Stortingets spørretime.

Er det utbetalt lønnsinntekt kontant og det er foretatt skattetrekk av lønnsutbetalingen som innbetales til skatteoppkrever, regnes skattetrekket ikke med i beløpsgrensen på kr 10 000.

K-4-6.5 Reversering av fradrag

På grunn av tidfestingsregelen i sktl. § 14-2 annet ledd, kan skattyter ha fått fradrag for en kostnad før betaling har skjedd. Hvis vilkårene for fradragsrett ikke er oppfylt, for eksempel fordi betaling ikke er foretatt via bank, skal tidligere fradragsført beløp tas til inntekt det år betalingen skjer.

K-4-6.6 Unntak ved motregning

Vilkåret i sktl. § 6-51 om at det bare gis fradrag for kostnader når betaling skjer via bank mv. gjelder ikke mellomværende som gjøres opp ved motregning, f.eks. ved byttehandel, se Prop.1 L (2009–2010) pkt. 5.3.6.2 s. 33. Bestemmelsen får bare anvendelse for et ev. mellomlegg som ikke betales via bank mv.

Eksempel 1:

Næringsdrivende A kjøper en varebil av næringsdrivende B for kr 300 000, og B kjøper maskiner av A for kr 295 000. Betaling skjer ved motregning og A betaler mellomværendet kr 5 000 kontant til B. A kan føre opp kr 300 000 som inngangsverdi og avskrivningsgrunnlag for bilen, og B kan føre opp kr 295 000 som inngangsverdi og avskrivningsgrunnlag for maskinene.

Eksempel 2:

Næringsdrivende A kjøper en varebil av næringsdrivende B for kr 300 000, og B kjøper diverse utstyr av A for kr 290 000. Betaling skjer ved motregning og at A betaler mellomværendet kr 10 000 kontant til B. A kan bare føre opp kr 290 000 som inngangsverdi og avskrivningsgrunnlag for bilen. B kan føre opp kr 290 000 som inngangsverdi og avskrivningsgrunnlag for maskinene.

Om et tilfelle hvor motregningsunntaket ikke kom til anvendelse fordi det ikke forelå en motregningssituasjon, se LRD (LB-2015-167677) i Utv. 2016/1340. (Noen drosjesjåfører beholdt løpende den del av drosjens omsetning som kundene hadde betalt kontant, og denne delen ble deretter avregnet mot tilgodehavende lønn. Kontantdelen ble ansett som forskudd på lønn, og sjåførene hadde dermed ingen fordring på drosjeeieren vedrørende kontantomsetning. Det var

dermed ikke tale om to fordringer som kunne avregnes mot hverandre, og det forelå dermed ingen motregningssituasjon.)

Se også LRD (LB-2017-50712) i Utv. 2018/1471. (Noen drosjesjåfører hadde mottatt kontant betaling fra passasjerer og beholdt kontantene som en form for forskudd på lønn. Forskuddet ble senere motregnet i lønnsutbetalingen fra arbeidsgiver. Motregningsunntaket kom ikke til anvendelse, selv om skattyter hevdet at drosjesjåførene urettmessig hadde beholdt kontantomsetningen. Lagmannsretten viste til at motregning ville vært avskåret etter arbeidsmiljøloven som krever skriftlighet når arbeidsgiver ønsker å motregne et erstatningskrav i lønn. Det forelå ingen slike avtaler, og motregningsunntaket gjaldt ikke motregning som var i strid med preseptorisk lov. Det ble også vist til at den måten det var gått frem på i saken ga en svekket sporbarhet for betalinger som ikke i tilstrekkelig grad ivaretok de tunge kontrollhensynene bak sktl. § 6-51.)

K-4-7 Tilordning av fradrag

K-4-7.1 Generelt

Kostnader skal tilordnes (fradras hos) den skattyter som har pådratt seg kostnaden og som etter det underliggende forhold var forpliktet til å bære kostnaden. F.eks. skal fradraget for renter gis hos de(n) som har pådratt seg gjelden og var ansvarlig(e) for den i den perioden rentene påløp.

Om et tilfelle hvor et morselskaps kostnader til advokatbistand skulle tilordnes datterselskapet, se LRD 21. mai 2015 i Utv. 2015/1431 (Havila).

Om hvem av ektefellene som kan kreve fradrag for kostnader pådratt av en av dem, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 12.3.

K-4-7.2 Flere er forpliktet

Hvis flere er forpliktet overfor kreditor, kan den enkelte debitor bare kreve fradrag for den andel av kostnadene som vedkommende etter det underliggende forhold skal dekke. Dette gjelder både hvor debitorerne hefter solidarisk og hvor de hefter pro rata. Den som er ansvarlig vil normalt ha rett til fradrag for sin andel, selv om denne dekkes av en av de andre og tilbakebetalingskravet ettergis som følge av manglende betalingsevne.

Om fradrag for renter av gjeld hvor flere er ansvarlige, herunder særreglene for ektefeller, se emnet «[Renter av gjeld](#)», pkt. 2.4.

K-4-7.3 Kostnaden dekkes av andre

K-4-7.3.1 Generelt

Hvis en kostnad dekkes av andre enn den som er forpliktet overfor kreditor, må det vurderes om den ansvarlige likevel skal anses å ha oppfret kostnaden. Dette er aktuelt både hvor skattyteren har fått midler av andre til å dekke kostnaden og hvor kostnaden betales direkte av andre. Spørsmålet er bare aktuelt hvor det ikke foreligger plikt for skattyteren til å refundere beløpet. Tilsvarende spørsmål oppstår ved fastsetting av en inngangsverdi for formuesobjekter som vedkommende mottar vederlagsfritt fra andre.

K-4-7.3.2 Kostnadsdekningen er skattepliktig for mottakeren

Hvis kostnadsdekningen (ytelsen) er skattepliktig for mottakeren, vil mottakerens kostnad være fradragsberettiget dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Dette gjelder for eksempel hvor en arbeidsgiver dekker arbeidstakerens renter på lån som arbeidstakeren har tatt opp.

K-4-7.3.3 Kostnadsdekningen skjer som gave, understøttelse mv.

Hvis ytelsen anses som en ikke-skattepliktig gave, vil mottakeren ha fradragsrett hvis de øvrige vilkårene er oppfylt.

Eksempel

Hans og Grete er ikke-meldepliktige samboere. Betaler Hans med gavehensikt direkte til banken renter på et lån som bare Grete står ansvarlig for, vil Hans ikke ha krav på fradrag. Betalingen av rentebeløpet vil ikke være skattepliktig inntekt for Grete. Grete har likevel fradragsrett for beløpet som rente.

Selv om kostnadsdekningen ikke skjer i gavehensikt, vil mottakeren normalt ha fradragrett hvis kostnaden dekkes av en annen og tilbakebetalingsplikten ettergis som følge av manglende betalingsevne.

Om fradrag for bruk av lånt bil til yrkeskjøring, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)», pkt. 3.7.2.

Dekkes en kostnad av andre uten at dette kan karakteriseres som gave og mottakelsen av midlene ikke medfører tilbakebetalingsplikt og heller ikke skatteplikt for skattyteren, må det vurderes konkret om mottakeren har fradragrett.

K-4-7.3.4 Kostnader som dekkes av forsikringsselskap

Kostnader som skattyter får dekket av forsikringsselskap anses ikke som oppofret, og vil dermed ikke være fradragsberettiget.

K-4-7.3.5 Kostnader som inngår i særfradraget

Om særfradrag for sykdomskostnader hvor skattyteren har fått erstatning fra forsikringsselskap eller skadevolder, se emnet «[Særfradrag – sykdom eller svakhet](#)», pkt. 9.3.5.

K-4-7.3.6 Kostnader dekket ved tilskudd fra det offentlige

Om vurdering av fradragrett der kostnadene er dekket ved diverse tilskudd fra det offentlige, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)».

K-4-7.3.7 Arbeidsgivers dekning av kostnader til erverv av skattefrie inntekter

Er kostnaden dekket av arbeidsgiver i tilfelle hvor det foreligger skattefritak, f.eks. etter FSFIN § 5-15, vil det ikke være fradragrett for kostnaden hos arbeidstakeren.

K-4-7.3.8 Avskrivninger hvor eieren ikke har overtatt risiko for verdireduksjon

Eieren av driftsmiddel har ikke rett til fradrag for avskrivning når vedkommende ikke har risiko for verdireduksjonen på driftsmidlet, se nærmere emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 4.1.2.

K-4-7.3.9 Fradragretten hos skattyter som ikke har pådratt seg kostnaden, men som betaler/dekker den

Det vil ikke foreligge fradragrett for kostnaden som sådan hos en annen enn den som har pådratt seg kostnaden og som skal tilordnes kostnadsfradraget. Dette gjelder selv om den andre betaler/dekker kostnaden. Yter f.eks. en aksjonær midler til aksjeselskapet til dekning av kostnad som er påløpt i selskapet, vil aksjonæren ikke ha fradragrett for kostnaden som sådan.

Om når en kausjonist får fradrag for påløpte renter, se emnet «[Renter av gjeld](#)», pkt. 6.15.

K-4-8 Tidfesting av kostnadsfradraget

Om tidfesting av fradrag for kostnader, se emnene om tidfesting.

K-5 Kraftforetak

- *Sktl. § 2-2 første ledd bokstav g, § 2-5, § 2-38, § 9-3 syvende ledd, § 10-40 annet ledd, § 14-41 første ledd bokstav g og kap. 18*
- *FSFIN § 2-5 og kap. 18*
- *Eigedomsskattelova § 8B*

K-5-1 Generelt

I dette emnet behandles særreglene i skatteloven som gjelder

- produksjon av kraft i vannkraftanlegg
 - omsetning, overføring og distribusjon av elektrisk kraft
- En del av disse særreglene står i sktl. kap. 18, men det er også enkelte særregler andre steder i skatteloven. I tillegg beskrives hvordan en del av skattelovens alminnelige regler skal anvendes for kraftforetak.

Særreglene i sktl. kap. 18 gjelder bare for skattlegging av inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft, jf. sktl. § 18-1. Produksjon av elektrisk kraft med annet enn vannkraft, f.eks. vindkraftverk og gasskraftverk behandles derfor ikke i dette emnet.

Kraftforetak får fastsatt alminnelig inntekt på tilsvarende måte som andre foretak. Beregningen av alminnelig inntekt for kraftforetak følger i utgangspunktet de ordinære regler i skatteloven, men kraftvirksomhetens særtrekk har medført noen særregler ved fastsetting av alminnelig inntekt, se [pkt. 8.5](#).

Skatteloven § 18-5 har regler om beregningen av formuesverdi for kraftanlegg. Reglene er forskjellige for formue i kraftanlegg med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA og hvor merkeytelsen er 10 000 kVA eller høyere.

Ved beregning av kommunal eiendomsskatt skal en legge til grunn den verdien som kraftanlegget ble satt til ved fastsettingen av formues- og inntektsskatt året før skatteåret, se eideoms-kattelova § 8 B-1 første ledd.

Av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer skal det svares naturressursskatt til kommunen og fylkeskommunen etter sktl. § 18-2 og grunnrenteskatt til staten etter sktl. § 18-3.

K-5-2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)».

Kommunale- og fylkeskommunale forvaltningsbedrifter har årsregnskapsplikt etter kommuneloven 25. september 1992 nr. 107.

K-5-3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «[Regnskap – revisjon](#)».

Kommunale- og fylkeskommunale forvaltningsbedrifter har revisjonsplikt etter kommuneloven 22. juni 2018 nr. 83.

K-5-4 Definisjoner

K-5-4.1 Generelt

Nedenfor følger noen definisjoner av sentrale begreper som er brukt i dette emnet.

K-5-4.2 Bransjebetegnelser

Bransjebetegnelser for kraftverk etter installert merkeytelse er

- mikrokraftverk: under 100 kVA
- minikraftverk: 100 – 1000 kVA
- småkraftverk: 1 000 – 10 000 kVA

K-5-4.3 Elektroteknisk utrustning i kraftforetak

Elektroteknisk utrustning i kraftforetak vil omfatte driftsmidler både i kraftanlegg og i fordelingsnettet (sktl. § 14-41 første ledd bokstav g), så som transformatorer, koblingsanlegg, kabler i kraftverk og overførings- og distribusjonslinjer, jord- og sjøkabler. De enkelte nettene er inndelt i transmisjons-, regional og ett eller flere distribusjonsnett. Transmisjonsnettet, regionalnettet og de enkelte distribusjonsnett anses hver for seg å utgjøre ett driftsmiddel.

K-5-4.4 Hjemfall

Hjemfall betyr at vannfall, vassdragsregulering og tilhørende kraftanlegg tilfaller staten vederlagsfritt etter utløpet av konsesjonsperioden. Hvorvidt et anlegg skal hjemfalle eller ikke, fremkommer av vilkårene i de opprinnelige konsesjonene. Det følger av lov av 14. desember 1917 nr. 16 om konsesjon for rettigheter til vannfall mv. (vannfallsrettighetsloven) § 11 fjerde

ledd og lov av 14. desember 1917 nr. 17 om regulering og kraftutbygging i vassdrag (vassdragsreguleringsloven) § 28 fjerde ledd at en andel av anlegget eller dets verdi etter hjemfallet skal tildeles de kommuner hvor vannfallet, kraftverket eller reguleringsanleggene ligger. Stortinget bestemmer verdien og kommunenes andel. Foregrepet hjemfall innebærer at Staten overtar kraftanlegg som er underlagt hjemfall på et tidligere tidspunkt enn hva som er opprinnelig avtalt.

K-5-4.5 Kraftanlegg

Med kraftanlegg menes kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike formuesobjekter, med unntak av fjernledninger og fordelingsanlegg. Produksjonslinjer regnes som en del av kraftanlegget når de er eid av kraftforetaket som eier kraftanlegget, jf. sktl. § 18-1 annet ledd bokstav a annet punktum. Hvis kraftforetaket leier produksjonslinjen, vil den ikke inngå i kraftanlegget. Det gjelder bl.a. dersom produksjonslinjen eies av et eget selskap. Produksjonslinjer er normalt linjer som bringer kraften fra kraftstasjonen og frem til et overføringsnett som også brukes av andre enn kraftverket. En linje anses som produksjonslinje bare i den grad linjen brukes til innmating til sentralnettet. Brukes linjen f.eks. 50 pst til innmating og 50 pst til overføring og fordeling av kraft, er det bare 50 pst av linjen som skal inngå i kraftanlegget, se [Prop. 1 LS \(2017–2018\) pkt. 7.2.6 s. 123](#).

Begrepet kraftanlegg har i prinsippet ingen nedre grense, og omfatter også mikro-, mini- og småkraftverk. Eier skattyter flere kraftstasjoner, behandles hver kraftstasjon med eventuelt reguleringsanlegg som et eget kraftanlegg. Om hva som er flere kraftstasjoner/kraftverk, se [pkt. 4.6.2](#).

Kraftanlegg omfatter reguleringsanlegg og/eller produksjonsutstyr samt rettigheter i slike anlegg, herunder f.eks. fallretter, damanlegg, pumpeverk, inntaksdam, tilløpstunnel, og kraftstasjon med turbin og generatorer frem til undervannet fra kraftstasjonen der dette faller ut i vassdrag eller sjø. Videre omfattes transformatorer som oppstilles i eller ved kraftstasjonen for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere.

Begrepet kraftanlegg, slik det er benyttet i sktl. § 18-1 annet ledd bokstav a, vil normalt ikke omfatte reservedeler, administrasjonsbygg, tjenesteboliger mv. Se HRD i Utv. 2015/1810 (Rt. 2015/1054) (SKS Produksjon AS) hvor det ble lagt til grunn at et administrasjonsbygg, to garasjebygg og en fjellhytte ikke kunne anses som en del av kraftanlegget.

K-5-4.6 Kraftverk/kraftstasjon

K-5-4.6.1 Generelt

Begrepe kraftverk og kraftstasjon betyr det samme, jf. sktl. § 18-1 annet ledd bokstav b.

Kraftverk/kraftstasjon er den del av kraftanlegget som står for produksjon av kraft, eksklusiv reguleringsanlegg. Dette vil være fjellhall, inkludert atkomsttunnel og bygninger som har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen. Dette omfatter bygninger hvor maskinteknisk utrustning for kraftproduksjon og annet utstyr som er nødvendig for kraftproduksjonen er plassert samt bygninger for styring, overvåking mv. Kraftstasjon omfatter også turbiner og generatorer frem til undervannet fra kraftstasjonen der dette faller ut i vassdrag eller sjø. Videre omfattes transformatorer som oppstilles i eller ved kraftstasjonen for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere.

K-5-4.6.2 Ett eller flere kraftverk/kraftstasjon(er)

Eier en person eller et selskap flere generatorer, må det i visse tilfelle tas standpunkt til om noen av disse sammen utgjør ett kraftverk eller flere atskilte kraftverk. Dette har særlig betydning for

- hvilken bestemmelse for verdsetting av kraftanlegg som kommer til anvendelse, jf. sktl. § 18-5, både når det gjelder grensen på 10.000 kVA i første til fjerde ledd og når det gjelder kraftanlegg under bygging i sjetted ledd
- vurderingen av om terskelen for særbeskatning av det enkelte kraftverk er overskredet, jf. sktl. § 18-2 annet ledd, jf. § 18-3 tiende ledd
- samordningsforbudet for negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2006 eller tidligere, jf. sktl. § 18-3 fjerde ledd.

Generatorer som er tilkoblet turbiner som har inntak i vassdraget på samme sted og utløp i vassdrag, sjø mv. på samme sted, slik at samme vannfall utnyttes, regnes å tilhøre ett kraftverk, jf. FSFIN § 18-2-3 annet ledd, § 18-3-3 annet ledd og § 18-5-2 annet ledd. Dette gjelder selv om generatorene skulle stå i forskjellige bygninger/fjellhaller. Regelen gjelder også for selskap med deltakerfastsetting, selv om skattleggingen foretas etter bruttometoden.

Er vilkårene ovenfor ikke oppfylt, regnes generatorene å tilhøre forskjellige kraftverk. Dette gjelder selv om de har samme eiere og står i samme bygning/fjellhall.

Som eksempler fra praksis, se avgjørelse fra skatteklagenemnda ved SFS i Utv. 2009/430 pkt. 2.2.3 (En kraftstasjon bygget som erstatning for to eksisterende kraftverk (magasinkraftverk) beliggende etter hverandre i en vannstreng ble ansett som ett nytt kraftverk.) Se også avgjørelse fra skatteklagenemnda ved SFS i Utv. 2009/431 pkt. 2.2.4 (En nybygget kraftstasjon ble ansett som investering i det eksisterende elvekraftverk).

K-5-4.7 Kraftforetak

Med kraftforetak menes bedrift som driver produksjon, omsetning, overføring og/eller distribusjon av vannkraft, jf. sktl. § 18-1 annet ledd bokstav d.

K-5-4.8 Reguleringsanlegg

Med reguleringsanlegg menes anlegg for regulering av vannføringen i et vassdrag med tilhørende rettigheter, jf. sktl. § 18-1 annet ledd bokstav c. Driftsmidler i reguleringsanlegg vil bl.a. være dammer, vannveier (tunneler, sjakter, kanaler og rør), luker, tverrslagsporter og pumpestasjoner.

K-5-5 Særregler for offentlig eide kraftforetak

K-5-5.1 Kommunale og fylkeskommunale kraftforetak

K-5-5.1.1 Formue

Fylkeskommuner og kommuner er ikke skattepliktige for formue i kraftforetak for eiendommer mv. som ligger innenfor (fylkes-) kommunens område, se sktl. § 2-30 første ledd bokstav c jf. § 2-5 første ledd bokstav d og annet ledd bokstav b. Dette gjelder enten foretaket er eid direkte eller som andel i et selskap med deltakerfastsetting.

For eiendommer mv. som ligger utenfor (fylkes-) kommunens område, vil det foreligge skatteplikt når eiendommen mv. er direkte eid eller eid som andel i et selskap med deltakerfastsetting. (Det skal ikke foretas deltakerfastsetting for interkommunale selskaper med delt ansvar, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav g.)

K-5-5.1.2 Inntekt

Fylkeskommuner og kommuner er skattepliktig for inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av elektrisk kraft utover omsetning av konsesjonskraft, se sktl. § 2-5 første ledd bokstav a og annet ledd bokstav a.

Dette gjelder enten foretaket er eid direkte eller som andel i et selskap med deltakerfastsetting. Videre gjelder det selv om kraftforetaket ligger helt eller delvis innen kommunens område. Om skatteplikt for gevinst ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel».

Om hjemfall, se [pkt. 4.4](#). Kommuners skatteplikt for vederlag av andel av anleggets verdi ved hjemfall må vurderes konkret basert på den enkelte avtale. I de tilfeller kommunen ikke driver produksjon av vannkraft, vil mottak av vederlag ved hjemfall ikke utløse skatteplikt etter sktl. § 2-5 annet ledd bokstav a. Dette gjelder uansett om vederlaget ytes i kontanter eller i form av kraft. Dette gjelder også ved avtaler om foregrepet hjemfall hvor Staten som har overtatt anlegget tildeler kommunen en andel av leieinntektene, se SKD 23. april 2013.

Dersom kommuner som mottar hjemfallskraft selger denne, vil inntekt og gevinst ved dette være skattepliktig etter sktl. § 2-5. Det er bare merverdien som den videre omsetning har medført som skal beskattes, se [SKD 23. april 2013](#).

K-5-5.2 Statsforetak

Statsforetak skal skattlegges på samme måte som aksjeselskap eid av det offentlige, se nedenfor.

K-5-5.3 Offentlig eide aksjeselskap mv.**K-5-5.3.1 Formue**

Formue i aksjer/andeler i aksjeselskaper eller likestilte selskaper, herunder interkommunale selskaper, er ikke skattepliktig for stat, fylkeskommune eller kommuner, jf. sktl. § 2-30 første ledd bokstav b og c. Aksjeselskaper som direkte eller indirekte er heleid av offentlig eier som nevnt, er fritatt fra plikten til å fylle ut rubrikkene om verdsetting av selskapets aksjer i skattemeldingen, jf. FSFIN § 4-12-5 første ledd siste punktum.

K-5-5.3.2 Inntekt

Inntekt av virksomhet drevet av aksjeselskaper og likestilte selskaper hvor aksjene eller andelen helt eller delvis er eid av det offentlige, skattlegges i utgangspunktet som andre aksjeselskaper. Dette gjelder også for interkommunale selskaper organisert i samsvar med lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav g.

Kommuners og fylkeskommuners inntekter av aksjer mv. omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-5 tredje ledd, jf. sktl. § 2-38. Se emnet «Fritaksmetoden».

K-5-6 Fastsettingsmåten for ansvarlige selskap mv.**K-5-6.1 Hovedregel**

For ansvarlige selskap (ANS og DA), kommandittselskap og indre selskap, skal det som hovedregel foretas deltakerfastsetting etter nettometoden.

K-5-6.2 Deltakerne selger kraft hver for seg

For ansvarlige selskap (ANS og DA), kommandittselskap og indre selskap som driver kraftproduksjon, men hvor deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis, skal deltakerfastsettingen foretas etter bruttometoden og ikke etter nettometoden. Sktl. § 10-40 til § 10-45 gjelder ikke for slike selskap, se sktl. § 10-40 annet ledd annet punktum. Om fastsetting etter bruttometoden, se emnet «Sameie – skattlegging etter bruttometoden». Dette gjelder selv om selskapet også driver omsetning og/eller overføring og/eller distribusjon av kraft i tillegg til produksjonen. Derimot vil det ikke gjelde for interkommunale ansvarlige selskap, se pkt. 6.3.

K-5-6.3 Interkommunale ansvarlige selskap

Ansvarlige selskap som er dannet av fylkeskommuner og/eller kommuner til fremme av økonomiske fellesinteresser, jf. lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, skal behandles som aksjeselskaper, jf. sktl. § 10-1 første ledd og § 2-2 første ledd bokstav g. Dette gjelder også for interkommunale selskaper organisert som DA etter selskapsloven, og som er organisert i henhold til lov om interkommunale selskaper. Som eksempel fra praksis, se forhåndsuttalelse fra SFS i Utv. 2009/403 pkt. 1.2.2.

K-5-7 Formue**K-5-7.1 Generelt**

Verdsetting av kraftanlegg er regulert i sktl. § 18-5 med tilhørende forskrifter. Disse reglene gjelder formue i kraftanlegg som i inntektsåret har generatorer med en påstemplet merkeytelse på minst 10 000 kVA, jf. sktl. § 18-5 femte ledd. Etter disse reglene skal verdien av kraftanleggsformuen fastsettes ved nåverdiregning av fremtidige inntekter og kostnader over ubegrenset tid, jf. sktl. § 18-5 første til fjerde ledd, samt FSFIN § 18-5. Også negative spotmarkedspriser skal tas med i beregningen.

Formuesverdien i kraftanlegg hvor generatorene har en samlet påstemplet merkeytelse på mindre enn 10 000 kVA, fastsettes etter de vanlige regler, dvs. til skattemessig verdi per 1. januar i fastsettingsåret, jf. sktl. § 18-5 femte ledd.

Verdsetting etter de vanlige reglene gjelder også for formue som ikke er en del av selve kraftanlegget, jf. pkt. 7.4.8.

Sktl. § 18-5 om verdsetting av kraftanlegg har betydning for

- fastsettingen av formuesskattegrunnlaget for skattytere som er skattepliktige for formue i kraftanlegg
- fordelingen av inntekten fra kraftverk mellom kommuner, jf. sktl. § 18-7 syvende ledd

- fordelingen av formue og naturressursskatt mellom kommuner, jf. sktl. § 18-7 første ledd, jf. sktl. § 18-2 første ledd
 - utskrivning av eiendomsskatt etter reglene i eiendomsskatteloven § 8 B-1 flg.
- Fastsetting av formuesverdien etter disse reglene skal foretas selv om den ikke får betydning for fastsettingen av formuesskatt for kraftforetaket eller dets eiere. Dette fordi formuesverdien vil ha betydning for fastsettingen av eiendomsskattegrunnlaget, se eiendomsskatteleva § 8 B-1 første ledd.

K-5-7.2 *Beregningsenhet*

Det enkelte kraftanlegg er beregningsenhet for formuesverdien i kraftanlegget, jf. FSFIN § 18-5-2.

For selskap med selskapsfastsetting og selskap med deltakerfastsetting etter nettometoden skal formuen fastsettes under ett på selskapets hånd. For kraftproduserende selskap som skattlegges etter bruttometoden skal formuen verdsettes særskilt for hver deltaker, se sktl. § 18-5 syvende ledd.

K-5-7.3 *Nærmere om grensen på 10 000 kVA*

Ved vurderingen av om grensen på 10 000 kVA er overskredet, er det avgjørende om de aktuelle generatorene inngår i ett kraftverk. Eier skattyter flere atskilte kraftverk, skal grensen på 10 000 kVA vurderes separat for hvert kraftverk. Om hva som anses som ett kraftverk, se pkt. 4.6.2.

I selskap med deltakerfastsetting skal grensen vurderes for hvert kraftverk i selskapet. Dette gjelder uavhengig av om selskapet skattlegges etter brutto- eller nettometoden.

Nyanskaffet generator som er satt i drift i løpet av året skal regnes med ved vurdering av om generatorene overstiger grensen på 10 000 kVA. Dette gjelder selv om generatoren bare har vært i drift i kort tid. Kraftverk som starter opp i løpet av inntektsåret, skal derfor takseres når de generatorene som er satt i drift i løpet av inntektsåret til sammen har en påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer pr 1. januar i fastsettingsåret.

Merkeytelsen til generatorer som midlertidig er satt ut av drift skal regnes med.

K-5-7.4 *Formuesverdi for kraftverk med påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer*

K-5-7.4.1 *Generelt*

Nåverdien av fremtidige inntekter og kostnader for kraftverk som har en samlet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer beregnes som følger, jf. sktl. § 18-5

$$\begin{aligned} & \text{Gjennomsnittlig indeksregulert brutto salgsinntekter siste fem inntektsår} \\ - & \text{ Gjennomsnittet av visse indeksregulerte driftskostnader for de siste fem årene som inngår i beregningen av grunnrenteskatt} \\ - & \text{ Gjennomsnittlig pliktig indeksregulert grunnrenteskatt for de siste fem år} \\ \hline = & \text{ Netto inntektsstrøm} \end{aligned}$$

Netto inntektsstrøm skal så kapitaliseres over uendelig tid. Ved nåverdieregningen brukes en diskonteringsrente som hvert år fastsettes av departementet ved forskrift. Diskonteringsrenten er satt til 4,5 prosent, jf. FSFIN § 18-8-4.

Når en har beregnet nåverdien for netto inntektsstrøm, skal en fra beløpet trekke nåverdien av fremtidige utskiftningskostnader, jf. sktl. § 18-5 første ledd tredje punktum. Nåverdieregningen for fremtidige utskiftningskostnader beregnes på eget skjema.

K-5-7.4.2 *Nærmere om beregning av fremtidige salgsinntekter*

Brutto beregnet salgsinntekt for det aktuelle inntektsåret fastsettes til gjennomsnittet av summen av inntektsårets og de fire foregående års beregnede salgsinntekter, jf. sktl. § 18-5 annet ledd. Har kraftverket vært omfattet av reglene om fastsetting av formuesverdi for kraftverk med merkeytelse på 10 000 kVA i mindre enn fem år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn, jf. sktl. § 18-5 annet ledd annet punktum.

Beregnet salgssinntekt for hvert av årene settes til spotmarkedsprisen per time multiplisert med faktisk produksjon i de tilhørende tidsavsnittene, jf. sktl. § 18-5 annet ledd. Salgssinntekter av konsesjonskraft fastsettes likevel etter faktisk oppnådde priser. I begge tilfeller skal også negative kraftpriser tas med i beregningen.

Hvis konsesjonskraften leveres fra flere kraftverk, skal salgssinntekten fordeles mellom kommunene etter sktl. § 18-7 sjette ledd, jf. § 18-3 annet ledd.

Salgssinntekten for de foregående år skal justeres med den årlige gjennomsnittsendringen i konsumprisindeksen til og med inntektsåret, jf. sktl. § 18-5 annet ledd siste punktum.

Dersom kraftverkets midlere produksjonsevne er varig redusert med 10 % eller mer, nedsettes beregningsgrunnlaget for brutto salgssinntekter tilsvarende, jf. FSFIN § 18-5-7. Midlere produksjon gir uttrykk for hvilken gjennomsnittlig årlig produksjon man kan forvente fra et kraftverk, og da som regel gjennomsnittet for en lang periode, typisk 60 år. Brutto salgssinntekter i alle år som inngår i grunnlagsperioden før produksjonen er redusert, reduseres prosentvis like mye som reduksjonen i midlere produksjonsevne. For at skattemyndighetene skal godkjenne slik reduksjon i midlere produksjonsevne, må det innhentes sakkyndig uttalelse fra Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE), jf. FSFIN § 18-5-7 siste punktum.

Dersom et kraftverk disponerer vannfall som helt eller delvis ble disponert av et annet kraftverk i grunnlagsperioden og beregningsgrunnlaget for dette kraftverket i grunnlagsperioden har blitt nedsatt som nevnt i forrige avsnitt, skal det førstnevnte kraftverket videreføre det andre kraftverkets beregningsgrunnlag for brutto salgssinntekter, jf. FSFIN § 18-5-6.

Ved beregningen av årlige brutto salgssinntekter som grunnlag for formuesverdsettingen, gjelder reglene om fastsetting av brutto salgssinntekter ved fastsettingen av grunnrenteskatt i sktl. § 18-3 annet ledd

bokstav a og FSFIN § 18-3 tilsvarende, jf. FSFIN § 18-5-5. Se [pkt. 10](#). Kontraktsprialternativet er ikke aktuelt ved formuesverdsettingen.

K-5-7.4.3 Nærmere om beregningen av gjennomsnittlige driftskostnader

Kostnader som skal gå til fradrag ved beregningen av brutto salgssinntekt utgjør etter sktl. § 18-5 tredje ledd første punktum gjennomsnittet av summen av inntektsårets og de fire foregående års kostnader i kraftverket som fradras ved beregningen av grunnrenteinntekten etter sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 og 2. Se nærmere [pkt. 10.20](#). De kostnader som omfattes er driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen, herunder kostnader til pumping og tap ved realisasjon av driftsmidler, konsesjonsavgift og eiendomsskatt. Avskrivninger som er knyttet til kraftproduksjon skal imidlertid ikke trekkes fra. Det gis heller ikke fradrag for høyprisbidraget da avgiften ikke er en «driftskostnad som regulært følger av kraftproduksjonen», se sktl. § 18-5 første ledd annet punktum jf. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1.

Har kraftverket vært omfattet av reglene om fastsetting av formuesverdi for kraftverk med merkestelse på 10 000 KVA i mindre enn fem år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn, jf. sktl. § 18-5 tredje ledd annet punktum.

Kostnadene justeres med den årlige gjennomsnittlige endringen i konsumprisindeksen til og med inntektsåret, jf. sktl. § 18-5 tredje ledd siste punktum.

K-5-7.4.4 Nærmere om fradrag for grunnrenteskatt

I beregningsgrunnlaget gjøres fradrag for gjennomsnittet av summen av inntektsårets og de fire foregående års pliktige grunnrenteskatt for kraftverket, se sktl. § 18-5 første ledd jf. tredje ledd. Det er den beregnede positive grunnrenteinntekten som etter sktl. § 18-3 sjette ledd annet punktum er fordelt på det enkelte kraftverk som skal legges til grunn, se sktl. § 18-5 tredje ledd annet punktum.

Har kraftverket vært omfattet av reglene om grunnrenteskatt i mindre enn fem år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn, jf. sktl. § 18-5 tredje ledd første punktum.

Grunnrenteskatten fra årene før inntektsåret skal justeres med den årlige gjennomsnittlige endring i konsumprisindeksen til og med inntektsåret, se sktl. § 18-5 tredje ledd siste punktum.

K-5-7.4.5 Nærmere om nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler

I beregningsgrunnlaget skal det gjøres fradrag for nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen og som i henhold til skattemessige

avskrivningsregler anses å ha begrenset levetid, se sktl. § 18-5 fjerde ledd første punktum jf. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3 og FSFIN § 18-5-8. Fradragsretten i formuesverdien etter disse reglene tilsvare fradragsretten i grunnrenteinntekten, se sktl. § 18 3 tredje ledd bokstav a nr. 3 og pkt. 10.20.7 og pkt. 10.20.8. Utskiftingskostnader for driftsmidler som ikke inngår i kraftanlegget, men som benyttes i kraftproduksjonen, kommer dermed til fradrag ved verdsettelsen av kraftanlegget.

Dersom et driftsmiddel er til nytte ved flere kraftverk eller også ved andre virksomheter enn kraftproduksjon, må avskrivningene fordeles forholdsmessig på samme måte som ved fordeling av fellesomkostninger, se Prop. 1 LS (2017–2018) s. 125 og nærmere pkt. 10.20.8. Dersom et driftsmiddel som ikke er en del av kraftanlegget etter sktl. § 18-1 annet ledd bokstav a benyttes i både kraftproduksjon og annen virksomhet, er det bare den andelen av driftsmidlet som benyttes i kraftproduksjonen som inngår i grunnlaget for fradraget etter sktl. § 18-5 første ledd, se sktl. § 18-5 fjerde ledd annet punktum jf. første punktum.

Dersom et driftsmiddel som ikke inngår i kraftanlegget etter sktl. § 18-1 annet ledd bokstav a delvis blir benyttet i kraftproduksjonen, kan den andel av driftsmidlet som ikke er knyttet til kraftproduksjonen skattlegges separat ved formuesfastsettingen dersom driftsmidlet ligger i samme kommune som kraftanlegget. Se sktl. § 18-5 fjerde ledd annet og tredje punktum. Reglene om fradrag for nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler gjelder både for driftsmidler som avskrives etter saldometoden og driftsmidler som skal avskrives lineært. Ved beregningen av nåverdien av fremtidige utskiftingskostnader for driftsmidler vil investeringskostnad, skattemessig levetid, gjenstående levetid og diskonteringsrente (realrenten) inngå som faktorer ved beregningen. Fradrag for fremtidige utskiftingskostnader gis i stedet for fradrag for avskrivninger.

Investeringskostnad ved fremtidig utskifting av driftsmidler settes lik sist observerte historiske anskaffelseskostnader for det aktuelle driftsmiddel på beregningstidspunktet, dvs. den 1. januar i takseringsåret, se FSFIN § 18-5-9 første ledd, jf. § 18-5-3 tredje ledd. Ved utskifting av fast teknisk installasjon i bygning som faller inn under saldogruppe j, skal investeringskostnaden reduseres med kostpris for den nye tekniske installasjonen, jf. FSFIN § 18-5-9 tredje ledd. Kroneverdien oppjusteres med konsumprisindeksen fra anskaffelsesåret til utgangen av inntektsåret.

For driftsmidler som er ervervet før 1. januar 1997, settes investeringskostnaden til den verdi som er lagt til grunn for vedkommende driftsmiddel i den skattemessige åpningsbalansen per 1. januar 1997, jf. FSFIN § 18-5-9 annet ledd. Ved utskifting av fast teknisk installasjon i bygning som faller inn under saldogruppe j, skal investeringskostnaden reduseres med kostpris for den nye tekniske installasjonen, jf. FSFIN § 18-5-9 tredje ledd. Det skal ikke tas hensyn til beregnede avskrivninger fra driftsmidlets anskaffelsestidspunkt og frem til 1. januar 1997. Kroneverdien oppjusteres med endringer i konsumprisindeksen fra 1. januar 1997 til 1. januar i takseringsåret.

Gjenstående levetid for driftsmidler som er i bruk, settes i utgangspunktet til den gjenstående skattemessige levetiden for driftsmidlet. Gjenstående skattemessig levetid tilsvare den lovforutsatte skattemessige levetiden for det enkelte driftsmidlet, fratrukket driftsmidlets alder, se FSFIN § 18-5-10 første ledd, jf. § 18-5-11 annet, tredje og femte ledd.

Lovforutsatt skattemessig levetid for driftsmidler som avskrives lineært etter sktl. § 18-6 første ledd bokstav a, dvs. dammer, tunneler, rørgater og kraftstasjoner, er 67 år. For driftsmidler som avskrives etter sktl. § 18-6 første ledd bokstav b, dvs. maskinteknisk utrustning i kraftstasjon, generatorer, rør, foring i sjakt/tunnel, luker etc., er skattemessig levetid 40 år.

For driftsmidler som avskrives lineært etter sktl. § 18-6 kan gjenstående skattemessige levetid ikke settes lavere enn 40 år for avskrivningsgruppe a og 15 år for avskrivningsgruppe b, se sktl. § 18-5 fjerde ledd fjerde punktum.

For driftsmidler som saldoavskrives er lovforutsatt skattemessig levetid i de ulike avskrivningsgruppene som følger, jf. FSFIN § 18-5-11 tredje ledd

- avskrivningsgruppe a: 5 år
- avskrivningsgruppe c: 7 år
- avskrivningsgruppe d og e: 8 år
- avskrivningsgruppe f: 14 år
- avskrivningsgruppe g: 31 år

- avskrivningsgruppe h: 38 år
- avskrivningsgruppe i: 67 år
- avskrivningsgruppe j: 20 år

Driftsmidler i avskrivningsgruppe a, c og d kan vurderes under ett med en gjennomsnittlig skattemessig levetid på 7 år, jf. FSFIN § 18-5-11 fjerde ledd. Dette forutsetter at driftsmidlene i disse gruppene kan anses som en del av kraftanlegget.

Driftsmidler som kan henføres til saldogruppe j, bedømmes under ett sammen med bygget ved beregning av fremtidige utskiftningskostnader. Dette gjelder når driftsmidlet er ervervet før 1. januar 2010. Tilsvarende gjelder påkostninger foretatt før 1. januar 2010 på slike driftsmidler. Se FSFIN § 18-5-11 femte ledd.

Gjenstående levetid fastsatt med utgangspunkt i avskrivningsreglene, kan fravikes dersom skattemyndighetene finner grunn til det etter en befarung, se sktl. § 18-5 fjerde ledd femte punktum og FSFIN § 18-5-10 annet ledd og § 18-5-13. Skattekontoret kan engasjere sakkynning bistand når det skal foretas befarung, jf. sktfvl. § 2-12. Som hovedregel skal det benyttes et særskilt takstutvalg oppnevnt av Skattedirektoratet i medhold av sktfvl. § 9-8 fjerde ledd.

For driftsmidler som saldoavskrives i saldogruppe g eller i, kan gjenstående skattemessige levetid ikke settes lavere enn 10 år, jf. sktl. § 18-5 fjerde ledd siste punktum.

For eiendomsskatteformål er det innført en minimums- og maksimumsverdi, jf. eiedoms-skattelova § 8 B-1 fjerde ledd. Verdien av kraftanlegg skal ikke settes lavere enn kr 0,95, og ikke høyere enn kr 2,74 pr. kWh av 1/7 av grunnlaget for anleggets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks forutgående år, sml. sktl. § 18-2 annet ledd. Har anlegget vært i drift i færre en syv år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn for beregningen.

K-5-7.4.6 Kraftanlegg som ikke er satt i drift

Formuesverdien i kraftanlegg som ikke er satt i drift, settes lik investert kapital ved utgangen av inntektsåret, se sktl. § 18-5 sjette ledd. Ved oppgradering av eksisterende kraftverk skal formuen verdsettes etter reglene i sktl. § 18-5 første ledd til fjerde ledd. Det skal ikke i tillegg fastsettes formuesverdi for nye anleggsdeler etter bestemmelsen i sktl. § 18-5 sjette ledd, se FIN 7. mai 2008.

K-5-7.4.7 Overføringsnett og distribusjonsnett

Formue i anlegg for overføring og distribusjon av kraft, settes alltid til skattemessig verdi ved inntektsårets utgang, se sktl. § 18-5 åttende ledd.

For overføringsnett og distribusjonsnett skjer taksering for eiendomsskatteformål av kommunen etter de alminnelige regler i eiendomsskatteloven.

K-5-7.4.8 Annen formue

Formue for øvrig i kraftforetak verdsettes etter de vanlige regler, se emnet «**Formue**». Dette vil for eksempel gjelde administrasjonsbygg, verkstedbygg, garasjer, arbeidsbrakker, tjenesteboliger mv. Videre vil dette gjelde for løse driftsmidler som f.eks. anleggsmaskiner, helikoptre, snøscootere, for reservedeler, for finansielle eiendeler og dessuten for immaterielle verdier.

K-5-7.5 Gjeld

Det er ikke særregler for gjeldsfradrag i kraftforetak. Om gjeldsfradrag, se emnet «**Gjeld**».

Om fradrag for gjeld i fylkeskommunale eller kommunale foretak, se sktl. § 4-53 første ledd.

K-5-7.6 Mer-/mindreinntekt av nettvirksomhet

Mer-/mindreinntekt, se [pkt. 8.2.2](#), anses ikke som henholdsvis gjeld eller fordring, og får dermed ikke betydning ved formuesfastsettingen.

K-5-8 Alminnelig inntekt

K-5-8.1 Generelt

Alminnelig inntekt i kraftforetak fastsettes og skattlegges etter samme regler som for andre virksomheter/selskap. Det gjelder imidlertid særregler om lineær avskrivning for særskilte driftsmidler i kraftanlegg, se nedenfor.

Om kommuners og fylkeskommuners videresalg av mottatt konsesjonskraft, se [pkt. 8.9.4](#).

Eiendomsskatt er fradragsberettiget i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 6-15 første punktum. Det gis ikke fradrag for høyprisbidrag etter Stortingets vedtak om avgift på kraftproduksjon, se sktl. § 6-15 tredje punktum.

Om behandling av reservedeler, se emnet «[Varebeholdning](#)».

Ved fastsetting av alminnelig inntekt, gjelder reglene om underskuddsoverføring og underskuddsfremføring fullt ut, se emnet «[Underskudd](#)». Dermed vil f.eks. en kommunes fradragsberettigede underskudd på andel i selskap med deltakerfastsetting kunne trekkes fra i kommunens skattepliktige overskudd fra et heleid kraftforetak.

Om fradrag for gjeldsrenter i fylkeskommunale eller kommunale foretak, se sktl. § 6-40 fjerde ledd. Om begrensning av rentefradragethvor flere fylkeskommuner og kommuner eier kraftforetak og skal ses under ett ved nærstående vurderingen, jf. sktl. § 6-41 femte ledd tredje avsnitt, se emnet «[Rentekostnader – fradragsbegrensning i konsern og mellom nærstående](#)», [pkt. 8.1](#).

K-5-8.2 Tidfesting av inntekter og kostnader

K-5-8.2.1 Generelt

Tidfesting av inntekter og kostnader skal som hovedregel skje etter realisasjonsprinsippet, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

K-5-8.2.2 Mer-/mindreinntekt i nettvirksomhet

Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) regulerer hvor store inntekter netteier (foretak) kan kreve som vederlag i monopolvirksomheten. Reguleringen skjer med hjemmel i forskrift 11. mars 1999 nr. 302 om økonomisk og teknisk rapportering, inntektsramme for nettvirksomheten og tariffen (tarifforskriften).

I henhold til tarifforskriften § 7-2 fastsetter NVE ved enkeltvedtak årlig tillatt inntektsramme for nettvirksomheten etter utgangen av det enkelte år. Videre fastsetter NVE ved enkeltvedtak årlig mer- eller mindreinntekt for virksomheten, se tarifforskriften § 7-5.

Merinntekt er en positiv differanse mellom faktiske inntekter fratrukket tillatte inntekter. Merinntekten inkludert renter skal tilbakeføres til kundene gjennom beregningen av tariffene.

Mindreinntekt er en negativ differanse mellom faktiske inntekter fratrukket tillatte inntekter. Mindreinntekten inkludert renter kan hentes inn fra kundene gjennom beregning av tariffene.

Nettvirksomheten skal håndtere merinntekt og mindreinntekt slik at saldo over tid går mot null. Korreksjonen skjer gjennom å øke eller senke tariffen for senere år (selskapet har ikke rett til å tilleggsfakturere kunden for mindreinntekten, og tilsvarende har kunden ikke krav på å få utbetalt merinntekten direkte fra selskapet).

Det er de faktiske inntektene fra nettvirksomheten det enkelte inntektsår som skal legges til grunn for tidfestingen, ikke inntektsrammen.

Merinntekt skattlegges det inntektsår merinntekten oppstår. Selskapet anses å ha fått en ubetinget rett til merinntekten det året netjtjenesten er levert, det vil si det år strømmen faktisk leveres, jf. sktl. § 14-2.

Mindreinntekt skattlegges ikke i det inntektsår mindreinntekten oppstår. Selskapet anses ikke å ha fått en ubetinget rett til mindreinntekten dette året, jf. sktl. § 14-2. Mindreinntekten hentes inn gjennom tariffing av fremtidige ytelser av netjtjenester, dvs. gjennom fremtidig levering av strøm.

K-5-8.3 Driftsmidler, generelt

Kraftforetak skal i utgangspunktet avskrive driftsmidler etter de vanlige regler, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)». Det er egne regler for avskrivning av visse driftsmidler som er særskilte i kraftproduksjonen, se nedenfor.

Fallretter er immaterielle driftsmidler. Normalt er rettigheten stettevarig. Om stettevarige rettigheter, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)». Rettigheten kan da ikke avskrives lineært, men kan etter sktl. § 6-10 tredje ledd eventuelt avskrives skjønsmessig hvis verdifallet er åpenbart, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)». Er rettigheten tidsbegrenset eller er kraftanlegget undergitt hjemfallsrett, skal kostprisen avskrives med like store årlige fradrag over tiden frem til rettigheten opphører/tidspunkt for hjemfall.

Hvorvidt atkomstveier er avskrivbare må vurderes etter de alminnelige reglene, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

K-5-8.4 Driftsmidler, særskilt om nettvirksomhet

Fysiske driftsmidler i nettvirksomhet skal saldoavskrives, jf. sktl. § 14-41 og § 14-43. De særskilte driftsmidlene i nettvirksomhet går under samlebetegnelsen elektroteknisk utrustning i kraftforetak.

Elektroteknisk utrustning skal inngå i saldogruppe g med avskrivningssats 5 %. Hvert driftsmiddel skal inn på egen saldo.

Elektroteknisk utrustning vil omfatte slike driftsmidler både i kraftanlegg og i fordelingsnett, så som transformatorer, koblingsanlegg, kabler i kraftverk og overførings- og distribusjonslinjer, jord- og sjøkabler, transformatorer og koblingsanlegg i overførings- og distribusjonsnett.

Transmisjonsnett, regionalnett og de enkelte distribusjonsnett anses hver for seg å utgjøre ett driftsmiddel. Innenfor hvert nett skal alle komponentene, så som linjer, kabler, bryterfelt, koblingsanlegg og transformatorer med tilhørende bygningsmessige konstruksjoner og som til sammen utgjør de enkelte nett og er forutsetninger for dets funksjon, anses som ett driftsmiddel.

Om avskrivning på strømmålere for nettselskaper, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.31.

K-5-8.5 Driftsmidler, visse særskilte driftsmidler i produksjon av kraft

K-5-8.5.1 Generelt

Visse særskilte driftsmidler i produksjon av kraft skal avskrives lineært. Dette gjelder også for små-, mini- og mikrokraftverk. Reglene omfatter følgende driftsmidler delt etter avskrivningssatser, jf. sktl. § 18-6 første ledd

- 1,5 % for damanlegg, tunneler, kraftstasjonsbygninger, kraftstasjonsanlegg i fjellet inklusiv atkomsttunnel, og rørgater (men ikke selve rørene, se strekpunktet nedenfor)
- 2,5 % for maskinteknisk utrustning i kraftstasjoner herunder generatorer og rør, foring i sjakt og/eller tunneler, luker, rister, pumpestasjon i reguleringsanlegg etc.

Hvert driftsmiddel skal avskrives separat. Om separat avskrivning av påkostninger, se nedenfor.

Grunnlaget som den årlige avskrivningen beregnes av, er den historiske kostpris. For kraftforetak som fikk fastsatt inngangsverdi per 1. januar 1997 etter overgangsreglene, er avskrivningsgrunnlaget den valgte verdi før fradrag for beregnede avskrivninger frem til 1997 (gjenskaffelsesverdi per 1. januar 1997 eller historisk kostpris inklusive påkostninger) som skal legges til grunn, se sktl. § 18-8.

Om gjennomføring av lineære avskrivninger, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

Det er ikke anledning til å forhøye den maksimale avskrivningssatsen med den begrunnelse at man har unnlatt å foreta full avskrivning et tidligere år.

Det er ikke anledning til å ta igjen forsømte avskrivninger ved en forlengelse av avskrivningsperioden utover hhv. 67 og 40 år.

K-5-8.5.2 Påkostning på særskilte driftsmidler i kraftanlegg

Påkostning på de særskilte driftsmidler i kraftanlegg som skal avskrives lineært, skal avskrives separat og med samme sats som for driftsmidlet. Påkostningen vil ha like lang avskrivningsperiode, og vil derfor utløpe på et senere tidspunkt enn for selve driftsmidlet. Dette gjelder også for små-, mini- og mikrokraftverk.

K-5-8.6 Driftsmidler, kraftanlegg påheftet hjemfallsrett

K-5-8.6.1 Avskrivningssats

Driftsmidler må i utgangspunktet avskrives etter de vanlige regler uavhengig av hjemfallsretten. Hjemfall til staten kan imidlertid begrunne en raskere tidfesting av avskrivningsfradragene ved lineære avskrivninger, jf. sktl. § 14-50 og § 18-6 annet ledd. Skattyter kan velge å kostnadsføre inngangsverdien med like beløp hvert år fra ervervsåret eller det året avskrivninger endres, frem til året for hjemfall. Dette gjelder både driftsmidler som skal saldoavskrives og driftsmidler som skal avskrives lineært.

Overføringsnettet omfattes ikke av hjemfallet.

K-5-8.6.2 Hjemfall

Hjemfall er ikke en realisasjon av de driftsmidler som hjemfaller vederlagsfritt til staten. Eventuelt tap vil være fradragsberettiget etter reglene om tap i virksomhet. Om opphør av skatteposisjoner, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**».

K-5-8.7 Driftsmidler, realisasjon

K-5-8.7.1 Generelt

Gevinst eller tap ved et kraftforetaks realisasjon av driftsmidler skal i utgangspunktet behandles fullt ut etter de vanlige regler, se emnet «**Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel**».

Ved realisasjon av driftsmidler som er særskilte for kraftanlegg og som avskrives lineært, kan salgssummen helt eller delvis inntektsføres i salgsåret. Gevinst eller tap, etter eventuell inntektsføring av salgssum, skal overføres til gevinst- og tapskonto, se emnet «**Gevinst- og tapskonto**».

K-5-8.7.2 Skattefritak for gevinst ved realisasjon

Gevinst ved samlet realisasjon av særskilte driftsmidler i kraftanlegg som nevnt i sktl. § 18-6 første ledd og fallrettigheter eller andel av slike, er unntatt fra skatteplikt dersom overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktet for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres, jf. sktl. § 9-3 syvende ledd. Dersom det ved slik samlet skattefri realisasjon ytes aksjer som vederlag, skal inngangsverdien på vederlagsaksjene fastsettes etter hovedregelen i sktl. § 10-32 annet ledd. Skattefritak for gevinst kan kun oppnås dersom de særskilte driftsmidlene som utgjør et kraftanlegg og tilhørende fallrettighet overdras sammen, se urd. i Utv. 2016/747 (Troms Kraft AS). Se også [BFU 08/2011](#).

Etter sktl. § 10-32 annet ledd skal inngangsverdien på aksjer i utgangspunktet settes til det beløp skattyter har betalt for aksjene dersom ikke annet er bestemt. «Det beløp skattyter har betalt for aksjene» vil her være den virkelige verdi (netto) av tingsinnskuddet.

K-5-8.8 Driftsmidler, inngangsverdi for driftsmidler ervervet etter 1. januar 1997

Inngangsverdien for driftsmidler ervervet etter 1. januar 1997 settes til kostpris. Ved erverv av et kraftforetak, må kostprisen for foretaket fordeles på de enkelte driftsmidler i den utstrekning dette har betydning for skattleggingen. Se for øvrig emnet «**Inngangsverdi**».

K-5-8.9 Særregler for kraftforetak som direkte eller indirekte eies av det offentlige

K-5-8.9.1 Avgrensning av skatteplikt/fradragsrett for offentlig eide kraftforetak

Kommune og fylkeskommune, nedenfor kalt den offentlige eier, har begrenset skatteplikt. Inntekter knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av elektrisk kraft er som hovedregel skattepliktig, med unntak av omsetning av konsesjonskraft, jf. sktl. § 2-5 første og annet ledd. Den offentlige eier kan i tillegg til å drive virksomhet med skattepliktig omsetning av kraft også selge konsesjonskraft som er skattefri og/eller drive annen virksomhet som er unntatt fra skatteplikt. Butikk- og installasjonsvirksomhet anses ikke som virksomhet knyttet til produksjon, overføring, distribusjon eller omsetning av elektrisk kraft. Dersom butikk- og installasjonsvirksomheten er organisert som en offentlig forvaltningsbedrift innen kommunens/fylkeskommunens område, vil offentlig eier være fritatt for inntektsskatt, jf. sktl. § 2-30 første ledd bokstav c. Om butikk- og installasjonsvirksomheten er organisert som en offentlig forvaltningsbedrift må avgjøres etter en konkret vurdering i det enkelte tilfelle. Kommunale

forvaltningsbedrifter er juridisk en del av den kommunale forvaltningen, og det er kommune-loven som regulerer driften av disse bedriftene.

Det oppstår derfor et behov for å avskjerme den skattepliktige virksomheten fra den offentlige eiers øvrige virksomhet og økonomi. En må derfor fordele bruttoinntekter og kostnader mellom skattepliktig omsetning av annen kraft og eventuell skattefri virksomhet, herunder omsetning av konsesjonskraft. Om fordeling av bruttoinntekter ved omsetning av kraft på den skattefrie omsetning av konsesjonskraft og skattepliktige omsetning av annen kraft, se nedenfor.

Kostnader kommer bare til fradrag i den skattepliktige omsetning av kraft i den utstrekning den offentlige eier dokumenterer at vedkommende kostnad faktisk knytter seg til den skattepliktige omsetningen av kraft. Kostnader som er felles for omsetning av kraft og for annen kommunal virksomhet må fordeles skjønnsmessig. Om fordeling av kostnadene ved omsetning av kraft på den skattefrie omsetning av konsesjonskraft og skattepliktige omsetning av annen kraft, se nedenfor.

K-5-8.9.2 Fradrag for finanskostnader, renter av gjeld til eierkommunen

I de tilfeller en kommune/fylke eier et kraftforetak organisert som kommunal forvaltningsbedrift etter reglene i kommuneloven, vil kommunen og kraftforetaket være samme retts- og skattesubjekt. I utgangspunktet kan derfor disposisjoner mellom kommunen og forvaltningsbedriften ikke tillegges skattemessig virkning. Fra dette utgangspunktet er det i sktl. § 18-4 gjort et unntak for låneforhold mellom kraftforetak eid av kommune/fylkeskommune og eierkommunen. Slike låneforhold skal tillegges selvstendig betydning når låneforholdet er vedtatt av kommunestyret. (Låneforholdet kan ikke vedtas av annet organ enn kommunestyret, se URD 12. februar 2010 (Eiker, Modum og Sigdal tingrett) i Utv. 2010/612. Det samme gjelder for kraftforetak som er eid av selskap eller sameie med deltakerfastsetting etter bruttometoden, for så vidt angår renter på gjeld til deltaker som er en kommune/et fylke. Derimot vil selskapet i slike tilfeller ikke kunne kreve fradrag for renter av gjeld til deltaker som ikke er kommune/fylke.

Kommuner og fylkeskommuner er ikke skattepliktige for renteinntekter, se sktl. § 2-5 første ledd bokstav d og annet ledd bokstav b. For kraftforetaket vil rentekostnaden være en fradragsberettiget kostnad som vil redusere det skattepliktige overskuddet. Armlengdes prising kreves, dvs. at den renten uavhengige kontraktsparter ville satt skal legges til grunn, se sktl. § 13-1 og emnet «Tilsidesettelse – internprising og interessefelleskap».

K-5-8.9.3 Konsernbidrag

Aksjeselskap mv. som driver produksjon, overføring og/eller salg av kraft, kan yte og motta konsernbidrag etter de vanlige regler. Dette gjelder også for selskap som er eid av det offentlige. Om konsernbidrag, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag».

K-5-8.9.4 Salg av konsesjonskraft, generelt

Fylkeskommuner og kommuner, nedenfor kalt offentlige eiere, er ikke skattepliktig for sitt eventuelle videresalg av mottatt konsesjonskraft, jf. sktl. § 2-5 første ledd bokstav a og annet ledd bokstav a. Inntekt av nettleie ved distribusjon av konsesjonskraften omfattes av skattefritaket. Salg av annen innkjøpt kraft og egenprodusert kraft omfattes ikke av skattefritaket.

Når omsetning av konsesjonskraft skjer for den offentlige eiers regning og risiko gjennom eget selskap, skal inntekter og kostnader knyttet til videresalget, skattemessig tilordnes den offentlige eier direkte.

K-5-8.9.5 Salg av konsesjonskraft, fordeling av bruttoinntekt på salg av konsesjonskraft og annen kraft

Omsetter offentlige eiere både konsesjonskraft og annen kraft, egenprodusert eller innkjøpt, skal brutto salgsinntekter knyttet til omsetning av kraft, fordeles mellom det skattefrie salg av konsesjonskraft og skattepliktige salg av annen kraft etter forholdet mellom omsatt kvantum av slik kraft i løpet av inntektsåret. På samme måte må vederlag for nettleie fordeles mellom den skattefrie og skattepliktige del. Ved denne fordelingen holdes levering av fri strøm til grunneiere utenfor.

K-5-8.9.6 *Salg av konsesjonskraft, fordeling av kostnader på salg av konsesjonskraft og annen kraft*

Kostnader som utelukkende knytter seg til den skattepliktige omsetning av kraft, og ikke for noen del til skattefri omsetning av konsesjonskraft, kommer fullt ut til fradrag i den skattepliktige inntekt. Dette vil f.eks. omfatte kostnader ved kjøp av annen kraft og kostnader ved egenproduksjon av kraft. Kostnadene som er felles for omsetning av konsesjonskraft og annen kraft fordeles forholdsvis mellom det skattefrie salg av konsesjonskraft og skattepliktige salg av annen kraft etter forholdet mellom omsatt kvantum av slik kraft i løpet av inntektsåret. Dette vil bl.a. omfatte kostnader til administrasjon i forbindelse med salg av kraft og kostnader til overføring og distribusjon av kraft.

Skattyter som omsetter konsesjonskraft i tillegg til annen kraft, skal i skattemeldingen spesifisere omsetningen av konsesjonskraften.

K-5-8.10 *Realisasjon av enkeltpersonforetak*

Om skatteplikt og beregning av gevinst/tap ved realisasjon av kraftforetak organisert som enkeltpersonforetak, se emnet «[Enkeltpersonforetak – realisasjon](#)». Disse reglene gjelder også ved det offentlige realisasjon av heleide kraftforetak.

K-5-8.11 *Realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting eller sameie*

K-5-8.11.1 *Deltakerfastsetting etter nettometoden*

Om skatteplikt og beregning av gevinst/tap ved salg av andel i selskap med deltakerfastsetting etter nettometoden, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)».

K-5-8.11.2 *Deltakerfastsetting etter bruttometoden*

Realisasjon av andel i selskap eller sameie med deltakerfastsetting etter bruttometoden, anses i prinsippet som salg av en forholdsmessig andel i hvert enkelt formuesobjekt. Gevinst vil være skattepliktig og tap vil være fradragsberettiget. Dette gjelder også for fylkeskommuner og kommuner. Se for øvrig emnet «[Sameie – skatlegging etter bruttometoden](#)».

K-5-8.12 *Realisasjon av aksjer/andeler i aksjeselskap mv.*

K-5-8.12.1 *Generelt*

Gevinst og tap ved realisasjon av aksjer i aksjeselskap som driver produksjon, omsetning, overføring og/eller distribusjon av elektrisk kraft er skattepliktig/fradragsberettiget etter de vanlige regler, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)». Det samme gjelder for realisasjon av andeler i likestilte selskap, herunder interkommunale selskap.

Fritaksmetoden medfører at aksjeselskap mv. og kommuner og fylkeskommuner ikke skal skatlegges for gevinster eller få fradrag for tap ved salg av aksjer mv. i selskap som driver produksjon, omsetning, overføring og/eller distribusjon av elektrisk kraft. For kommuner og fylkeskommuner, se sktl. § 2-5 tredje ledd, jf. sktl. § 2-38. Det skal likevel inntektsføres 3 % av utbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd og emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 4.

K-5-9 *Personinntekt*

Det er ikke særregler for fastsetting av beregnet personinntekt i kraftforetak. Fastsetting av personinntekt kan være aktuelt i f.eks. små-/mini-/mikrokraftverk som drives som enkeltpersonforetak, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)».

K-5-10 *Grunnrenteinntekt*

K-5-10.1 *Generelt*

Eier av kraftverk i Norge over en viss størrelse, skal svare grunnrenteskatt til staten på grunnlag av en grunnrenteinntekt beregnet ved det enkelte kraftverk etter reglene i sktl. § 18-3. Reglene om grunnrenteinntekt gjelder for kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på minst 10 000 kVA, jf. sktl. § 18-3 tiende ledd. Ved vurderingen av om grensen på 10 000 kVA er overskredet, er det avgjørende hva som er ett kraftverk. Om dette, se [pkt. 4.6.2](#).

Grunnrenteinntekten for det enkelte kraftverket settes ifølge sktl. § 18-3 annet og tredje ledd og FSFIN § 18-3-31 tredje ledd til

	Beregnet brutto salgsinntekt
+	Gevinst ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen,
+	Driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft
+	Inntekt fra utstedte el-sertifikater
+	Inntekt fra utstedte opprinnelsesgarantier
+	Vederlag til kraftprodusent ved avslutning eller endring av en fastpriskontrakt
=	Brutto grunnrenteinntekt
-	Driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen
-	Eiendomsskatt
-	Konsesjonsavgift
-	Skattemessige avskrivninger av driftsmidler tilknyttet kraftproduksjonen
-	Tap ved realisasjon av driftsmidler
-	Investeringskostnader som fra og med inntektsåret 2021 kan fradragsføres direkte i grunnlaget for grunnrenteinntekten
=	Beregnet friinntekt
-	Særlig beregnet selskapsskatt
-	Vederlag fra kraftprodusent ved avslutning eller endring av en fastpriskontrakt
=	Årets grunnrenteinntekt (før fradrag for tidligere års negative grunnrenteinntekt)

Inntektsårets investeringskostnader som ellers er aktiveringspliktige, kan fradragsføres direkte i grunnrenteinntekten i stedet for å avskrives (kontantstrømskatt), se sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum. Fradragsretten gjelder for nye investeringer i kraftverk (nybygg), reinvesteringer og opprustning og utvidelse av eksisterende kraftverk. Videre er det fradragsrett for en særlig beregnet selskapsskatt for den delen av virksomheten som er grunnrenteskatteskattpliktig, se sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav c og [pkt. 10.22](#). Kostnader til erverv av kraftanlegg og kostnader til erverv av fallrettigheter kan ikke fradragsføres umiddelbart, se sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 annet og tredje punktum. Det gis ikke fradrag i grunnrenteinntekten for avskrivninger eller friinntekt for driftsmidler som fradragsføres umiddelbart og de fradragsførte kostnadene inngår ikke i gevinstberegningen ved en senere realisasjon av driftsmidlet. Se nærmere om dette i [pkt. 10.20.10](#).

Underskudd eller tap fastsatt etter reglene for alminnelig inntekt, kan ikke trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt. Naturressursskatt kan ikke trekkes fra i grunnrenteinntekt eller grunnrenteskatt.

Siden friinntekt etter sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b første punktum skal beregnes fra det tidspunktet det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden, jf. annet punktum, og siden investeringskostnader kan fradragsføres når driftsmidlene erverves, kan det beregnes (negativ) grunnrenteinntekt fra dette tidspunktet, dvs. før kraftverket er satt i drift. Se nærmere i [Ot.prp. nr. 1 \(2006–2007\) pkt.8](#).

Negativ grunnrenteinntekt fra ett kraftverk skal trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt fra et annet kraftverk som skattyter eier. For negativ grunnrenteinntekt som ikke kan utnyttes på denne måten, skal skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten utbetales ved skatteoppgjøret, jf. sktl. § 18-3 femte ledd annet punktum og [pkt. 10.23.3](#).

Negativ grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere kan som hovedregel bare trekkes fra i senere års positive grunnrenteinntekt fra det samme kraftverket, jf. sktl. § 18-3 fjerde ledd og [pkt. 10.23.2](#). Slik negativ grunnrenteinntekt som var i behold ved utløpet av inntektsåret 2020 skulle nedjusteres med selskapsskattesatsen med faktoren 0,78 (1-0,22), som følger av at den

negative grunnrenteinntekten f.o.m inntektsåret 2021 kan fradragsføres mot en høyere grunnrenteskattesats (jf. neste avsnitt), se overgangsregel i endringslov 22. desember 2021 nr. 152 til sktl. § 18-3 tredje ledd del V.

Skattesatsen for grunnrenteinntekten fastsettes av Stortinget hvert år. For 2023 er den fastsatt til 57,7 %, jf. SSV § 3-4.

K-5-10.2 Beregningsenhet

Det enkelte kraftverk er beregningsenhet for grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 første ledd og FSFIN § 18-3-3 første ledd. Om hva som er ett kraftverk, se [pkt. 4.6.2](#).

Grunnrenteinntekten skal fastsettes særskilt for hvert enkelt kraftverk, selv om flere kraftverk eies av samme eier, herunder samme aksjeselskap eller likestilt selskap. I selskap som skattlegges etter nettometoden, skal grunnrenteinntekten fastsettes på selskapets hånd, fordelt på hvert kraftverk. Deretter skal grunnrenteinntekten for hvert kraftverk fordeles på deltakerne. For selskap som skattlegges etter bruttometoden, fastsettes grunnrenteinntekten særskilt for hver deltakers andel i hvert kraftverk i selskapet, jf. sktl. § 18-3 ellefte ledd og FSFIN § 18-3-3 første ledd annet punktum.

K-5-10.3 Hvem som anses som eier av kraftverket

K-5-10.3.1 Generelt

Reglene om grunnrenteskatt gjelder for eiere av kraftverk, jf. sktl. § 18-3 første ledd og FSFIN § 18-3-2. For selskaper som skattlegges etter bruttometoden beregnes det grunnrenteinntekt for den enkelte deltaker, jf. sktl. § 18-3 ellefte ledd og FSFIN § 18-3-3 første ledd annet punktum.

K-5-10.3.2 Skattyter med rett til uttak av kraft

Skattyter som har rett til uttak av kraft, kan etter en konkret vurdering bli ansett som reell eier av kraftverket. Ved denne vurderingen vil det være avgjørende om den uttaksberettigede har de vesentligste eierbeføyelsene knyttet til kraftverket eller en andel av dette og den økonomiske risikoen. Følgende momenter vil være sentrale

- om rettighetshaveren har rett til å selge eller hindre salg av kraftverket/andelen
- om rettighetshaveren har rett til å pantsette kraftverket/andelen
- om rettighetshaveren har rett til å delta i videre utbygging
- om rettighetshaveren har rett til å bestemme produksjonsvolum og -tid
- om rettighetshaveren har rett til å bestemme uttaksprofil i detalj
- om rettighetshaveren har plikt til å dekke en forholdsmessig andel av investerings- og driftskostnadene
- kraftverkets restverdi ved utløpet av perioden

Det gjelder ikke noe krav om minstetid for uttaksrettighetens varighet. Det avgjørende er en samlet vurdering av hva som er avtalt om eierbeføyelser, finansiering og risiko. Se nærmere [Ot.prp. nr.1 \(2003–2004\) kap.10.8.5](#).

I HRD i Utv. 2005/473 (Rt. 2005/394) (Gloppen) ble en leietaker etter en kraftverksleieavtale ansett som skattesubjekt for grunnrenteskatten i leieperioden. Avtalen var inngått for en periode på 20 år mot et engangsvederlag, uten adgang til oppsigelse. Det ble lagt vekt på at utleieren hadde et periferet forhold til anlegget og at leietakeren bestemte over produksjonen og disponerte fullt ut verdien av dette, uten at dette ble reflektert i den leie som ble betalt.

I HRD i Utv. 2009/667 (Rt. 2009/441) hadde Nordkraft AS en rett til å disponere 17,5 % av kraften fra Kobbelv kraftverk. En avtale om overdragelse av 89 % (senere endret til 87 %) av Nordkrafts andel av kraften over en periode på 55 år mot engangsvederlag ble ansett som en overføring av eiendomsretten til en andel av kraftverket, jf. sktl. § 9-2. En etterfølgende heving av avtalen ble ansett som et tilbakekjøp. Det ble lagt vekt på at det ifølge avtalen om overdragelse var kjøperen som skulle disponere all kraft og dermed bestemme produksjonsprofil. Kjøperen overtok også den vesentlige økonomiske risikoen. Dette gjaldt variasjon i markedspris, produksjonskostnader, renter og mulig driftsstans ved feildisponeringer og hendelige uhell. Realiteten var at kjøperen hadde betalt et engangsvederlag uten annen sikkerhet for uttak av kraft enn det driften av Kobbelv kraftverk til enhver tid kunne tilby.

I HRD i Utv. 2017/1429 (HR-2017-1231-A) (Saudefaldene) hadde kraftselskapet Saudefaldene i forbindelse med forestående hjemfall av et kraftverk og utløp av leieavtale for tre andre kraftverk inngått avtale med Statkraft om fortsatt leie av kraftverk og fallrettigheter som konsesjonene var knyttet til, og om førsterett til å foreta nyutbygginger. Saudefaldene bygget et nytt kraftverk som skulle overføres til Statkraft når leieavtalen utløp etter 23 år. Saudefaldene, og ikke Statkraft, ble ansett som eier av det nye kraftverket og var dermed ansvarlig for naturressursskatt, grunnrenteskatt og eiendomsskatt. Det ble lagt vesentlig vekt på at Saudefaldene var omtalt i avtaleverket som eier av eventuelle nyanlegg, og at denne privatrettslige eierposisjonen også måtte danne utgangspunktet for vurderingen av det skatterettslige eierforholdet. Det ble også vist til at Saudefaldene var den som skulle forestå utbyggingen og finansieringen og holde anleggene forsikret.

K-5-10.4 Endring av eierforholdet i løpet av året

Ved salg/erhverv av kraftverk i løpet av året skal grunnrenteinntekten fastsettes særskilt for overdrager og erverver, på grunnlag av den enkeltes eiertid, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav d og [pkt. 10.26.4](#).

K-5-10.5 Nærmere om minsteproduksjon for kraftverket

Ved vurderingen av om grensene på 10 000 kVA er overskredet, jf. sktl. § 18-3 tiende ledd, er det avgjørende om de aktuelle generatorene inngår i ett kraftverk. Eier skattytere flere atskilte kraftverk, skal grensen vurderes separat for hvert kraftverk. Om hva som anses som ett kraftverk, se [pkt. 4.6.2](#).

I selskap med deltakerfastsetting, skal grensen vurderes for hvert kraftverk i selskapet. Dette gjelder uavhengig av om skattleggingen skjer etter brutto- eller nettometoden.

Nyanskaffede generatorer som er satt i drift i løpet av året regnes med ved vurdering av om generatorene overstiger grensen på 10 000 kVA. Dette gjelder selv om generatoren bare har vært i drift i kort tid. Kraftverk som starter opp i løpet av inntektsåret, skal dermed regnes med dersom de generatorene som er satt i drift i løpet av inntektsåret til sammen har en påstemplet merkeytelse som overstiger grensen.

Merkeytelsen til generatorer som midlertidig er satt ut av drift skal regnes med.

K-5-10.6 Generelt om beregnet bruttoinntekt

Ved fastsettingen av grunnrenteinntekten tas det utgangspunkt i en beregnet bruttoinntekt som etter sktl. § 18-3 annet ledd settes til summen av

- den faktiske produksjon av kraft ved kraftverket i inntektsåret multiplisert med en kraftpris fastsatt etter § 18-3 annet ledd bokstav a
- gevinst ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen (skattemessig verdi av driftsmidler som er fradragført direkte inngår ikke i gevinstberegningen)
- driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft
- inntekt fra utstedte el-sertifikater
- inntekt fra utstedte opprinnelsesgarantier

K-5-10.7 Måling av kraftproduksjonen ved beregningen av bruttoinntekten

Faktisk produksjon i kraftverket i det aktuelle tidsavsnitt danner grunnlag for beregningen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a.

Skattyter har plikt til å måle faktisk kraftproduksjon, herunder kraft medgått til pumping, time for time i hvert kraftverk, jf. FSFIN § 18-3-8 første ledd og § 18-3-9 første punktum. Skattyter skal ha installert utstyr for tidsmåling. Produksjonsdataene må lagres på elektronisk lesbart medium, og oppbevares i sju år etter inntektsårets utgang. Se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)», [pkt. 2.7.1](#).

Kraftproduksjonen skal som hovedregel måles ved kraftverkets apparatanlegg for utgående ledninger og kraften opptransformert en gang, jf. FSFIN § 18-3-8 annet ledd første punktum.

For kraftverk uten måling ved apparatanlegg for utgående ledninger, måles kraftproduksjonen ved generatorklemme, jf. FSFIN § 18-3-8 annet ledd annet punktum. Kraftproduksjonen skal i slike tilfeller reduseres med 1,5 %. Reduksjonen anses å dekke summen av forbruk i

kraftverket og tap ved engangs opptransformering, jf. FSN § 18-3-8 annet ledd tredje punktum.

Egenprodusert kraft som er medgått til pumping av vann til ovenforliggende magasin (pumpekraft) skal også inngå i grunnlaget for grunnrenteinntekten. For pumper og pumpestasjoner med merkeytelse over 10 000 kVA skal medgått kraft til pumping måles time for time, jf. FSN § 18-3-9 første punktum. For andre pumper og pumpestasjoner legges det til grunn at pumpingen skjer jevnt i alle timer i de perioder pumpen faktisk har vært i drift, jf. FSN § 18-3-9 annet punktum. Kan det ikke dokumenteres hvilke perioder pumpen har vært i drift, fastsettes driftsperioden ved skjønn, jf. FSN § 18-3-9 tredje punktum.

Dersom produksjonstallene ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte, skal skattemyndighetene fastsette grunnlaget ved skjønn, jf. FSN § 18-3-8 tredje ledd. Ved skjønnet tas det hensyn til de opplysninger som er registrert hos Statnett og til påstemplet merkeytelse omregnet til installert effekt, multiplisert med antall timer i det aktuelle tidsrom.

K-5-10.8 Generelt om prisfastsettingen ved beregningen av bruttoinntekten

K-5-10.8.1 Hovedregel – spotmarkedspris

Ved beregningen av bruttoinntekten skal prisen for levert kraft som hovedregel settes til spotmarkedsprisen vedkommende time i det aktuelle prisområdet, uavhengig av oppnådd pris, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a. Også negativ spotmarkedspris skal hensyntas.

Spotmarkedspriser som ikke noteres i norske kroner, omregnes til norske kroner med dagskursen som gjelder det tilhørende døgnet, fastsatt av Nord Pool Spot AS, jf. FSN § 18-3-8 fjerde ledd.

K-5-10.8.2 Unntak – faktisk oppnådd pris, kontraktspris eller markedspris

For visse leveranser av kraft skal faktisk oppnådd pris, kontraktspris eller markedspris legges til grunn. Dette gjelder

- salg av konsesjonskraft, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 1 (faktisk oppnådd pris, også hvor denne er negativ)
- kraft levert i henhold til langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale med uavhengig kjøper inngått før 1. januar 1996, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 første punktum (kontraktspris)
- kraft levert i henhold til kontrakt inngått etter 1. januar 1996 på stortingsbestemte vilkår med varighet på syv år eller mer, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 annet punktum og FSN § 18-3-10 første ledd (kontraktspris)
- kraft levert i henhold til kontrakt inngått etter 1. januar 1996 med samlet leveranse på minst 150 GWh og med varighet på syv år eller mer hvor kraften skal brukes i kjøpers industrielle virksomhet, jf. FSN § 18-3-10 annet ledd (kontraktspris)
- kraft levert i henhold til leieavtale på 15 år eller mer mellom uavhengige parter hvor kraften brukes i produksjonsvirksomhet eid av leietaker, jf. FSN § 18-3-11 (kontraktspris)
- kraft som forbrukes i skattyters eller eiers produksjonsvirksomhet, herunder selskap i samme konsern, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 3 (markedspris slik den er fastsatt av Finansdepartementet i FSN § 18-3-23)
- kraft levert til en strømleverandør i.h.t. langsiktig fastpriskontrakt, og som leveres videre i.h.t. standard fastprisavtaler i sluttbrukermarkedet, jf. sktl. § 18-3 annet ledd nr. 4 (kontraktspris)

I de tilfeller oppnådd pris, kontraktspris eller markedspris skal legges til grunn, gjelder dette også for tidsperioder der spotmarkedsprisen ligger lavere enn oppnådd pris, kontraktspris mv., jf. FSN § 18-3-25 og § 18-3-30.

K-5-10.8.3 Tilordning av leveranser til skattyters kraftverk

FSN § 18-3-21 og § 18-3-22 har regler om hvordan leveranser som skal verdsettes til annen pris enn spotmarkedspris skal tilordnes til de enkelte kraftverk som skattyteren eier, se [pkt. 10.9.2](#) og [pkt. 10.10.2](#).

K-5-10.8.4 Uttaksprofil

Er det levert kraft hvor faktisk pris eller kontraktspris skal legges til grunn, må det fastsettes i hvilket tidsavsnitt denne kraften skal anses tatt ut (uttaksprofil). Om uttaksprofilen for denne kraften, se FSFIN § 18-3 kap. V og beskrivelsen nedenfor. Uttaksprofilen har betydning for hvilken spotmarkedspris som skal benyttes for den resterende kraften.

K-5-10.8.5 Fradrag for kjøpskostnader

Hvis samlede kraftleveranser som skal verdsettes til annet enn spotmarkedspris og som skal tilordnes et kraftverk i et tidsavsnitt overstiger faktisk produksjon ved dette kraftverket i samme tidsavsnitt, skal differansen anses dekket ved kraftkjøp til tilhørende spotmarkedspris og kommer til fradrag ved verdsettingen, jf. FSFIN § 18-3-24.

K-5-10.9 Prisfastsetting for konsesjonskraft**K-5-10.9.1 Generelt**

Levert konsesjonskraft skal verdsettes til oppnådd pris, eksklusiv nettleie, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 1.

K-5-10.9.2 Tilordning til skattyters kraftverk

Påhviler plikten til å levere konsesjonskraft flere kraftverk samlet, skal forpliktelsen fordeles på de relevante kraftverk slik det er fastlagt i vilkårene for konsesjonen, jf. FSFIN § 18-3-21 første ledd.

Er fordelingen på de enkelte kraftverk ikke fastlagt i konsesjonen, skal forpliktelsen fordeles på de relevante kraftverk forholdsmessig etter den faktiske årsproduksjon, jf. FSFIN § 18-3-21 annet ledd.

Kan skattyter dokumentere kraftverkets faktiske leveranse av konsesjonskraft, kan denne i stedet legges til grunn ved fordelingen, jf. FSFIN § 18-3-21 tredje ledd.

K-5-10.9.3 Uttaksprofil

Kan skattyter dokumentere den faktiske uttaksprofilen for konsesjonskraft (dvs. når kraften er tatt ut), skal denne uttaksprofilen legges til grunn ved beregningen av hvilken times spotmarkedspris som skal legges til grunn for den øvrige kraften som skal verdsettes til spotmarkedspris, jf. FSFIN § 18-3-18. Dokumentasjonen må foreligge enten i henhold til måling av faktisk uttak pr. time eller i henhold til anmeldt kvantum pr. time fra kunden.

Når faktisk uttaksprofil ikke kan dokumenteres, fastsettes uttaksprofilen for konsesjonskraften sjablongmessig ut fra normal forbruksprofil i alminnelig forsyning, jf. FSFIN § 18-3-18 annet punktum.

K-5-10.10 Prisfastsetting, kraft levert iht. langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996**K-5-10.10.1 Generelt**

Kraft levert i henhold til langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996 med uavhengig kjøper eller leietaker og med varighet på 7 år eller mer på kontraktstidspunktet, verdsettes til kontraktsprisen, eksklusiv eventuell nettleie, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 første punktum. Det er ikke noe krav om at mottakeren bruker kraften selv. Forutsetningen er at kontrakten er inngått mellom uavhengige parter, dvs. at det ikke består noe direkte eller indirekte interessefellesskap mellom dem, se FSFIN § 18-3-6, jf. sktl. § 13-1 og emnet «Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap».

Forlenges kontraktsforholdet for en slik kjøpekontrakt eller leieavtale, regnes det som et fortsatt kontraktsforhold dersom forlengelsen skjer på grunnlag av kjøpers eller leietakers opsjon på forlengelsen, jf. FSFIN § 18-3-12. Dette innebærer at forlengelsen anses for å inngå i en kontrakt inngått før 1. januar 1996 med varighet på mer enn 7 år, selv om forlengelsen er under 7 år. I andre tilfeller anses en forlengelse som et nytt kontrakts-/leieforhold. Dette gjelder f.eks. om forlengelse skjer etter forhandlinger eller på grunnlag av opsjon fra selger eller utleier, jf. FSFIN § 18-3-12 annet punktum.

K-5-10.10.2 Tilordning til skattyters kraftverk

Leveranser som det skal tas hensyn til etter sktl. § 18-3 annet ledd a nr. 2 og 3 skal fordeles forholdsmessig etter kraftverkernes faktiske årsproduksjon på kraftverk som skattyter eller selskap i samme konsern eier, jf. FSFIN § 18-3-22 første ledd. Eies kraftverket gjennom en andel i et selskap med deltakerfastsetting som skatlegges etter bruttometoden, skal kraftleveransen fordeles på denne andelen av kraftverkets faktiske årsproduksjon, jf. FSFIN § 18-3-22 annet ledd første punktum.

For kraftverksleieavtaler hvor utleier bare disponerer deler av kraftverkets produksjon, skal fordelingen skje i forhold til den kraft som utleieren disponerer for det utleide kraftverk, jf. FSFIN § 18-3-22 annet ledd annet punktum.

Leieinntekter skal i sin helhet anses tilordnet leietakers andel av produksjonen i det utleide kraftverk, jf. FSFIN § 18-3-22 tredje ledd.

K-5-10.10.3 Uttaksprofil

Kan skattyter dokumentere uttaksprofilen, enten ved målinger av faktisk uttak pr. time eller ved anmeldt kvantum pr. time fra kunden, skal dette legges til grunn ved fastsettingen av hvilken times spotmarkedspris som skal anvendes for kraft som skal verdsettes til spotmarkedspris, jf. FSFIN § 18-3-19 første ledd. Kan skattyter ikke dokumentere uttaksprofilen, legges det til grunn at leveransene er fordelt jevnt over alle timer i året.

For kontrakter som gjelder leveranser i deler av året, kan det legges til grunn at leveransene er jevnt fordelt over leveringsperioden, jf. FSFIN § 18-3-19 annet ledd.

For kraftverksleieavtaler hvor utleier bare disponerer deler av kraftverkets produksjon, gjelder beskrivelsen i de to forrige avsnittene når det skal fastsettes hvilken times spotmarkedspris som skal anvendes for skattyters andel av produksjonen som skal verdsettes til spotmarkedspris, jf. FSFIN § 18-3-19 tredje ledd.

K-5-10.10.4 Partenes informasjonsplikt overfor hverandre

Ved inngåelse av kontrakt eller leieavtale som skal verdsettes etter disse reglene, plikter kraftselger å informere kraftkjøper om at kraften er levert i henhold til slik kontrakt eller leieavtale, jf. FSFIN § 18-3-15. Kraftkjøper plikter på sin side ved inngåelse av slik kontrakt eller leieavtale å informere kraftselger om det samlede årlige kraftvolumet i eventuelle andre tilsvarende kontrakter som foretaket eller selskaper i samme konsern allerede har inngått med andre produsenter, og om samlet årlig kraftforbruk i egen produksjonsvirksomhet, jf. FSFIN § 18-3-16.

K-5-10.11 Prisfastsettingen for kraft levert iht. langsiktig kontrakt på stortingsbestemte vilkår

K-5-10.11.1 Generelt

Kraft levert i henhold til kontrakt inngått 1. januar 1996 eller senere på stortingsbestemte vilkår med varighet på 7 år eller mer, verdsettes til kontraktsprisen, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2, annet punktum og FSFIN § 18-3-10 første ledd. Varigheten beregnes fra kontraktstidspunktet, eksklusiv eventuell rett til forlengelse. Det er ikke noe krav om at mottakeren bruker kraften selv. Forutsetningen er at kontrakten er inngått mellom parter som det ikke består noe direkte eller indirekte interessefelleskap mellom, se FSFIN § 18-3-6, jf. sktl. § 13-1 og emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefelleskap](#)».

Forlenges kontraktsforholdet for slik kjøpekontrakt, regnes det som et fortsatt kontraktsforhold dersom forlengelsen skjer på grunnlag av kjøpers opsjon på forlengelsen, jf. FSFIN § 18-3-12. Dette innebærer at forlengelsen anses for å inngå i en kontrakt med varighet på 7 år, selv om forlengelsen er under 7 år. I andre tilfeller vil en forlengelse anses som et nytt kontraktsforhold, f.eks. om forlengelse skjer etter forhandlinger eller på grunnlag av opsjon fra selger, jf. FSFIN § 18-3-12 annet punktum.

K-5-10.11.2 Tilordning til skattyters kraftverk

Om tilordning til skattyters kraftverk, se FSFIN § 18-3-22 og [pkt. 10.10.2](#).

K-5-10.11.3 Uttaksprofil

Om uttaksprofil, se FSFIN § 18-3-19 og [pkt. 10.10.3](#).

K-5-10.11.4 Partenes informasjonsplikt overfor hverandre

Om kraftselgers og kraftkjøpers informasjonsplikt overfor hverandre, se FSFIN § 18-3-15 og § 18-3-16 og [pkt. 10.10.4](#).

K-5-10.12 Prisfastsetting for kraft levert iht. langsiktig kontrakt på minst 7 år inngått 1. januar 1996 eller senere**K-5-10.12.1 Generelt**

Kraft levert i henhold til kjøpekontrakt som ikke er inngått på stortingsbestemte vilkår men som er inngått 1. januar 1996 eller senere, skal i visse tilfeller verdsettes til kontraktsprisen eksklusiv nettleie, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 annet punktum og FSFIN § 18-3-10 annet ledd. Forutsetningen er at

- kontrakten er inngått med uavhengig kjøper
- kontrakten har en varighet på 7 år eller mer på kontraktstidspunktet regnet eksklusiv eventuell rett til forlengelse
- kontrakten omfatter en samlet leveranse på minst 150 GWh i kontraktsperioden, og
- kraften forbrukes hos kjøper til egen industriell virksomhet

Forlenges et kontraktsforhold for slik kjøpekontrakt, regnes det som et fortsatt kontraktsforhold, dersom forlengelsen skjer på grunnlag av kjøpers opsjon på forlengelsen, jf. FSFIN § 18-3-12. Dette innebærer at forlengelsen anses for å inngå i en kontrakt med varighet på 7 år eller mer, selv om forlengelsen er under 7 år. I andre tilfeller vil en forlengelse anses som et nytt kontraktsforhold, f.eks. om forlengelse skjer etter forhandlinger eller på grunnlag av opsjon fra selger, jf. FSFIN § 18-3-12 annet punktum.

Om et tilfelle hvor kraftleveransen var en del av vederlaget for salg av kraftverk, slik at kontraktsunntaket ikke kom til anvendelse. Se LRD 10. mars 2014 i Utv. 2014/835 (Borgarting).

Det er ikke til hinder for verdsetting til kontraktspris at kjøperen har organisert kraftkjøp-
svirksomheten og produksjonsvirksomheten i selskaper som er adskilte skattesubjekter, jf. FSFIN § 18-3-10 annet ledd annet punktum. Skattyter kan kreve at kraft som produseres eller forbrukes i egen produksjonsvirksomhet i selskap i samme konsern som kjøper, jf. sktl. § 10-4, likestilles med kraft som produseres i kjøpers egen produksjonsvirksomhet, jf. FSFIN § 18-3-5.

Det er en forutsetning for verdsetting til kontraktspris etter disse regler at kontrakten er inngått mellom uavhengige parter, dvs. at det ikke består noe direkte eller indirekte interessefelleskap mellom dem, se FSFIN § 18-3-6, jf. sktl. § 13-1 og emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefelleskap](#)».

K-5-10.12.2 Nærmere om forbruk i produksjonsvirksomhet

Som forbruk i produksjonsvirksomhet regnes bare forbruk i industriell virksomhet som oppfyller vilkårene for registrering i Statistisk Sentralbyrås industristatistikk i NACE kode 20, 21, 24 eller 27, slik disse var avgrenset pr. 1. januar 1997, jf. FSFIN § 18-3-4. Dette omfatter virksomhet som går ut på hhv. produksjon av trelast og varer av tre, kork, strå og flettemateriale, unntatt møbler (kode 20), produksjon av papirmasse, papir og papirvarer (kode 21), produksjon av kjemikalier og kjemiske produkter (kode 24) og produksjon av metaller (kode 27).

Også utenlandske produksjonsvirksomheter omfattes, dersom foretaket er registrert i tilsvarende NACE-kode i det land de er hjemmehørende, se SKD 19. april 2012 i Utv. 2012/489 og SKD 5. desember 2013 i Utv. 2013/2018.

K-5-10.12.3 Krafttilgangen overstiger forbruk i industriell virksomhet

Overstiger årets krafttilgang, verdsatt til kontraktspris, årets forbruk hos kjøperen, eventuelt i selskap i samme konsern til slik industriell virksomhet, verdsettes det overskytende til spotmarkedspris hos kraftprodusenten, jf. FSFIN § 18-3-17 første ledd.

Har kraftkjøper inngått slike kontrakter med flere produsenter og forbruket til industriell virksomhet ikke er tilstrekkelig til å dekke alle leveransene fullt ut, skal leveransene i henhold til kontraktene avregnes mot forbruket til industriell virksomhet etter tidspunktet for inngåelsen i kronologisk rekkefølge, jf. FSFIN § 18-3-17 annet ledd. Eventuelt overskytende forbruk som dermed ikke anses å bli benyttet i industriell virksomhet, skal verdsettes til spotmarkedspris.

pris hos kraftprodusenten. Dette fører til at spotmarkedsprisen brukes på de nyeste kontraktene i den utstrekning kjøperens tilgang til kraft fra slike kontrakter er større enn forbruk til industrielle formål, jf. FSFIN § 18-3-17 annet ledd annet punktum.

K-5-10.12.4 Tilordning til skattyters kraftverk

Om tilordning til skattyters kraftverk, se FSFIN § 18-3-22 og [pkt. 10.10.2](#).

K-5-10.12.5 Uttaksprofil

Om uttaksprofil, se FSFIN § 18-3-19 og [pkt. 10.10.3](#).

K-5-10.12.6 Partenes informasjonsplikt overfor hverandre

Om kraftselgers og kraftkjøpers informasjonsplikt overfor hverandre, se FSFIN § 18-3-15 og § 18-3-16 og [pkt. 10.10.4](#).

K-5-10.13 Prisfastsetting, leieavtaler på minst 15 år inngått 1. januar 1996 eller senere

K-5-10.13.1 Generelt

Kraft levert i henhold til leieavtale inngått 1. januar 1996 eller senere med uavhengige parter som har en varighet på 15 år eller mer på kontraktstidspunktet, verdsettes til kontraktsprisen, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 annet punktum og FSFIN § 18-3-11. Forlengelse av en kontrakt vil alltid anses som ny kontrakt.

At kontrakten må være inngått mellom uavhengige parter innebærer at det ikke må bestå noe direkte eller indirekte interessefellesskap mellom dem, se FSFIN § 18-3-6 jf. sktl. § 13-1 og emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap](#)».

Det er videre et vilkår at kraften tas ut av leietaker og forbrukes i egen industriell virksomhet. Skattyter kan kreve at kraft som produseres eller forbrukes i skattyters egen produksjonsvirksomhet i selskap i samme konsern som skattyter, jf. sktl. § 10-4, likestilles med kraft som produseres i skattyters egen produksjonsvirksomhet, jf. FSFIN § 18-3-5.

Om hva som er forbruk i produksjonsvirksomhet, se FSFIN 18-3-4 og [pkt. 10.12.2](#).

K-5-10.13.2 Tilordning til skattyters kraftverk

Kraftleieinntekter i henhold til slike kontrakter skal i sin helhet tilordnes leietakers andel av produksjonen i det utleide kraftverk, jf. FSFIN § 18-3-22 tredje ledd.

K-5-10.13.3 Krafttilgangen overstiger forbruk i industriell virksomhet

Overstiger årets krafttilgang, verdsatt til kontraktspris, årets forbruk hos kjøperen, eventuelt i selskap i samme konsern til slik industriell virksomhet, verdsettes det overskytende til spotmarkedspris hos kraftprodusenten, jf. FSFIN § 18-3-17 første ledd.

Har leietaker inngått slike leieavtaler med flere produsenter og forbruket til industriell virksomhet ikke er tilstrekkelig til å dekke alle leveransene fullt ut, skal leveransene i henhold til kontraktene avregnes mot forbruket til industriell virksomhet etter tidspunktet for inngåelsen i kronologisk rekkefølge, jf. FSFIN § 18-3-17 annet ledd. Eventuelt overskytende forbruk, som dermed ikke anses å bli benyttet i industriell virksomhet, skal verdsettes til spotmarkedspris hos kraftprodusenten. Dette fører til at spotmarkedsprisen brukes på de nyeste kontraktene i den utstrekning leietakerens tilgang til kraft fra slike kontrakter er større enn forbruk til industrielle formål, jf. FSFIN § 18-3-17 annet ledd annet punktum.

K-5-10.13.4 Uttaksprofil

Om uttaksprofil, se FSFIN § 18-3-19 og beskrivelsen i [pkt. 10.10.3](#).

K-5-10.13.5 Partenes informasjonsplikt overfor hverandre

Om partenes informasjonsplikt overfor hverandre, se FSFIN § 18-3-16 og [pkt. 10.10.4](#)

K-5-10.14 Prisfastsetting, kraft som forbrukes i skattyters eller eiers produksjonsvirksomhet

K-5-10.14.1 Generelt

Kraft som forbrukes i skattyters egen produksjonsvirksomhet, skal verdsettes til markedspris, se sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 3. Det samme gjelder kraft som tas ut av eier og forbru-

kes i eierens produksjonsvirksomhet. Forbruk av kraft i produksjonsvirksomhet i selskap i samme konsern som skattyter/eier, likestilles med kraft som forbrukes i skattyters/eiers produksjonsvirksomhet.

Om hva som er forbruk i produksjonsvirksomhet, se FSFIN § 18-3-4 og [pkt. 10.12.2](#).

Etter FSFIN § 18-3-23 skal markedsprisen på slik kraft settes lik det volumveide gjennomsnittet av prisen på kraft levert til den skattepliktige i skatleggingsperioden i henhold til langsiktige kjøpskontrakter som nevnt i sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2 annet punktum, se [pkt. 10.11](#). Det er prisene som er lagt til grunn i slike kjøpskontrakter inngått mellom den skattepliktige, herunder selskap i samme konsern, og uavhengig kontraktspart, som skal legges til grunn.

Verdsetting til markedspris etter sktl. § 18-3 annet ledd a nr. 3 gjelder for årets kraftproduksjon i skattyters egne kraftverk samt andel av kraftproduksjon som skattyter har rett til å disponere i kraftverk hvor han har eierandeler, jf. FSFIN § 18-3-14. Slik verdsetting kan likevel bare skje i den grad årets forbruk av kraft i skattyters produksjonsvirksomhet overstiger årets tilgang på kraft i henhold til kontrakter eller leieavtaler som verdsettes etter sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2, dvs. kontrakter som nevnt under [pkt. 10.10](#), [pkt. 10.11](#) og [pkt. 10.12](#).

K-5-10.14.2 Tilordning til skattyters kraftverk

Ved tilordning til skattyters kraftverk, skal leveransene fordeles forholdsmessig etter kraftverkens faktiske årsproduksjon, jf. FSFIN § 18-3-22 første ledd.

Eies kraftverket gjennom en andel i et selskap med deltakerfastsetting som skatlegges etter bruttometoden, skal kraftleveransen fordeles på denne andelen av kraftverkets faktiske årsproduksjon, jf. FSFIN § 18-3-22 annet ledd første punktum.

K-5-10.14.3 Uttaksprofil

For interne leveranser som skal verdsettes til markedspris etter FSFIN § 18-3-23 skal det legges til grunn at leveransene er jevnt fordelt over alle timer i året, se FSFIN § 18-3-20.

K-5-10.14.4 Dokumentert oversikt

Skattytere som har kraft som skal verdsettes etter disse reglene må framlegge en dokumentert oversikt for det enkelte inntektsår som viser årets forbruk av kraft i skattyters produksjonsvirksomhet og årets produksjon i skattyters egne kraftverk samt andel av kraftproduksjon som skattyter har rett til å disponere i kraftverk hvor han har eierandel, jf. FSFIN § 18-3-13.

K-5-10.15 *Prisfastsetting, kraft levert til strømleverandør i.h.t. langsiktig fastpriskontrakt og som leveres videre i h.t. standard fastprisavtale i sluttbrukermarkedet (kontraktsunntaket)*

K-5-10.15.1 Generelt

Etter sktl. § 18-3 annet ledd nr. 4 skal kraft som leveres til en strømleverandør i.h.t. langsiktig fastpriskontrakt, og som leveres videre i.h.t. standard fastprisavtaler i sluttbrukermarkedet, verdsettes til kontraktsprisen når vilkårene som er beskrevet nedenfor, er oppfylt. Med fastprisavtaler menes avtaler med en fast pris per kilowatttime over en avtalt periode.

Reglene er tidsbegrenset, og gjelder bare kontrakter mellom kraftprodusent og strømleverandør inngått i 2022, 2023 og 2024 og som gjelder kraft som blir levert til sluttbrukere f.o.m. 1. januar 2023 og for hele avtaleperioden, jf. endringslov 20. desember 2022 nr. 105 pkt. X syvende avsnitt. Kontraktsunntaket kan dermed gjelde volum for inntektsåret 2023 og ut inntektsåret 2030. Reglene gjelder ikke for avtaler hvor selve leveringingen av kraft starter senere enn 31. desember 2024. [Se FIN 19. april 2023](#).

K-5-10.15.2 Unntak – kraft som forbrukes i produksjonsvirksomhet

Sktl. § 18-3 annet ledd nr. 2 om verdsettelse til kontraktspris gjelder ikke kraft som forbrukes i produksjonsvirksomhet som nevnt i FSFIN § 18-3-4 når sluttbrukeren har kraftkjøpsavtaler med fastpris på til sammen 150 GWh eller mer, se sktl. § 18-3 annet ledd nr. 4 tredje punktum jf. FSFIN § 18-3-29 annet ledd nr. 1. Om hva som anses som forbruk i produksjonsvirksomhet, se [pkt. 10.12.2](#).

Ved vurderingen av om grensen på 150 GWh er overskredet, medregnes alle avtaler om kraftkjøp til fast pris som løper for inntektsåret, uavhengig av om avtalene er omfattet av sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2, se [pkt. 10.10](#) til [pkt. 10.12](#). Selskaper i samme konsern, se sktl. § 10-4 og emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)», vurderes samlet. Det er det samlede volum over avtaleperioden for disse avtalene som inngår ved anvendelsen av grensen på 150 GWh. Se [FIN 19. april 2023](#).

K-5-10.15.3 Unntak – konsesjonskraft

Sktl. § 18-3 annet ledd nr. 2 om verdsettelse til kontraktspris gjelder ikke konsesjonskraft som omfattes av sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2, se sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 4 tredje punktum jf. FSFIN § 18-3-29 annet ledd nr. 2. Om konsesjonskraft som omfattes av sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2, se nærmere [pkt. 10.9](#).

K-5-10.15.4 Vilkår for å verdsette til kontraktspris

Kraft som leveres til en strømleverandør i.h.t. langsiktig fastpriskontrakt, og som leveres videre i.h.t. standard fastprisavtaler i sluttbrukermarkedet, verdsettes til kontraktsprisen når følgende vilkår er oppfylt, se sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 4 jf. FSFIN § 18-3-29 første ledd nr. 1 til 8:

- For kontrakter inngått før 1. januar 2024 må både kraftprodusent og sluttbruker befinne seg innenfor et samlet sørlig eller et samlet nordlig prisområde. Det kan ikke foretas salg mellom de to prisområdene. Det samlede sørlige prisområdet består av prisområdene NO1, NO2 og NO5. Det samlede nordlige prisområdet består av prisområde NO3 og NO4. Se FSFIN § 18-3-29 første ledd nr. 1.
- Kontraktene mellom kraftprodusent og strømleverandør og avtalene mellom strømleverandør og sluttbrukere må ha en varighet på 3, 5 eller 7 år. Se FSFIN § 18-3-29 første ledd nr. 2
- Kontraktene mellom kraftprodusent og strømleverandør og avtalene mellom strømleverandør og sluttbruker må gjelde et fast volum. Det kan ikke avtales et variabelt volum til fastpris, som en del av standard fastprisavtale i sluttbrukermarkedet. Se FSFIN § 18-3-29 første ledd nr. 3
- Det må følge av kontrakten mellom kraftprodusent og strømleverandør at avtalt kraftvolum etter kontrakten, skal tilsvare kraftvolum som er avtalt videresolgt til sluttbruker. Videre salget må være avtalt i.h.t. Energi Norges Standardavtale fastpris 3,5 og 7 år – Næring, eller avtale, som inneholder tilsvarende vilkår. Kontraktene som inngås mellom kraftprodusenter og strømleverandører, må samsvare med avtalene som inngås mellom strømleverandører og sluttbrukere, når det gjelder varighet, avtalt volum, tiden for avtalt levering og prisområde i.h.t. inndelingen i prisområdene som nevnt i FSFIN § 18-3-29 nr. 1 annet punktum, dvs. prisområdene NO3 og NO4. Fastprisavtalene kan også inngås direkte mellom kraftprodusent og sluttbruker, i.h.t. Energi Norges Standardavtale fastpris 3,5 og 7 år – Næring, eller avtale som inneholder tilsvarende vilkår. Se FSFIN § 18-3-29 første ledd nr. 4
- Det må følge av kontrakten mellom kraftprodusent og strømleverandør at prispåslaget ved salg i sluttbrukermarkedet kan utgjøre 2,5 øre/kWh, samt maksimalt pristillegg på 99 kr per målepunkt, ikke medregnet mva eller pris for elsertifikater. Se FSFIN § 18-3-29 første ledd nr. 5
- Kontrakten mellom kraftprodusent og strømleverandør og avtaler om strøm i sluttbrukermarkedet må være inngått på forretningsmessig grunnlag. Dette gjelde også for avtalt pris ved oppgjør av over- og underforbruk. Se FSFIN § 18-3-29 første ledd nr. 6
- Tilleggstjenester kan ikke inngå i de standardiserte fastprisavtalene, men kan tilbys i separate avtaler med sluttbrukere. Se FSFIN § 18-3-29 første ledd nr. 7
- Kraftprodusenten må rapportere de oppnådde kontraktsprisene time for time, samlet og volumvektet for kontrakter inngått med den enkelte leverandør. Se FSFIN § 18-3-29 første ledd nr. 8
- Verdsettelse til kontraktspris etter sktl. § 18-3 annet ledd nr. 4 jf. FSFIN § 18-3-29 første ledd gjelder også hvor strømleverandør har organisert kraftkjøpsvirksomheten og salgsvirksomheten til sluttbruker i selskaper som er atskilte skattesubjekter. Dette innebærer at reglene også gjelder i tilfeller hvor det mellomliggende leddet, altså strømleverandøren, har

organisert kraftkjøp fra kraftprodusenten og salg til sluttbruker i flere enn to strømleverandørselskaper. Det er en forutsetning at disse mellomliggende strømleverandørselskapene inngår i samme konsern, jf. sktl. § 10-4. Samlet prispåslag kan likevel ikke overstige 2,5 øre/kWh, se FSFIN § 18-3-29 tredje ledd og FIN 19. april 2023.

- Verdsettelse til kontraktspris etter sktl. § 18-3 annet ledd nr. 4 jf. FSFIN § 18-3-29 første ledd gjelder selv om spotprisen er lavere enn kontraktsprisen, se FSFIN § 18-3-30.

K-5-10.15.5 Brudd på betingelser for fastpris kontrakt

Ved brudd på vilkårene i FSFIN § 18-3-29 første ledd som er beskrevet i [pkt. 10.15.4](#), herunder kravet om standard fastprisavtale med sluttbruker og maksimalt prispåslag, skal kraft som er avtalt levert til den aktuelle sluttbrukeren verdsettes til spotmarkedspris hos produsenten for inntektsåret og den resterende kontraktsperioden. Kraften skal likevel verdsettes til kontraktspris dersom kontraktsprisen for kraftvolumet er høyere enn spotmarkedsprisen et inntektsår sett under ett. Se FSFIN § 18-3-31 første ledd.

K-5-10.15.6 Avslutning av fastpris kontrakt

Avslutning av fastprisavtale med sluttbruker anses ikke som brudd på vilkårene i FSFIN § 18-3-29 første ledd, se FSFIN § 18-3-31 annet ledd. Det har ingen betydning hva som er årsaken til at avtalen avsluttes eller hvem som har initiert avslutningen av avtalen. Det kan f.eks. være flytting, mislighold fra sluttbruker mv., se [FIN 19. april 2023](#).

Ved reduksjon av volum eller avslutning av avtale mellom kraftprodusent og strømleverandør kommer kontraktsunntaket ikke lenger til anvendelse. Det har ingen betydning hva som er årsaken til endringen av avtalen. For det volumet som ikke lenger skal leveres til strømleverandøren etter vilkårene for fastpris, skal prisen for levert kraft settes til spotmarkedsprisen etter hovedregelen om spotmarkedspris i sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a innledningen, jf. beskrivelsen i [pkt. 10.8.1](#). Se [FIN 19. april 2023](#).

Vederlag fra en kraftkjøper til en kraftprodusent ved avslutning eller endring av en fastpris kontrakt, skal inngå i beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatt med den faktiske verdien av vederlaget, se FSFIN § 18-3-31 tredje ledd første punktum. Vederlag fra en kraftprodusent til kraftkjøper kommer til fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatt, se FSFIN § 18-3-31 tredje ledd annet punktum. (Nærmere om beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatt, se [pkt. 10.](#)) Kraft som er avtalt levert til den aktuelle sluttbrukeren skal likevel verdsettes til spotmarkedspris hos produsenten for inntektsåret og den resterende kontraktsperioden ved brudd på vilkårene i FSFIN § 18-3-29. Dersom kontraktsprisen for kraftvolumet er høyere enn spotmarkedsprisen et inntektsår sett under ett, skal kraften verdsettes til kontraktsprisen. Se [FIN 19. april 2023](#).

K-5-10.15.7 Tilordning til kraftverk

- For avtaler inngått før 1. januar 2024 skal kraftleveransene fordeles etter kraftverkernes faktiske årsproduksjon innenfor hhv. samlet sørlig og samlet nordlig prisområde, jf. FSFIN § 18-3-29 første ledd nr. 1, se FSFIN § 18-3-33 annet ledd annet punktum. Dersom de samlede kraftleveransene som skal tilordnes et kraftverk innenfor hhv. sørlig eller nordlig prisområde, overstiger faktisk produksjon ved det samme kraftverket, skal differansen anses dekket med kraftkjøp til spotmarkedspris i sluttbrukers prisområde, se FSFIN § 18-3-annet ledd jf. § 18-3-24. Differansen kommer til fradrag ved verdsettingen av produksjonen for kraftverket.
- Når skattyter eller selskap i samme konsern eier en andel av et kraftverk som deltakerfastsettes etter bruttometoden, skal kraftleveransene fordeles på denne andelen av verkets faktiske årsproduksjon, se FSFIN § 18-3-33 tredje ledd.

For avtaler inngått i 2024 skal kraftleveransene fordeles etter kraftverkernes faktiske produksjon på kraftverk som den skattepliktige eller selskap i samme skattemessige konsern eier i sluttbrukers prisområde. Slike leveranser får ikke innvirkning på verdsettingen i andre prisområder. Hvis slike kraftleveranser som er tilordnet et kraftverk overstiger faktisk kraftproduksjon ved det samme kraftverket etter tilordning av leveranser som omfattes av sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 1-3 se ovenfor, skal differansen anses dekket ved kraftkjøp til tilhø-

rende spotmarkedspris i det aktuelle prisområdet. Differansen kommer til fradrag ved verdsettingen av produksjonen for kraftverket. Se FSFIN § 18-3-33 første ledd.

K-5-10.15.8 Uttaksprofil

For fastpriskontrakter som skal verdsettes til kontraktsprisen, skal avtalt uttaksprofil, slik den fremgår av fastpriskontrakten, legges til grunn, se FSFIN § 18-3-32.

K-5-10.16 *Gevinst ved realisasjon av driftsmidler*

Gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som benyttes i kraftproduksjonen skal tillegges brutto salgsinntekter ved fastsettingen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav b første punktum. Dette gjelder både avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler. Skattemessig verdi for driftsmidler som kan utgiftføres direkte i grunnlaget for grunnrenteinntekten etter sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum, skal ikke inngå i gevinstberegningen, se § 18-3 annet ledd bokstav b annet punktum og [pkt. 10.20.10](#)

Hvis salgssummen helt eller delvis er inntektsført direkte, skal det inntektsførte beløp tillegges brutto salgsinntekter. Hvis gevinsten helt eller delvis er ført på gevinst- og tapskonto, skal inntektsført beløp fra gevinst- og tapskontoen tillegges. Det må føres egen gevinst- og tapskonto for hvert kraftverk. For saldogruppene a, b, d og j, skal eventuell inntektsført negativ saldo tillegges brutto salgsinntekter.

K-5-10.17 *Driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft*

Driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft skal etter skatteloven tillegges brutto salgsinntekter ved fastsettingen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav c. Støtteordningen ble imidlertid ikke etablert slik som forutsatt da bestemmelsen ble gitt, slik at det per dato ikke foreligger noen slik ordning.

K-5-10.18 *Inntekt fra utstedte el-sertifikater*

Inntekt fra utstedte el-sertifikater skal tillegges brutto salgsinntekter ved fastsettingen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 annet ledd bokstav d. Det er etablert et felles svensk-norsk el-sertifikatmarked.

K-5-10.19 *Inntekt fra utstedte opprinnelsesgarantier*

Opprinnelsesgarantier er en frivillig, europeisk merkeordning for elektrisitet som er ment å vise strømkunder at en mengde kraft er produsert fra en spesifisert energikilde. Inntekt fra slike utstedte opprinnelsesgarantier skal tillegges brutto salgsinntekter ved fastsettingen av grunnrenteinntekten, se sktl. § 18-3 annet ledd bokstav e.

K-5-10.20 *Kostnader som kommer til fradrag i grunnrenteinntekten*

K-5-10.20.1 Generelt

Til fradrag i brutto salgsinntekter kommer følgende påløpte kostnader som har eller vil få sammenheng med produksjonen ved kraftverket, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a:

- driftskostnader som regulært følger kraftproduksjonen
- konsesjonsavgift
- eiendomsskatt for kraftverket
- skattemessige avskrivninger av driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen, med unntak av
 - avskrivning av tidsbegrenset fallrettighet
 - inntektsårets kostnader som er aktiveringspliktige ved fastsettingen av alminnelig inntekt og som fradragsføres direkte i grunnlaget for grunnrenteinntekten i stedet for å aktiveres og avskrives, se [pkt. 10.20.10](#).
 - kostnader nevnt i de foregående strekpunkter, og som er pådratt i byggetiden fra og med inntektsåret 2008

Det gis ikke fradrag for høyprisbidrag ved beregning av grunnlaget for grunnrenteskatt, da avgiften ikke er en «driftskostnad som regulært følger av kraftproduksjonen» etter sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1.

K-5-10.20.2 *Generelt om driftskostnader som regulært følger kraftproduksjonen*

Driftskostnader som regulært følger kraftproduksjonen kommer til fradrag i brutto salgssinntekter, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1. Dette omfatter blant annet

- arbeidslønn og andre personalkostnader, men bare i den utstrekning den aktuelle personen er knyttet til kraftproduksjonen
- vedlikeholdskostnader
- forsikringskostnader
- administrasjonskostnader
- erstatning til grunneiere
- kostnader til pumping av vann til ovenforliggende vannmagasin
- tap ved realisasjon av driftsmidler som saldoavskrives (skattemessig verdi av driftsmidler som er fradragsført direkte inngår ikke i tapsberegningen)
- innmatingsavgift
- andre produksjons- og reguleringskostnader som er henførbare til kraftverket

Følgende kostnader er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 annet punktum

- kostnader vedrørende overføring eller distribusjon av kraft, markedsføring og salg
- finanskostnader, herunder gjeldsrenter

Det kan ikke kreves fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt for kostnader til leie av fallrettigheter, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 sjette punktum. Se for øvrig [Prop. 1 LS \(2010–2011\) pkt.13.2](#). Det gis heller ikke fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt for vederlag i form av årlige utbetalinger i all fremtid ved erverv av fallrettigheter. Se også URD 21. april 2016 (Oslo tingrett) i Utv. 2016/1077 (Et kraftselskap overtok en fylkeskommunes rettigheter i et vannkraftanlegg og inngikk i den forbindelse en avtale om at kraftselskapet skulle foreta årlige innbetalinger til et fond som bl.a. skulle benyttes til forskning på fornybar energi og effektiv energibruk. Fradrag for innbetalingene ble nektet fordi kostnadene ble ansett som en avtalerettslig forpliktelse som ikke var nødvendig for selve kraftproduksjonen. Retten uttalte at kostnadene uansett ville være aktiveringspliktige, ikke direkte fradragsberettigete, anskaffelseskostnader). Det gis heller ikke fradrag for verdien av årlige, evigvarende frikraftleveranser som er vederlag for erverv av fallrettigheter, se LRD 6. februar 2022 (LB-2021-103718). (Lagmannsretten kom til at forpliktelsen ikke innebar noen oppofrelse, jf. sktl. § 6-1, da forpliktelsen måtte anses som vederlag for fallrettighetene. Dermed kunne den heller ikke anses som noen driftskostnad som kom til fradrag i grunnrenteinntekten.)

Driftskostnader som ikke knytter seg til selve kraftproduksjonen, er ikke fradragsberettiget ved fastsettingen av grunnrenteinntekten, selv om kostnadene anses som fradragsberettigede driftskostnader etter sktl. § 6-1. Dette gjelder f.eks. kostnader til organisering av virksomheten, se Skatteklagenemnda i SKNS1-2022-18. (Kostnadene til juridisk bistand i forbindelse med pågående fusjonsforhandlinger hadde ikke tilstrekkelig tilknytning til kraftproduksjonen, og kunne heller ikke anses som en driftskostnad. Kostnader til teknisk gjennomgang kunne ikke anses som kostnader som «regulært» følger av kraftproduksjonen, og heller ikke som vedlikeholdskostnader). Det gis videre ikke fradrag for premie til avbruddsforsikring, da kostnaden mangler den nødvendige tilknytning til den faktiske produksjonen ved kraftverket. Utbetalinger etter forsikringen er da heller ikke grunnrenteskattepliktig.

K-5-10.20.3 *Nærmere om kostnader til pumping*

Kostnader til pumping av vann til ovenforliggende vannmagasin, anses som driftskostnader som skal komme til fradrag ved fastsettingen av grunnrenteinntekten. Dette gjelder uavhengig av om pumpingen foretas med turbinene eller med egne pumper.

Kostnader for pumper og pumpestasjoner med merkeytelse 10 000 kVA eller mer, settes til medgått kraft i et tidsavsnitt basert på timesmåling multiplisert med tilhørende spotmarkedspris, jf. FSFIN § 18-3-26 første ledd annet punktum. Skattyter har for slike pumper og pumpestasjoner plikt til å måle kraft medgått time for time, jf. FSFIN § 18-3-9 første punktum. For andre pumper eller pumpestasjoner, benyttes gjennomsnittlig spotmarkedspris for driftsperioden, se FSFIN § 18-3-26 første ledd tredje punktum jf. § 18-3-9 annet punktum. For slike pumper og pumpestasjoner legges det til grunn at pumpingen skjer jevnt i de perioder pumpen faktisk har vært i drift. Hvis det ikke dokumenteres hvilke perioder pumpen har vært i drift,

fastsettes driftsperioden skjønnsmessig, jf. FSFIN § 18-3-9 tredje punktum. Dette gjelder også om kraften er produsert i et annet kraftverk som eies av samme eier.

Har pumping av vann til ovenforliggende magasin vært til nytte ved produksjonen i flere kraftverk som skattyteren har plikt til å svare grunnrenteskatt av, skal kraften som er medgått fordeles mellom de enkelte kraftverkene, jf. FSFIN § 18-3-26 annet ledd første punktum. Fordelingen skal skje på en måte som gir samsvar mellom andel av medgått pumpekraft og nytte for hvert kraftverk, beregnet etter forholdet mellom energiekvivalentene nedstrøms det magasin det pumpes til, jf. FSFIN § 18-3-26 annet ledd annet punktum.

K-5-10.20.4 Nærmere om innmatingsavgift

Avgift som bæres av skattyteren ved innmating av kraft i sentralnettet kommer til fradrag i grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 tredje punktum og FSFIN § 18-3-27 første ledd. Tilsvarende gjelder kostnader som påløper ved å bringe kraften fra kraftverkets apparatanlegg fra utgående ledninger frem til innmatingspunktet i sentralnettet, når kraftleveransen skal verdsettes til spotmarkedspriser, eller skattyteren godtgjør at en kontraktspris som legges til grunn for verdsetting av kraftleveransen inkluderer innmatingkostnadene til sentralnettet, jf. FSFIN § 18-3-27 annet ledd første punktum. Kostnader ved fysisk tap i tilknytning til innmatingen fastsettes sjablongmessig som en prosentvis andel av bruttoinntekten, se FSFIN § 18-3-27 annet ledd tredje punktum. Tapet beregnes ved at en tapsfaktor multipliseres med antall 100 meter linjelengde, der linjelengden avrundes oppover til nærreste 100 meter, jf. FSFIN § 18-3-27 annet ledd tredje punktum. Følgende tapsfaktor skal brukes, jf. FSFIN § 18-3-27 annet ledd fjerde punktum

Spenningsnivå Linjetype	11 kV	22 kV	66 kV	132 kV	300 kV	420 kV
Luftledning	0,078	0,064	0,027	0,012	0,003	0,003
Kabel	0,078	0,04	0,018	0,003	0,003	0,003

K-5-10.20.5 Nærmere om tap ved realisasjon av driftsmiddel

Tap ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen anses som en driftskostnad som skal gå til fradrag i grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 første punktum. Dette gjelder både avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler. For driftsmidler som føres på saldogrupperne a, c, d samt j, vil det være eventuelt fradragsført beløp fra tom positiv saldo som skal komme til fradrag. For andre driftsmidler skal fradragsført beløp fra gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-45 fjerde ledd, redusere grunnrenteinntekten. Det må føres egen gevinst- og tapskonto for hvert kraftverk.

Er kostnadene til driftsmidlet fradragsført umiddelbart i grunnlaget for grunnrenteinntekten etter sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5, se [pkt. 10.20.10](#), må disse kostnadene trekkes ut ved tapsberegningen.

K-5-10.20.6 Konesjonsavgift og eiendomsskatt

Konesjonsavgift og eiendomsskatt for kraftverket kommer til fradrag ved beregningen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 2.

K-5-10.20.7 Skattemessige avskrivninger

Inntektsårets skattemessige avskrivninger i alminnelig inntekt på driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen kommer til fradrag ved beregningen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3 første punktum. Dette omfatter både driftsmidler som benyttes direkte i kraftproduksjonen og driftsmidler som inngår mer indirekte i denne virksomheten, f.eks. bygninger eller andre driftsmidler knyttet til administrasjon utover produksjonsstyring i driftssentral og driftsmidler som brukes til vedlikehold av kraftverket, se [Prop.1 LS \(2017–2018\) pkt. 7.2.6 s. 125](#).

Det gis ikke fradrag for avskrivning av tidsbegrenset fallrettighet i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3 annet punktum. Se for øvrig [Prop. 1 LS \(2010–2011\) pkt.13.2](#).

Avskrivninger på driftsmidler hvor kostprisen fra og med inntektsåret 2021 er kostnadsført direkte, se [pkt. 10.20.10](#), reduserer ikke grunnlaget for grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3 tredje punktum.

Eier skattyteren flere kraftverk, må avskrivningene fordeles mellom kraftverkene, se [pkt. 10.20.8](#). Det samme gjelder hvis driftsmidlet er til nytte for andre virksomheter enn kraftproduksjonen. For produksjonslinjer er det bare avskrivninger på den del av produksjonslinjen som inngår i kraftanlegget som kommer til fradrag ved beregningen av grunnrenteinntekten, se [pkt. 4.5](#).

K-5-10.20.8 Kostnader som knytter seg til produksjonen ved flere kraftverk eller til både kraftproduksjon og annen virksomhet

Kostnader som er til nytte for kraftproduksjonen ved flere kraftverk, eller for både kraftproduksjon og annen virksomhet, herunder overføring og salg av kraft, skal fordeles skjønnsmessig mellom de forskjellige kraftverkene, eller mellom kraftproduksjonen og den andre næringsvirksomhet, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 fjerde og femte punktum. I utgangspunktet skal fordeling foretas på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom omkostningsandel som faller på kraftproduksjonen og nytten for kraftproduksjonen. Som eksempler fra praksis, se avgjørelser referert i Utv. 2008/273 pkt. 2.2.6 og pkt. 2.2.7.

K-5-10.20.9 Kostnader som er pådratt i byggetiden

Kostnader som etter sin art kommer til fradrag i grunnrenteinntekten etter sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a (jf. ovenfor) og som er pådratt i byggeperioden, kan føres til fradrag i grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 4. En forutsetning er at kostnadene er pådratt i inntektsåret 2008 eller senere. Fradrag kan tidligst kreves fra det tidspunkt skattyter kan aktivere kostnader for beregning av friinntekt, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b tredje punktum. Det samme tidspunktet gjelder for kostnader som fra og med 2021 kan fradragføres direkte i grunnrenteinntekten, se [pkt. 10.20.10](#). Kostnadene må knytte seg til det aktuelle byggeprosjektet.

Eksempler på kostnader som kommer til fradrag er eiendomsskatt som påløper i byggeperioden, lønnskostnader, administrasjonskostnader og forsikring. Andre eksempler er avskrivninger på driftsmidler som tas i bruk i byggeperioden, og ev. ervervskostnader for slike driftsmidler som fradragføres direkte, se [pkt. 10.20.10](#).

Kostnader som skal aktiveres som en del av kostprisen på driftsmiddel som ikke er ferdigstilt, kommer ikke til fradrag etter denne bestemmelsen. Dette gjelder for eksempel prosjekteringskostnader, herunder kostnader til konsesjonsbehandlingen. Se [Ot.prp. nr. 1 \(2008–2009\) pkt. 9.3](#). Slike kostnader kan imidlertid i stor grad fradragføres direkte, se [pkt. 10.20.10](#), men først fra det tidspunkt investeringen blir aktiveringspliktig ved fastsettingen av alminnelig inntekt.

K-5-10.20.10 Umiddelbart fradrag for investeringskostnader (kontantstrømskatt)

Inntektsårets investeringskostnader som er knyttet til kraftproduksjonen og som ellers er aktiveringspliktige, kan fradragføres direkte i grunnlaget for grunnrenteinntekten (kontantstrømskatt), se sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum.

Ordningen gjelder bare investeringer i kraftverk (nybygg), samt reinvesteringer i, opprusting og utvidelse av eksisterende kraftverk. Kostnader til vanlig vedlikehold omfattes ikke av ordningen, men fradragføres direkte etter reglene i sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 første punktum. Oppkjøp av eksisterende kraftverk omfattes heller ikke, se sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 annet punktum. Det samme gjelder kostnader til erverv av fallrettigheter, se sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 tredje punktum.

Frادrag for investeringskostnadene skal skje det året kostnaden blir aktiveringspliktig ved beregningen av alminnelig inntekt. Dette vil være når det er mottatt noe som har «varig verdi» utover inntektsåret for skattepliktige. Tidspunktet for aktivering av den enkelte investeringen er det relevante, og ikke hvilket prosjekt anskaffelsen knytter seg til, uavhengig av om pro-

sjektet er planlagt og vedtatt, men ikke igangsatt, eller om det var under bygging ved årsskiftet 2020/21, da reglene trådte i kraft. Se også Prop. 1 LS (2020–2021) pkt. 7.5.4. s. 161.

Ved aktivisering av investeringer i driftsmidler som tilvirkes over flere år, foreligger det et ombytte av verdier fortløpende: Vederlaget tilsvarer verdien av tilvirkningsprosjektet på samme tidspunkt. Aktiveringspliktige investeringer i driftsmidler må skilles fra forhåndsbetalinger. Med forhåndsbetalinger siktes det til betalinger som ligger i forkant av prosjektets fremdrift, i motsetning til delbetalinger som samsvarer med prosjektets fremdrift. Forhåndsbetalinger klassifiseres dermed som en fordring, og kommer ikke til fradrag i grunnlaget for grunnrenteinntekten da den ikke er knyttet til kraftproduksjonen, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3.

K-5-10.20.11 Tilbakeføring av kostnader ved bortfall av grunnrenteskatteplikt

Dersom kraftverkets påstemplede merkeytelse endres slik at det ikke lenger er omfattet av grunnrenteskatten, se sktl. § 18-3 tiende ledd, skal de skattemessige gjenstående verdier for driftsmidler som har blitt kostnadsført umiddelbart tilbakeføres som inntekt i grunnlaget for grunnrenteskatt for det året plikten til å svare grunnrenteskatt falt bort, se sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 fjerde punktum. Inntektsføringen gjelder bare for de eiendelene som har vært omfattet av ordningen med umiddelbar kostnadsføring.

K-5-10.21 Friinntekt, fradrag i grunnrenteinntekten

Grunnrenteinntekten skal reduseres med en beregnet friinntekt, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b første punktum. Formålet med friinntekten er å skjerme en vanlig normalavkastning fra grunnrenteskatten. Friinntekten kan føre til at grunnrenteinntekten blir negativ. Om fremføring av negativ grunnrenteinntekt, se [pkt. 10.23](#).

Friinntekten settes til gjennomsnittet av de samlede skattemessige inngangsverdier for driftsmidler i kraftverket ved inntektsårets begynnelse og slutt, multiplisert med en normrente fastsatt av FIN i januar året etter inntektsåret. Driftsmidler omfatter alle fysiske driftsmidler knyttet til kraftproduksjonen, enten de er avskrivbare (saldo eller lineært) eller ikke-avskrivbare. Dette omfatter reguleringsanlegg, kraftstasjon med eventuelt eid grunn og med maskinelt utstyr, se ovenfor om definisjon av kraftanleggsformue. Videre omfattes immaterielle rettigheter som f.eks. goodwill. Negativ saldo settes til 0, selv om den inneholder driftsmidler. Tom positiv saldo og gevinst- og tapskonto skal ikke tas med.

Kostnader til driftsmidler som fradragsføres direkte etter sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum, se [pkt. 10.20.10](#), skal ikke inngå ved beregning av friinntektsfradraget, se sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum.

Det skal ses bort fra fallrettigheter ved beregning av friinntekt etter bestemmelsen i sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b fjerde punktum. Både avskrivbare og ikke-avskrivbare fallrettigheter unntas fra beregningsgrunnlaget. Det skal imidlertid tas hensyn til ervervede fallrettigheter som før 5. oktober 2010 er tilknyttet utbygde kraftverk, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b femte punktum. Se for øvrig [Prop. 1 LS \(2010–2011\) pkt.13.2](#).

Kostnader som skal anses som en del av kostprisen for driftsmidlet skal hensyntas fra og med det inntektsåret det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b tredje punktum. Dette gjelder både for eksisterende kraftverk og kraftverk under oppføring.

Beregningen av friinntekt påvirkes ikke av om kraftverket har hatt driftsstans i løpet av året eller at kraftverket starter opp eller legges ned.

Normrenten skal tilsvare den normerte risikofrie renten og skal for det enkelte inntektsåret være årsgjennomsnittet av renten på statskasseveksler med 12 måneders gjenstående løpetid fra 2007, korrigert til risikofri rente etter skatt, se FSFIN § 18-8-3 første punktum jf. § 18-8-1.

K-5-10.22 Beregnet selskapsskatt

I beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekten skal det gjøres fradrag for en beregnet selskapsskatt for den delen av virksomheten som er grunnrenteskattepliktig, se sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav c. Dette betyr at grunnrenteskatten fastsettes på grunnlag av kontantstrømmen etter fradrag for selskapsskatt. Ved beregningen av selskapsskatten som skal komme til fradrag skal en ta med de samme inntekts- og kostnadsstørrelsene som brukes ved fastsettelsen av

grunnrenteskatten, se ovenfor. Kostnader til driftsmidler knyttet til kraftproduksjon som kostnadsføres umiddelbart etter sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum, se [pkt. 10.20.10](#), skal likevel avskrives etter skattelovens alminnelige regler og fradras i grunnlaget for beregnet selskapsskatt.

Dersom den grunnrenterelaterte selskapsskatten er negativ, skal selskapsskattefradraget settes til null dette året, se Prop. 1 LS (2021–2022) pkt. 7.1, og underskuddet fremføres til fradrag i beregnet selskapsskatt for senere inntektsår uten rente, jf. sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav c tredje punktum. Grunnrenterelatert underskudd i selskapsskatten vil dermed utgjøre en egen fremførbar skatteposisjon.

K-5-10.23 Negativ grunnrenteinntekt

K-5-10.23.1 Generelt

Grunnrenteinntekten kan bli negativ som følge av at de fradrag som gis ved beregningen av grunnrenteinntekt overstiger verdien av årets kraftproduksjon. Reglene om anvendelse av negativ grunnrenteinntekt er forskjellig, ettersom den negative grunnrenteinntekten er beregnet for inntektsåret 2006 eller tidligere, eller den er beregnet for inntektsåret 2007 eller senere.

Om behandling av negativ grunnrenteinntekt i forbindelse med realisasjon av kraftverk, se [pkt. 10.26](#).

K-5-10.23.2 Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2006 eller tidligere

Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2006 eller tidligere kan fremføres mot positiv grunnrenteinntekt i senere år fra samme kraftverk, jf. sktl. § 18-3 fjerde ledd. Negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente. Renten skal tilsvare den normerte risikofrie renten og skal for det enkelte inntektsår være årsgjennomsnittet av renten på statskasseveksler med 12 måneders gjenstående løpetid fra 2007, tillagt 2 prosentpoeng, se FSFIN § 18-8-3 annet punktum jf. § 18-8-1. Negativ grunnrenteinntekt fra inntektsåret 2006 eller tidligere og som ikke er fradragsført ved utløpet av inntektsåret 2020, skulle nedjusteres med selskapsskattesatsen med faktoren 0,78 (1-0,22) som følge av at det f.o.m inntektsåret 2021 kan fradragsføres mot en høyere grunnrenteskattesats, se overgangsregel i endringslov 22. desember 2021 nr. 152 til sktl. § 18-3 tredje ledd pkt. V.

For inntektsåret 2008 og senere kan slik negativ grunnrenteinntekt (beregnet for 2006 eller tidligere) i tillegg trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt ved et annet kraftverk som skattyteren har en eierandel i, og som anses etablert som ledd i opprustning og utvidelse knyttet til det kraftverk den negative grunnrenteinntekt er beregnet ved, jf. sktl. § 18-3 fjerde ledd fjerde punktum. Fremføringsretten gjelder uavhengig av hvor stor eierandel skattyter har i de to kraftverkene. Eierandelen trenger heller ikke å være lik i de to verkene. Fremføringsretten gjelder uavhengig av om skattyter har direkte eierskap i det ene eller begge kraftverkene, om det gjelder eierandeler i kraftforetak med deltakerfastsetting etter nettometoden eller særskilt inntektsberegning og tilordning av eierandel i kraftforetak med deltakerfastsetting etter bruttometoden. Den negative grunnrenteinntekten kan fremføres mot positiv grunnrenteinntekt som tilordnes fra det nye kraftverket, uavhengig av når eierandelen ble ervervet.

Fremføringsretten mot positiv grunnrenteinntekt fra et annet kraftverk gjelder fra det tidspunkt det er adgang til å aktivere kostnader for friinntektsgrunnlaget for det nye kraftverket, se sktl. § 18-3 fjerde ledd fjerde punktum jf. § 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum. Dette vil være fra og med det inntektsår det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden.

Fremførbar negativ grunnrenteinntekt kan overføres ved skattefri overføring av kraftverk mellom selskaper etter sktl. § 11-21 eller når det gis skattelettelse etter sktl. § 11-22 som ledd i rasjonalisering av virksomhet.

K-5-10.23.3 Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2007 eller senere

Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2007 eller senere skal trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt beregnet fra et annet kraftverk som skattyteren eier (verksamordnet grunnrenteinntekt), jf. sktl. § 18-3 femte ledd første punktum. Verksamordning kan først skje etter at eventuell negativ grunnrenteinntekt beregnet for 2006 eller tidligere er hensyntatt, jf. § 18-3 fjerde ledd og [pkt. 10.23.2](#). Dette innebærer at grunnrenten må beregnes per kraftverk før sam-

ordning. Er ett av skattyterens kraftverk overdratt eller hjemfalt til staten i løpet av inntektsåret, skal eventuell positiv grunnrenteinntekt inngå i den verksamordnede grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a tredje punktum. Eventuell negativ grunnrenteinntekt skal inngå etter reglene i sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a fjerde til sjetten punktum, se pkt. 10.26.2.

Hvis beregningen av grunnrenteinntekten etter slik samordning blir negativ, skal skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten som hovedregel utbetales fra staten i forbindelse med skatteavregningsoppgjøret for inntektsåret, jf. sktl. § 18-3 femte ledd annet punktum. Skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten utgjør den negative grunnrenteinntekten multiplisert med inntektsårets skattesats for grunnrenteinntekten. For 2023 er skattesatsen fastsatt til 57,7 %, jf. SSV § 3-4.

Hvis skattyteren er et aksjeselskap eller et likestilt selskap som ved utgangen av inntektsåret tilhører et konsern, jf. sktl. § 10-4, kan skattyter i stedet velge å la den negative grunnrenteinntekten bli avregnet mot positiv verksamordnet grunnrenteinntekt for inntektsåret fra et annet selskap i konsernet, jf. sktl. § 18-3 femte ledd tredje punktum. Samordningen kan ikke medføre at grunnrenteinntekten blir negativ for det selskap som har positiv verksamordnet grunnrenteinntekt. Dersom grunnrenteinntekten etter slik samordning fremdeles er negativ, skal skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten utbetales fra staten i forbindelse med skatteavregningsoppgjøret for inntektsåret, jf. sktl. § 18-3 femte ledd siste punktum.

Hvis det etter selskapsrettslige regler skal betales vederlag for skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten, jf. aksjelovene § 3-9, skal slikt vederlag ikke anses som alminnelig inntekt hos det mottakende selskap (Ot.prp. nr.1 (2007–2008) pkt. 21.1.3.1 side 114).

K-5-10.24 Fordeling av grunnrenteinntekt mellom de enkelte kraftverk

Positiv grunnrenteinntekt som foreligger etter at det er foretatt samordning mellom de enkelte verk og på konsernnivå i samsvar med de reglene som er beskrevet ovenfor, skal fordeles forholdsmessig mellom de kraftverk som har fått beregnet positiv grunnrenteinntekt for inntektsåret, jf. sktl. § 18-3 sjetten ledd. Ved denne fordelingen inngår også eventuell fremført grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere. Videre inngår positiv grunnrenteinntekt fra eierandeler i kraftforetak med deltakerfastsetting.

Fordelingen skal foretas i forhold til størrelsen av den positive grunnrenteinntekten for det enkelte verk, etter eventuell fremføring av negativ grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere. Tilordnet positiv grunnrenteinntekt fra eierandeler i kraftforetak med deltakerfastsetting likestilles med grunnrenteinntekt tilordnet fra det enkelte kraftverk. Verk som har fått beregnet negativ grunnrenteinntekt det aktuelle år og som vil være kommet fullt ut til fradrag, skal ikke tilordnes noen andel av den positive grunnrenteinntekten. Verk som ikke har fått beregnet grunnrenteinntekt for det aktuelle år, fordi virksomheten er nedlagt, skal heller ikke tilordnes noen grunnrenteinntekt.

Det enkelte kraftverkets andel av positiv grunnrenteinntekt vil danne grunnlag for det enkelte kraftverks skattekostnad for grunnrenteinntekt som skal gå til fradrag ved formuesansettelsen, jf. sktl. § 18-5 første ledd annet punktum og vil dermed også få betydning for fastsettingen av eiendomsskatt, jf. eiendomsskatteleva § 8 B-1 første ledd. Se pkt. 7.4.4.

K-5-10.25 Endring av skattemelding eller skattefastsetting

Grunnrenteinntekten kan endres ved levering av endringsmelding etter reglene i sktfvl. § 9-4, eller ved endring av skattefastsettingen etter reglene i sktfvl. § 12-1. Hvis grunnrenteinntekten blir endret ved levering av endringsmelding, vil endringen påvirke fordelingen av beregnet positiv grunnrenteinntekt mellom de enkelte kraftverk for det inntektsåret endringsmeldingen gjelder. Hvis grunnrenteinntekten endres ved endring av skattefastsettingen etter sktfvl. § 12-1, vil endringen først påvirke fordelingen av beregnet positiv grunnrenteinntekt mellom de enkelte kraftverk fra 1. januar i det inntektsår vedtak om endring treffes, jf. sktl. § 18-3 syvende ledd. Endring etter sktfvl. § 12-1 vil dermed påvirke selve grunnrenteinnsettingen i tidligere år, mens de avledede effektene for eiendomsskattegrunnlaget, alminnelig inntekt og ved beregning av utdeling til deltaker i selskap med deltakerfastsetting først påvirkes fra 1. januar det året vedtak om endring treffes.

K-5-10.26 Grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk**K-5-10.26.1 Generelt**

Ved realisasjon av kraftverk skal det som hovedregel foretas beregning av gevinst/tap som vil inngå i overdragerens grunnrenteinntekt, se sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a. Dette gjelder både når kraftverk realiseres sammen med fallrettigheter, og når kraftverk og fallrettigheter realiseres hver for seg. Se for øvrig URD 11. februar 2016 (Oslo tingrett) i Utv. 2016/747. Tilsvarende gjelder ved bortfall av eierskap til kraftverk i forbindelse med hjemfall til staten, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav c.

Kraftverk og fallrettigheter kan også realiseres uten skattlegging etter regler om skattemessig kontinuitet. Dette gjelder bare når kraftverk og fallrettigheter overføres samlet, se sktl. § 18-3 niende ledd bokstav b og [pkt. 10.26.3](#).

Gevinst ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting som skattlegges etter nettometoden påvirker ikke grunnrenteinntekten i det selskap hvis andeler overdras. Tilsvarende påvirkes heller ikke fastsettingen av grunnrenteinntekten i aksjeselskap mv. av at alle eller en del av aksjene i selskapet blir overdratt.

Gevinst ved enkeltstående realisasjon av driftsmidler knyttet til kraftproduksjon inngår i grunnrenteinntekten etter sktl. § 18-3 annet ledd bokstav b, jf. [pkt. 10.16](#).

K-5-10.26.2 Skattepliktig realisasjon

Grunnrentegevinst/tap ved realisasjon av kraftverk og fallrettigheter beregnes som følger, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a:

Vederlag

- Skattemessige inngangsverdier for driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen (unntatt skattemessig verdi for driftsmidler som fradragsføres direkte etter sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum, se sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a annet punktum og [pkt. 10.20.10](#))
- Aktiverte kostnader til erverv av vannfall
- Eventuell negativ grunnrente fra 2006 eller tidligere til fremføring

= Grunnrentegevinst/tap ved realisasjon av kraftverk og fallrettigheter

Eventuell grunnrentegevinst skal samordnes med eventuell negativ grunnrenteinntekt fra andre kraftverk som skattyteren eier og inngå i den verksamordnede grunnrenteinntekten etter reglene i sktl. § 18-3 femte ledd, se sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a tredje punktum og [pkt. 10.23.3](#). Grunnrentetap med tillegg av rente som ikke overstiger det fradrag som er gitt for fremførbar negativ grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere, kan fradragsføres i grunnrenteinntekt beregnet for det realiserede kraftverk for samme eller tidligere inntektsår, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a fjerde punktum. Grunnrentetap som overstiger det fradrag som er gitt for negativ fremførbar grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere, kan trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt for kraftverk som skattyter eier for realisasjonsåret, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a femte punktum. Slik negativ grunnrenteinntekt som ikke nøytraliseres på denne måten, kan bare utnyttes ved tilbakeføring i grunnrenteinntekt beregnet for det realiserede kraftverk for samme eller tidligere inntektsår, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav a siste punktum jf. fjerde punktum.

K-5-10.26.3 Realisasjon uten skattlegging

Kraftverk og fallrettigheter kan realiseres uten skattlegging, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav b. Det er et vilkår for skattefritak at kraftverk og fallrettigheter overføres samlet. Overtaker må videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Ved slik realisasjon kan negativ grunnrenteinntekt som skriver seg fra 2006 eller tidligere og som knytter seg til kraftverket, overføres til overtaker.

Kostnader til driftsmidler som fradragsføres direkte etter sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum inngår ikke i skattemessige verdier som overtaker må videreføre, se sktl. § 18-3 niende ledd bokstav b tredje punktum.

K-5-10.26.4 Fastsetting av grunnrenteinntekt i overdragelsesåret

Overdras kraftverk og fallrettighet til ny eier i løpet av inntektsåret, skal grunnrenteinntekten fastsettes særskilt for overdrager og erverver på grunnlag av den enkeltes forhold, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav d. Dette gjelder ved overdragelse av heleid kraftverk og fallrettighet og ved overdragelse av andel i selskap med deltakerfastsetting som skattlegges etter bruttometoden.

Bruttoinntekt og fradrag for kostnader fastsettes særskilt for overdrager og erverver etter reglene for grunnrenteinntekt i sktl. § 18-3, se ovenfor. Saldoavskrivninger tilkommer den som er eier av driftsmidlet ved utløpet av inntektsåret. Overdrager har dermed ikke rett til saldoavskrivninger for overdragelsesåret. For driftsmidler som avskrives lineært, jf. sktl. § 18-6, kan overdrager og erverver kreve forholdsmessige avskrivninger på bakgrunn av antall dager de har vært eiere av driftsmidler.

Overdragers grunnrenteinntekt i realisasjonsåret tillegges eventuell skattepliktig gevinst ved overdragelse av kraftverk og fallrettighet. Tilsvarende vil tap være fradragsberettiget.

Friinntekten for realisasjonsåret beregnes separat for overdrager og erverver etter hvor mange dager av inntektsåret de har eid kraftverket, jf. sktl. § 18-3 niende ledd bokstav d annet punktum og FSFIN § 18-3-28. Friinntekten for overdrager beregnes bare på grunnlag av overdragerens skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar i inntektsåret, multiplisert med normrenten, jf. FSFIN § 18-3-28 annet ledd. Friinntekten for erverver beregnes bare på grunnlag av gjennomsnittet av inn- og utgående skattemessige verdier av driftsmidler mv., jf. FSFIN § 18-3-28 tredje ledd. De inngående verdiene settes til kjøpesummen. De utgående verdiene settes til de skattemessige verdiene pr. 31. desember i anskaffelsesåret. For overdrager og erverver reduseres friinntekten forholdsmessig etter hvor stor del av inntektsåret hver av dem har eid kraftverket, jf. FSFIN § 18-3-28 fjerde ledd.

K-5-10.27 Overdragelse av andel i selskap med deltakerfastsetting

Gevinst ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting påvirker ikke grunnrenteinntekten. Ved overdragelse av andel i selskap med deltakerfastsetting som skattlegges etter nettometoden, fastsettes grunnrenteinntekten for hele året under ett, uavhengig av overdragelsen. Grunnrenteinntekt som faller på andelen som er overdratt, skal fordeles mellom overdrager og erverver. Fordelingen skjer ut fra antall måneder av året hhv. overdrager og erverver har vært eier av andelen, jf. prinsippet i sktl. § 10-41 tredje ledd. Overdragelsesmåneden henføres til erververen.

K-5-10.28 Overdragelse av aksjer i selskap som eier kraftverk

Fastsetting av grunnrenteinntekten i aksjeselskap mv. påvirkes ikke av at alle eller en del av aksjene i selskapet blir overdratt. Eventuell gevinst eller tap ved aksjesalget inngår ikke i grunnrenteinntekt.

K-5-11 Naturressursskatt

K-5-11.1 Formål

Reglene om naturressursskatt skal sikre de kommuner/fylkeskommuner som kraftanlegget ligger i, en fast og forutsigbar andel av de totale skatter, uavhengig av den konkrete skattepliktige inntekt det enkelte år. Naturressursskatten kan trekkes fra i fastsatt skatt til staten av alminnelig inntekt, jf. sktl. § 18-2 fjerde ledd.

K-5-11.2 Hvem skal svare naturressursskatt

For skattepliktige som eier vannkraftverk i Norge skal det fastsettes et grunnlag for beregning av naturressursskatt til kommuner og fylkeskommuner, se sktl. § 18-2 og FSFIN § 18-2-2. Spørsmålet om hvem som er eier av kraftverket må avgjøres på samme måte som når det gjelder grunnrenteinntekt, se [pkt. 10.3](#).

På samme måte som for grunnrenteskatt, gjelder reglene om naturressursskatt bare for kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på minst 10 000 kVA, jf. sktl. § 18-2 annet ledd annet punktum. Eier skattyter flere atskilte kraftverk, skal grensen vurderes separat for hvert kraftverk i selskapet. Om hva som anses som ett kraftverk, se [pkt. 4.6.2](#). Minstestørrelsen vurderes på samme måte som ved vurderingen av om det

skal svares grunnrenteskatt, se [pkt. 10.5](#). Merkeytelsen til generatorer som midlertidig er satt ut av drift skal regnes med.

K-5-11.3 Beregningsenhet

Naturressursskatt fastsettes særskilt for hvert kraftverk, jf. sktl. § 18-2 annet ledd første punktum og FSFIN § 18-2-3. Dette på samme måte som for grunnrenteinntekt, se [pkt. 10.2](#). Om hva som er ett kraftverk, se [pkt. 4.6.2](#).

I selskap med deltakerfastsetting som skattlegges etter nettometoden, skal naturressursskatt fastsettes på selskapets hånd, fordelt på hvert kraftverk. Deretter skal naturressursskatt for hvert kraftverk fordeles på deltakerne. Hos selskap med deltakerfastsetting som skattlegges etter bruttomethoden, fastsettes naturressursskatt særskilt for hver deltakers andel i hvert kraftverk i selskapet.

K-5-11.4 Beregningsgrunnlaget

K-5-11.4.1 Generelt

Naturressursskatten fastsettes for hvert kraftverk på grunnlag av 1/7 av kraftverkets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks foregående årene, jf. sktl. § 18-2 annet ledd første punktum og FSFIN § 18-2-4 første ledd første punktum. Produksjonen måles ved kraftverkets apparatanlegg for utgående ledninger og kraften opptransformert en gang, jf. FSFIN § 18-2-4 første ledd annet punktum.

For kraftverk uten måling ved apparatanlegg for utgående ledninger, beregnes naturressursskatten på grunnlag av faktisk produksjon, målt ved generatorklemme, med fradrag av 1,5 %, jf. FSFIN § 18-2-4 annet ledd. Fradraget anses å utgjøre summen av forbruk i kraftverket og tap ved en gangs opptransformering.

Det kommunefordelte beregningsgrunnlaget avrundes nedover til nærmeste 1000 kWh, jf. FSFIN § 18-2-4 femte ledd.

K-5-11.4.2 Nye kraftverk

Er vedkommende kraftverk nytt i løpet av syvårsperioden, dvs. satt i drift da, skal det likevel beregnes et syvårs gjennomsnitt. Produksjon i år forut for det året kraftverket ble satt i drift settes til null. I det året verket startes opp settes kraftproduksjonen til det den faktisk har vært. Dette fører til at nystartede kraftverk får en lempeligere naturressursbeskatning.

K-5-11.4.3 Ombygging av kraftverk

Ombygging av et kraftverk medfører ikke at det anses for å være nytt ved anvendelsen av reglene om syvårs innfasing av naturressursskatten, hvis det fremdeles anses som det samme kraftverket, jf. FSFIN § 18-2-5 første ledd. Er det kommet et nytt kraftverk i tillegg til det gamle, se definisjonen ovenfor i [pkt. 4.6.2](#), skal dette anses som nytt. Videre anses et kraftverk som nytt dersom ombyggingen medfører at inntaksstedet og/eller utløpsstedet endres slik at utnyttet fallhøyde økes med 10 % eller mer, jf. FSFIN § 18-2-5 annet ledd. Skattemyndighetene avgjør om utnyttet fallhøyde er økt med 10 % eller mer etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra NVE.

K-5-11.4.4 Pumpekraft

Samlet kraftproduksjon i kraftverket i inntektsåret og de 6 foregående år, skal reduseres med kraft brukt vedkommende år til å pumpe vann til ovenforliggende magasin (pumpekraft), jf. FSFIN § 18-2-4 fjerde ledd. Dette gjelder enten det er turbinene som er brukt som pumpe eller det er separate pumper. Dette gjelder også om pumpekraften er kjøpt eller egenprodusert i et annet kraftverk. Har denne pumpingen av vann til ovenforliggende magasin vært til nytte ved produksjonen i mer enn ett kraftverk, skal fradraget for denne kraften fordeles mellom kraftverkene på en måte som gir samsvar mellom medgått pumpekraftkvantum og nytte for hvert kraftverk, beregnet etter forholdet mellom energiekvivalenten nedstrøms for det magasin det pumper opp til.

K-5-11.4.5 Skjønnsmessig fastsetting av produksjonstall

Dersom produksjonstallene ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte, skal skattemyndighetene fastsette grunnlaget ved skjønn, jf. FSFIN § 18-2-4 tredje ledd. Ved skjønn tas det hensyn til de opplysninger som er registrert hos Statnett og til påstemplet merkeytelse omregnet til installert effekt, multiplisert med antall timer i det aktuelle tidsrom.

K-5-11.4.6 Reduksjon av midlere produksjonsevne

Er et kraftverks midlere produksjonsevne varig redusert med 10 % eller mer, nedsettes beregningsgrunnlaget tilsvarende, jf. FSFIN § 18-2-8. Dette gjøres ved at produksjonen i alle år forut for reduksjonsåret som inngår i grunnlagsperioden (syvårs-perioden), reduseres prosentvis like mye som reduksjonen i midlere produksjonsevne. Reduksjonen foretas første gang det året den midlere produksjonsevnen er redusert. Skattemyndighetene avgjør om en slik reduksjon skal godkjennes etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra NVE.

K-5-11.4.7 Omdisponering av vannfall

Begynner et kraftverk å disponere vannfall som helt eller delvis har vært disponert av et annet kraftverk i grunnlagsperioden, skal dette kraftverket videreføre det andre kraftverkets beregningsgrunnlag, i den utstrekning det andre kraftverket har fått satt ned sitt beregningsgrunnlag etter FSFIN § 18-2-8, se FSFIN § 18-2-7. Om nedsettelse av beregningsgrunnlaget, se [pkt. 11.4.6](#).

K-5-11.4.8 Realisasjon av kraftverk

Bli et kraftverk realisert ved hel eller delvis overføring til nye eiere, skal overtakeren videreføre overdragerens beregningsgrunnlag for de tidligere år, jf. FSFIN § 18-2-6. For overdragesåret beregnes naturressursskatten under ett for overdrager og overtaker. Den samlede naturressursskatt fordeles mellom overdrager og overtaker i forhold til hvor mange dager i inntektsåret de har eid verket. Fordelingen skjer dermed uavhengig av produksjonens størrelse før og etter overdragelsen.

K-5-11.5 Beregning av naturressursskatt

K-5-11.5.1 Generelt

Naturressursskatten beregnes av gjennomsnittlig produsert kraft i løpet av inntektsåret og de 6 foregående år, beregnet i samsvar med beskrivelsen ovenfor. Av beregningsgrunnlaget skal det svares naturressursskatt til hhv. kommunen og fylkeskommunen med følgende satser, jf. sktl. § 18-2 tredje ledd

- 1,1 øre per kWh til kommunen(e)
- 0,2 øre per kWh til fylkeskommunen(e)

Det gis ingen fradrag i naturressursskatt. Naturressursskatt kommer ikke til fradrag i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 18-2 fjerde ledd første punktum. Om skattefradrag, se nedenfor.

K-5-11.5.2 Skattefradrag for naturressursskatt

Personlige skattytere kan kreve at naturressursskatt skal trekkes fra i fastsatt fellesskatt til staten, jf. sktl. § 18-2 fjerde ledd annet punktum. Selskaper og innretninger som nevnt i sktl. § 2-36 annet ledd kan kreve fradrag for naturressursskatt i skatten til staten av alminnelig inntekt.

Naturressursskatt kan også trekkes fra i skatt/fellesskatt til staten av alminnelig inntekt fra andre kilder enn kraftanlegget. Om et tilfelle hvor naturressursskatt ble trukket fra i skatt av inntekt tilordnet selskapet som deltaker i IS, og i skatt av inntekt etter sktl. § 2-38 sjetten ledd bokstav a, se [BFU 28/2013](#).

K-5-11.5.3 Fremføring av ubenyttet naturressursskatt

Overstiger samlet naturressursskatt hos en skattepliktig den samlede fellesskatt/inntektsskatten til staten hos vedkommende, kan det overskytende tillagt en rente føres til fradrag i den skattepliktiges fellesskatt/inntektsskatt til staten for et senere inntektsår, jf. sktl. § 18-2 fjerde ledd fjerde punktum. Slik fremføring kan skje uten tidsbegrensning. Fremføringsretten avskjæres

ikke selv om skattyteren realiserer kraftanlegget, eller om kraftanlegget varig tas ut av produksjon.

Rentesatsen etter skatteloven § 18-2 fjerde ledd fjerde punktum utgjør normert risikofri rente etter FSFIN § 18-8-1 tillagt 0,5 prosentpoeng, korrigert til renten etter skatt, jf. FSFIN § 18-8-2.

Fremførbar negativ ubenyttet naturressursskatt kan overføres ved skattefri overføring av kraftverk mellom selskaper etter sktl. § 11-21 eller når det gis skattelettelse etter sktl. § 11-22 som ledd i rasjonalisering av virksomhet.

K-5-12 Flere kommuner

K-5-12.1 Formue

K-5-12.1.1 Generelt

For personlige skattytere skal formuen i kraftforetak fordeles mellom kommuner etter de vanlige regler, se emnet «**Skattestedet**». Det er særregler for fordeling av formuen for verdier som inngår i kraftanlegget, se nedenfor.

K-5-12.1.2 Fordeling av formue i kraftanlegg

Formue i kraftanlegg (se definisjonen ovenfor i **pkt. 4.5**) skal i utgangspunktet fordeles mellom regulerings-, vannfalls- og kraftstasjonskommuner etter reglene i sktl. § 18-7 første ledd til fjerde ledd. Fordelingsreglene gjelder tilsvarende for naturressursskatt, jf. sktl. § 18-2 første ledd.

De kraftanlegg som ble prosentlignet for inntektsåret 1996 samt de kraftanlegg som ble tilordnet skattegrunnlag i 1996 i henhold til reglene om stedbunden skattlegging, skal likevel fordele formuen i samme prosentforhold som denne formuen ble fordelt ved ligningen for inntektsåret 1996 etter eventuell klagebehandling, jf. sktl. § 18-7 femte ledd. Dette vil omfatte den formuen i kraftanlegg som i prinsippet skal inngå i formuesberegningen etter sktl. § 18-5. Denne fordelingsnøkkelen vil også gjelde for kraftanlegg som er overdratt etter utløpet av 1996. Er det skjedd endringer i kraftanlegget etter fordelingen for inntektsåret 1996, f.eks. ved at det er bygget en ny dam i en av kommunene, vil dette føre til at fordelingsnøkkelen må vurderes på nytt. Det samme gjelder ved ev. kommunegrensejusteringer og kommunesammen-
slåinger.

K-5-12.2 Alminnelig inntekt

Skatt på alminnelig inntekt er for aksjeselskaper og andre upersonlige skattytere en statlig skatt. Inntekten skal derfor ikke fordeles mellom kommuner.

Om fordeling av inntekt for personlige skattytere, se sktl. § 18-7 syvende ledd.

K-6 Kunstnere

- Sktl. § 4-2 første ledd bokstav e, § 4-17, § 5-15 første ledd bokstav j nr. 1, § 6-31 annet ledd og § 14-3 annet og tredje ledd
- Mval. § 3-7 fjerde ledd
- Merverdiavgiftsforskriften § 1-3-2
- FSFIN § 14-5-2

K-6-1 Grensen virksomhet – ikke virksomhet

K-6-1.1 Virksomhet

Kunstnere som har inntekt i form av salgsvederlag, anses normalt å være næringsdrivende. I utgangspunktet gjelder dette også når inntekten består av royalty (vederlag fastsatt etter salg). Dette vil gjelde kunstnere som selvstendig selger sine kunstneriske produkter, f.eks.:

- forfattere
- billedkunstnere
- billedhuggere

- brukskunstnere/kunsthåndverkere
- orkester- og bandmusikere som deler overskuddet iht. avtalt fordelingsnøkkel eller som har spesielt kostbart utstyr, se SKD rundskriv nr. 26/avd. I vedrørende avgiften til folketrygden, Utv. 1975/614 (det blir da et selskap med deltakerfastsetting).

Inntekten må i mange tilfeller ses som virksomhetsinntekt selv om den gjelder salg av tjenester, f.eks. ved engangsenngasjementer med helt eller delvis selvstendig arbeidsutførelse.

Om tilleggshonorar ved forlagets gjenbruk av oversettelse som skatlegges som kapitalinntekt fordi gjenbruken anses som utnyttelse av immateriell rettighet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», pkt. 3.2.18 og pkt. 3.3.17.

Nærmere om grensen mellom lønn og virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

K-6-1.2 *Lønn, honorar mv. utenfor virksomhet*

Inntekten anses opptjent utenom virksomhet selv om kunstneren utøver en stor grad av selvstendighet under arbeidsutførelsen, når godtgjørelsen mer må anses å ha karakter av vederlag for arbeidsutførelsen enn salgsvederlag for et produkt, se f.eks. HRD i Utv. 1986/680 (Rt. 1985/644). Dette vil normalt gjelde for:

- skuespillere, operasangere og entertainere, i utgangspunktet også frilansere, og
- musikere knyttet til orkestre og band basert på fast lønn, eller hvor vederlag til den enkelte utøver for vedkommende opptreden er fastsatt på forhånd.

K-6-1.3 *Inntekt opptjent både i og utenfor virksomhet*

Det er ganske vanlig at kunstnere både har virksomhetsinntekt og inntekt av aktivitet utenom virksomhet.

Når kunstneren både har virksomhetsinntekt hvor det bare kan kreves fradrag for faktiske kostnader og lønnsinntekt mv. som det kreves minstefradrag i, skal kostnader som knytter seg til både virksomhetsinntekten og lønnen mv. fordeles mellom inntektstypene.

K-6-1.4 *Avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet*

Drives kunstnerisk aktivitet på en slik måte at den må sies å ha karakter av ikke-økonomisk aktivitet, skatlegges ikke inntektene ved aktiviteten. Fradrag gis heller ikke for kostnader knyttet til slik aktivitet. Om avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», pkt. 3.5.

K-6-2 *Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt*

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)». Om særlige regler for tidfesting av inntekter og kostnader for kunstner som driver tilvirkning og salg av visse egenproduserte kunstverk i enkeltpersonforetak, se pkt. 5.1.

K-6-3 *Opplysningsplikt*

Næringsdrivende kunstnere må levere skattemelding med vedlegg elektronisk, se skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 annet ledd.

Driver flere skattytere virksomhet for felles regning, foreligger det et selskap med deltakerfastsetting som skal levere selskapsmelding mv., se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

Nærmere om opplysningsplikten, se Skatteforvaltningshåndboken.

K-6-4 *Formue*

Forfatter- og andre kunstnerrettigheter er ikke skattepliktig formue så lenge de er i opphaverens eie, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav e. Se emnet «[Opphavsretter](#)». Derimot er fysiske kunstverk som malerier, statuer o.l. skattepliktig formue også når de er i opphaverens eie ved årets utgang. Formuesverdien skal settes til samme verdi som legges til grunn ved inntektsfastsettingen. Visse kunstverk skal settes til kr 0, se pkt. 5.1.3, jf. sktl. § 4-17. Om verdsetting i andre tilfeller, se emnet «[Varebeholdning](#)».

K-6-5 Inntekt**K-6-5.1 Tidfesting av inntekter og kostnader****K-6-5.1.1 Hovedregel**

Kunstnere som er bokføringspliktige, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt», skal i utgangspunktet tidfeste inntekter og kostnader etter realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet». Om særregler ved tidfestingen for kunstnere som tilvirker visse kunstverk, se nedenfor.

K-6-5.1.2 Særregler, visse kunstnere

Kunstnere som bare driver produksjon av kunstverk som omfattes av merverdiavgiftsforskriften § 1-3-2, jf. mval. § 3-7 fjerde ledd, dvs.

- malerier, tegninger mv. som er omfattet av tolltariffens posisjon 97.01
- originale stikk, avtrykk mv. som er omfattet av tolltariffens posisjon 97.02
- originale skulpturer mv. som er omfattet av tolltariffens posisjon 97.03
- håndvevde tapiserier mv. som er omfattet av tolltariffens posisjon 58.05
- kunstneriske fotografier

skal, uavhengig av bokførings- eller årsregnskapsplikt og organisasjonsform, tidfeste inntekter og kostnader i forbindelse med tilvirkning og salg av egenproduserte kunstverk etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 annet og tredje ledd. Bestemmelsen gjelder ikke for driftsmidler som saldoavskrives, andre ikke-avskrivbare varige driftsmidler eller for finansielle inntekter og kostnader.

Den som omsetter kunstverk som nevnt i kunstnerens navn (mellommann), omfattes ikke av bestemmelsen.

K-6-5.1.3 Særregler, visse egenproduserte kunstverk

Det framgår av FSFIN § 14-5-2 at kunstnere, uavhengig av bokførings- eller årsregnskapsplikt og organisasjonsform, skal sette den skattemessige verdien av beholdning til kr 0 av egenproduserte kunstverk som omfattes av merverdiavgiftsforskriften § 1-3-2, jf. mval. § 3-7 fjerde ledd. Om hvilke kunstverk dette gjelder, se pkt. 5.1.2. Beholdning av andre typer kunstverk verdsettes etter de alminnelige reglene, se emnet «Varebeholdning».

K-6-5.2 Minstefradrag

Om minstefradrag, se emnet «Minstefradrag».

K-6-5.3 Realisasjon av kunstnerrettighet

Gevinst ved realisasjon av forfatter- og andre kunstnerrettigheter er skattepliktig. Se emnet «Opphavsretter».

K-6-5.4 Fordeling av åndsverksinntekt over flere år

Om fordeling over flere år av personinntekt av åndsverk, se emnet «Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

K-6-6 Utenlandske kunstnere med midlertidig opphold i Norge

Om utenlandske kunstnere med midlertidig opphold i Norge, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 4.2.

Om når skattyter anses skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted». Om skatteavtaler, se emnet «Utland – allment om skatteavtaler».

K-6-7 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)**K-6-7.1 Arbeidstøy**

Det gis ikke fradrag for kostnader til det som kan anses som daglig antrekk, selv om klærne benyttes under opptreden.

Det gis fradrag for kostnader til antrekk som er lite egnet til å benyttes privat og som hovedsakelig benyttes i yrket.

Skuespillere har ifølge arbeidskontrakt som oftest krav på å få dekket kostnadene til spesielt tøy og antrekk. Hvis det kreves fradrag, kan kontrakt kreves fremlagt.

Orkestermusiker som opptrer i snippkjole gis fradrag for kostnader til slikt utstyr, herunder betalt vederlag for vask av kjoleskjorter. Kostnadene kan kreves dokumentert.

Se for øvrig emnet «[Arbeidstøy mv.](#)».

K-6-7.2 *Aviser*

Som hovedregel gis ikke fradrag for kostnader til aviser. Se for øvrig emnet «[Aviser og nyhetstjenester](#)».

K-6-7.3 *Elektronisk kommunikasjon*

Om fradrag for kostnader til elektronisk kommunikasjon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

K-6-7.4 *Hjemmekontor, atelier mv.*

K-6-7.4.1 *Løpende kostnader*

Om kostnader til kontor, atelier mv. i privatboligen, se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)».

K-6-7.4.2 *Bygningsmessige endringer*

Kostnader til endring av bygning som eies av skattyter, må aktiviseres på bygningen. Dette vil f.eks. gjelde musikere som lydisolerer øvingsrom eller bildende kunstnere som innreder atelier. Det samme gjelder endringer av egen andelsleilighet mv.

Foretar skattyteren av hensyn til yrket bygningsmessige endringer av leid leilighet (vanlig leieforhold), skal kostnadene ved dette komme til fradrag enten i form av avskrivning eller fordelt likt over gjenstående leieperiode, avhengig av om det skal foretas et økonomisk oppgjør eller ikke ved leieperiodens slutt. Se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 6.6.

Skal fradraget fordeles over gjenstående leieperiode og det ikke foreligger noen leieavtale avgrenset i tid, kan fradraget normalt fordeles over en 10-årsperiode. Ophører leieforholdet på et tidligere tidspunkt, gis det fradrag for gjenstående beløp.

K-6-7.5 *Kosmetikk*

Det gis fradrag for kostnader til kosmetikk som benyttes i yrket, og som ikke dekkes av arbeidsgiveren.

K-6-7.6 *Kunstnerlønn fra Stortinget*

Kunstnerlønn bevilget av Stortinget samt æres- og kulturpriser utdelt av staten, fylkeskommune eller kommune er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 1 og 2.

K-6-7.7 *Stipend*

K-6-7.7.1 *Generelt*

Stipend er skattepliktig inntekt dersom stipendet har tilstrekkelig tilknytning til den kunstneriske aktiviteten. Generelt om skatteplikt for stipend, se emnet «[Stipend](#)», pkt. 1.

Nettometoden benyttes for ikke-næringsdrivende, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

Om utdanningsstipend, se emnet «[Stipend](#)», pkt. 6.

K-6-7.7.2 *Kunstnerstipend fra Kulturdepartementet*

Kulturdepartementet kan etter forskrift 16. september 1998 nr. 936 om statens stipend og garantiinntekter for kunstnere, yte ulike stipender både til kunstnere under etablering og til utøvende kunstnere. Dette omfatter

- arbeidsstipend
 - arbeidsstipend for yngre/nyetablerte
 - diversestipend
 - diversestipend for nyutdannede kunstnere
 - stipend for eldre fortjente kunstnere
 - stipend for etablerte kunstnere og
 - stipend for seniorkunstnere.
- jf. forskriften punkt 1 første avsnitt.

Disse stipendene anses skattepliktige, da de har tilstrekkelig tilknytning til kunstnerens arbeid eller virksomhet. De anses ikke som utdanningsstipend, og omfattes heller ikke av reglene om skattefri arbeidsinntekt i sktl. § 5-15 første ledd bokstav j.

K-6-7.8 Leieinntekter

Leier en næringsdrivende kunstner ut egenproduserte kunstverk, inngår leieinntekten i virksomhetsinntekten. Ved utleie av andre eiendeler må det vurderes konkret om leieinntekten inngår som en del av virksomhetsinntekten. Se for øvrig emnet «[Virksomhet – allment](#)».

K-6-7.9 Litteratur/tidsskrifter

Frdrag gis for kostnader til aktuell faglitteratur som er av betydning for kunstnerens eget område.

Forfattere vil ofte ha behov for en del skjønnlitteratur.

Dersom kostnadene ikke kan dokumenteres, gis frdrag etter takseringsreglene § 1-3-23. Se for øvrig emnet «[Faglitteratur](#)».

K-6-7.10 Merkostnad ved opphold utenfor hjemmet

Skattytere som av hensyn til sin yrkesutøvelse må bo utenfor hjemmet, har rett til frdrag for merkostnadene etter vanlige regler.

Det gis ikke frdrag for merkostnader ved opphold som har feriemessig eller privat karakter. Kunstners angitte behov for i perioder å isolere seg for å kunne konsentrere seg om utførelsen av et kunstnerisk arbeid, vil som regel ikke kunne gi grunnlag for frdrag.

Se for øvrig emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)» og emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

K-6-7.11 Provisjon

Provisjon til impresario eller lignende er frdragsberettiget. Kostnadene må kunne dokumenteres med kvittering som viser navn og adresse på impresarioen. Om krav til betaling via bank når beløpet er kr 10 000 eller høyere, se emnet «[Kostnader – allment om frdrag](#)», pkt. 6.

K-6-7.12 Statens garantiinntekter for kunstnere

Garantiinntekt etter forskrift 16. september 1998 nr. 936 om statens stipend og garantiinntekter for kunstnere er skattepliktig etter reglene for lønnsinntekt.

K-6-7.13 Studiereiser

Kostnader/merkostnader til studiereiser som er foretatt av hensyn til yrkesutøvelsen er frdragsberettiget. Forfattere vil f.eks. ha krav på frdrag for slike kostnader i forbindelse med et konkret arbeid, se URD i Utv. 1980/304 (Oslo byrett). Det gis ikke frdrag for kostnader til reiser som bare skal gi generell inspirasjon.

Reisekostnadene må fordeles hvis reisen har både privat og yrkesmessig karakter. Se for øvrig emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

K-6-7.14 Utdanning

Om utdanningskostnader, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

K-6-7.15 Utklippstjeneste

Kostnad til utklippstjeneste eller medieovervåkning kan normalt ikke anses som en kostnad til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, og vil derfor ikke være frdragsberettiget.

K-6-7.16 Utstyr

Kostnader til utstyr, instrumenter mv. anskaffet hovedsakelig til bruk ved utøvelsen av yrket er frdragsberettiget. Brukes utstyret også privat, tilbakeføres verdien av fordelen ved denne bruken skjønnsmessig, se f.eks. URD i Utv. 1979/574 (Oslo byrett).

Kostnader til utstyr som hovedsakelig dekker private behov er ikke frdragsberettiget.

Om skillett avskrivninger/direkte fradragsføring, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi».

Ved uttak av gjenstander til privat bruk eller ved gaveoverføring, må det vurderes om vilkårene for uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2 er oppfylt. Se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

K-6-7.17 Varelager

Om varelager bestående av kunstverk, se pkt. 5.1.

K-6-7.18 Æres- og kulturpriser

Om skatteplikt for æres- og kulturpriser, se emnet «Prisbelønninger».

L-1 Langtransportsjåfører

- Sktl. § 5-11, § 6-13
- FSSD § 6-13
- Takseringsreglene § 1-2-5 og § 1-3-6
- Satsforskriften 2023 § 7

L-1-1 Generelt

Langtransportsjåfører anses å være på arbeidsplassen mens de er på kjøreoppdrag (mobilt arbeidssted). De er ikke på yrkesreise mens de er på arbeidsplassen. Se for øvrig nedenfor og emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet».

L-1-2 Næringsdrivende

Langtransportsjåfører som driver egen transportvirksomhet omfattes ikke av reglene nedenfor. Næringsdrivende må bokføre kostnader til kost og losji på yrkesreise etter bilag. Næringsdrivendes kostutgifter på kjøreoppdrag med overnatting skal ikke reduseres med kostbesparelse i hjemmet, se sktl. § 6-13 tredje ledd.

L-1-3 Arbeidstakers merkostnader til kost for turer som varer ett døgn eller mer

L-1-3.1 Inntektsfradrag

I utgangspunktet gis ansatte langtransportsjåfører og deres hjelpemannskaper på kjøreoppdrag fradrag for faktiske merkostnader til kost under fravær fra hjemmet av minimum ett døgn varighet. Kostnadene må kunne dokumenteres. Dersom skattyter ikke har dokumentasjon for de faktiske kostnader, kan det kreves fradrag med kr 300 per døgn for kjøring til og med 31. august 2023, og kr 350 for kjøring fra og med 1. september 2023. Dette gjelder både ved innenlandsreiser og ved utenlandsreiser, se satsforskriften § 7.

Se nærmere emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 11.2.17.

Merkostnader til kost på kjøreoppdrag med overnatting inngår ikke i minstefradraget.

L-1-3.2 Kostgodtgjørelse

L-1-3.2.1 Skattyter kan dokumentere kostnadene

Mottar skattyteren kostgodtgjørelse og kan fremlegge dokumentasjon for faktisk medgåtte kostnader til kost på turer som varer ett døgn eller mer, skal godtgjørelsen avregnes mot disse. Eventuelt underskudd inngår ikke i minstefradraget. Hvis skattyter har dokumentasjon for en sammenhengende periode på to måneder, legges gjennomsnittskostnaden til grunn for hele året under forutsetning av at forholdene er tilnærmet like.

L-1-3.2.2 Skattyter kan ikke dokumentere kostnadene

Når godtgjørelse til kost for langtransportsjåfører for kjøring i inn- eller utland er utbetalt med inntil kr 300 per døgn for kjøring til og med 31. august 2023, og kr. kr 350 for kjøring fra og med 1. september 2023, kan det normalt legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt over-

skudd, se satsforskriften § 7. Ved fastsetting av beløpet er det tatt hensyn til kostbesparelse i hjemmet. Underskudd på mottatt godtgjørelse er bare fradragsberettiget dersom det foreligger dokumentasjon for faktiske kostnader.

L-1-4 Arbeidstakers kostutgifter for turer som varer mindre enn ett døgn

L-1-4.1 Inntektsfradrag

Hvis skattyteren er hjemmefra mindre enn ett døgn anses han i utgangspunktet ikke å ha merkostnader til mat. Den alminnelige regelen om fradrag for merkostnader til overtidsmat gjelder også for langtransportsjåfører. Dette innebærer at det gis fradrag opptil kr 200 for faktiske kostnader til et ekstra måltid i de tilfeller skattyteren har arbeidet sammenhengende utenfor hjemmet i minst 10 timer, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)», pkt. 3.3. For lønnstakere inngår fradraget i minstefradraget.

L-1-4.2 Kostgodtgjørelse

Langtransportsjåfører anses ikke å være på yrkesreise når de er på kjøreoppdrag. Eventuell kostgodtgjørelse kan ikke overskuddsberegnes etter satsene for kostgodtgjørelse på reiser uten overnatting, jf. emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)».

Regelen i FSRFIN § 5-15-5 annet ledd om at arbeidsgiver skattefritt kan dekke et måltid til en verdi av inntil 200 kroner for arbeidstaker som arbeider minst 10 timer sammenhengende utenfor hjemmet, gjelder også for langtransportsjåfører. Se for øvrig emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)».

L-1-5 Kostnader og godtgjørelse til losji

L-1-5.1 Inntektsfradrag

Det gis bare fradrag for kostnader til losji når skattyter kan dokumentere de faktiske kostnadene.

L-1-5.2 Godtgjørelse for losji

Er arbeidsgivers bil innredet for overnatting, vil eventuell losjigodtgjørelse i utgangspunktet være skattepliktig i sin helhet. Godtgjørelsen kan likevel avregnes mot kostnader til losji når det foreligger dokumentasjon for kostnadene.

Er arbeidsgivers bil ikke innredet for overnatting, gjelder de vanlige regler om dokumentasjon av losjikostnader, og dekning av ulegitimert nattillegg, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 11.2.14 eller pkt. 11.2.20.

Skattepliktig godtgjørelse eller overskudd på godtgjørelse inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Eventuelle kostnader og underskudd på godtgjørelser går ikke inn i minstefradraget.

L-2 Leasing

L-2-1 Generelt

L-2-1.1 Skillet mellom kjøp og leasing (leie)

En kunde som ønsker å disponere et formuesobjekt, kan oppnå dette på følgende måter

- kjøp ved egen finansiering
- kjøp på avbetaling (kredittkjøp)
- lease/leie formuesobjektet

Ved kjøp av løsøre vil kjøper normalt bli eier av formuesobjektet ved levering, jf. kjøpsloven (lov 13. mai 1988 nr. 27) § 13. Dette gjelder selv om formuesobjektet er kjøpt på kreditt og selgeren har betinget seg salgspant eller eiendomsforbehold.

Hvis kunden leaser (leier) formuesobjektet, vil selger beholde eiendomsretten til dette. Kunden betaler leie og må levere tilbake objektet når leieperioden er ferdig. Det kan foreligge leieavtale selv om leaser har rett til å kjøpe formuesobjektet i eller ved utløpet av leieperioden.

L-2-1.2 Privatrettslig skille mellom kredittkjøp og leasing (leie)

Hvis det etter privatrettslige regler foreligger et kjøp/salg, anses den som er kjøper som utgangspunkt også å være skattemessig eier. På bakgrunn av praksis fra skattemyndighetene kan det likevel tenkes at den skattemessige behandlingen blir annerledes enn det som følger av de privatrettslige regler, jf. [pkt. 2](#) og emnet «Tilsidesettelse – allment», [pkt. 4.7](#).

Nærmere om hva som regnes som kredittkjøp og fradrag for renter ved kredittkjøp, se emnet «Renter av gjeld», [pkt. 6.18](#).

L-2-1.3 Regnskapsmessig behandling

Den regnskapsmessige behandlingen er avhengig av om skattyteren benytter IFRS eller god regnskapsskikk i regnskapet. God regnskapsskikk bygger på et skille mellom finansielle og operasjonelle leieavtaler, og reguleres i Norsk RegnskapsStandard (NRS) 14 Leieavtaler pkt. 8. Innenfor IFRS reguleres leieavtaler av IFRS 16.

IFRS 16 har i motsetning til god regnskapsskikk ikke et skille mellom operasjonelle og finansielle leieavtaler for leietaker. Utleier må imidlertid etter IFRS 16 klassifisere leieavtalen som enten operasjonell eller finansiell.

Den regnskapsmessige klassifiseringen er uten betydning for den skattemessige behandlingen.

L-2-1.4 Partsforholdet i en leasingavtale

I en leasingavtale er det to parter; bortleaser (utleier) og leaser (leietaker). En leasingavtale vil som regel komme i stand ved at det først etableres kontakt mellom en kunde og en forhandler. I noen tilfeller vil forhandleren selv stå for finansieringen av formuesobjektet. Dette vil ofte være tilfelle i de mer rene leieforhold, for eksempel når det gjelder kontormaskiner. Det er i slike tilfeller også vanlig at utleier påtar seg vedlikehold, levering av reserveutstyr mv.

I andre tilfeller ønsker ikke selgeren selv å stå for finansieringen av formuesobjektet. Av den grunn etableres det kontakt med et finansieringsselskap. Finansieringsselskapet skal så lease bort formuesgjenstanden til kunden. Kontraktsteknisk kan dette gjøres på to måter; ved direkte leasing og ved diskontert leasing. Ved direkte leasing betaler finansieringsselskapet kjøpesummen til selger, for så å lease formuesobjektet til kunden. Ved diskontert leasing inngås leasingavtalen mellom kunden og forhandleren. Deretter diskonteres leasingkontrakten til finansieringsselskapet. Dette innebærer at alle rettighetene etter kontrakten overdras til finansieringsselskapet, som betaler kjøpesummen for formuesobjektet til forhandleren.

I leasingavtalen vil den som leaser ut objektet fremstå som eier av den leasede gjenstanden.

L-2-2 Hvem anses skattemessig som eier av den leasede gjenstand

L-2-2.1 Generelt

Den som privatrettslig er eier vil som utgangspunkt også skattemessig anses som eier av leasinggjenstanden. Den regnskapsmessige behandlingen er uten betydning, se [pkt. 1.3](#). Ved avgjørelsen av hvem som er skattemessig eier må det gjøres en konkret vurdering, hvor det bl.a. legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av denne perioden og avtalens innhold for øvrig. Se for øvrig emnet «Eierbegrepet». Nedenfor er det tatt inn en del typetilfeller om hvem som skattemessig skal anses som eier.

L-2-2.2 Leaseren blir eier ved utløp av leasingperioden

Bli leaseren (brukeren) etter avtalen eier av gjenstanden ved leasingperiodens utløp, anses han som eier også i leasingperioden.

L-2-2.3 Leaseren har rett og plikt til å kjøpe

Har leaseren (brukeren) etter avtalen både rett og plikt til å kjøpe gjenstanden til forhåndsbestemt pris etter en viss tid, anses han som eier i leasingperioden.

Er det sannsynlig at gjenstanden vil ha en ikke ubetydelig markedsverdi ved utløpet av leasingperioden, og leaseren har plikt til å kjøpe gjenstanden til markedsverdi ved utløpet av leasingperioden, anses bortleaseren å ha risikoen for verdnedgang på gjenstanden. Leaseren

anses da ikke som eier i leasingperioden. Om et tilfelle hvor leaseren ikke ble ansett for å ha en plikt til å kjøpe gjenstanden, se HR-2017-2248-A i Utv. 2017/1985 (Ai Lease).

L-2-2.4 Leaseren har rett til å kjøpe

Har leaseren (brukeren) etter avtalen rett, men ikke plikt, til å kjøpe gjenstanden ved leasingperiodens utløp, medfører ikke dette alene at leaseren anses som eier i leasingperioden.

Dette gjelder selv om det er altoverveiende sannsynlig at leaseren vil bli eier etter leasingperioden, se HR-2017-2248-A i Utv. 2017/1985 (Ai Lease) (Et leasingselskap kjøpte biler fra en importør, og leaset bilene til bilforhandlere. Bilene ble benyttet som demonstrasjonsbiler, som firmabiler og som låne- og utleiebiler. Leasingselskapet ble ansett som eier av bilene. Det ble lagt vekt på at avtalen fremsto som en leieavtale, at forhandlerne ikke hadde noen plikt til å løse inn bilene ved utløpet av leasingperioden og at leasingselskapet hadde risikoen for bilens markedsverdi ved utløpet av leasingperioden. Det endret ikke på dette at det var meningen at det etter hvert skulle skje en eiendomsoverdragelse.)

Fastsetter avtalen en så gunstig pris at det er altoverveiende sannsynlig at leaseren vil overta gjenstanden etter utløpet av leieperioden, f.eks. tilfeller der leieren allerede gjennom leien, eller på annen måte, har nedbetalt det alt vesentlige av leieobjektets kostpris, anses leaseren som eier i leasingperioden.

L-2-2.5 Leasingleien reduseres vesentlig etter en tid

Etter en type leasingavtaler blir leasingleien redusert vesentlig etter en avtalt tid (forlengelsesleie). Normalt bør det aksepteres at bortleaseren anses som eier hvis forlengelsesleien er avtalt til minst 1/12 av ordinær leie.

L-2-2.6 Leasinggjenstanden har ubetydelig eller ingen verdi ved leasingperiodens utløp

Leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden hvis det er sannsynlig at den leasede gjenstand har ubetydelig eller ingen markedsverdi ved leasingperiodens utløp. For eksempel vil en spesielt tilpasset innredning i bygg ofte kun ha bruksverdi for leaseren og dermed ingen markedsverdi ved utløpet av leasingperioden.

L-2-2.7 Leaseren har risiko for gjenstandens verdi ved utløpet av leasingperioden

Skal leaseren (brukeren) etter avtalen dekke tap/oppebære gevinst ved realisasjon mv. av den leasede gjenstand ved utløpet av leasingperioden, anses han som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden. Dette gjelder også om leaser skal oppebære eventuell gevinst, men formelt ikke har noe ansvar for å dekke eventuelt tap, når antatt restverdi er satt så lavt at det kun er en teoretisk mulighet for at en tapssituasjon vil oppstå. Med gevinst/tap menes i denne sammenhengen differansen mellom gjenstandens restverdi i henhold til kontrakten og antatt reell omsetningsverdi ved leasingperiodens utløp.

L-2-2.8 Den leasede gjenstand inkorporeres i driftsmiddel tilhørende leaseren

Inkorporeres den leasede gjenstand i et driftsmiddel tilhørende leaseren (brukeren) på en slik måte at det ikke er fysisk og/eller økonomisk forsvarlig å skille den ut igjen, anses leaseren som eier i leasingperioden.

L-2-2.9 Leasing av bygg som oppføres på leasers egen grunn

Permanente driftsbygg som oppføres på leasers egen grunn, kan normalt ikke demonteres og gjenoppføres på et annet sted på en økonomisk forsvarlig måte. I slike tilfeller må det normalt antas at bygningen skal overtas av leaseren etter leasingperioden. I så fall må leaseren anses som eier også i leasingperioden.

L-2-2.10 Restverdileasing

Restverdileasing er en type leasingavtale hvor leasinggjenstanden er forutsatt å ha en restverdi når leasingforholdet opphører. Det skyldes at leasingperioden er kortere enn gjenstandens økonomiske levetid, og leaseren betaler da heller ikke hele kostprisen gjennom leiebetalingene i perioden. Restverdien (udekket kostpris) får leasingselskapet tilbake ved en gjenkjøpsavtale med leverandøren eller ved å realisere objektet på annen måte.

Restverdien kan også sikres på annen måte enn ved gjenkjøpsavtale, f.eks. ved en restverdi-garanti fra leaser eller en tredjemann.

Ved restverdileasing vil som utgangspunkt bortleaser bli ansett som eier. Har leaseren risikoen for gjenstandens verdi ved utløpet av leasingperioden, vil leaseren bli ansett som eier, se [pkt. 2.7](#).

L-2-2.11 Leasing av demonstrasjonsbiler (demoleasing)

Leasing av demonstrasjonsbiler omtales som demoleasing. Bilene brukes som oftest til demonstrasjon en kort periode før de blir solgt. Hvis leasingselskapet etter avtalen fremstår som eier og forhandlerne ikke har noen plikt til å innløse bilene ved leasingavtalens utløp, må leasingselskapet anses som eier, se [pkt. 2.4](#).

L-2-3 Skattemessige konsekvenser når bortleaser anses som eier

L-2-3.1 Formue

L-2-3.1.1 Bortleaser

Når bortleaseren anses som eier, skal verdien av den leasede gjenstand formuesbeskattes hos bortleaseren. I tillegg formuesbeskattes han for eventuell forfalt, men ikke betalt leasingleie ved årsskiftet.

Bortleaser gis ikke gjeldsfradrag for forpliktelsen til å stille den leasede gjenstand til disposisjon for leaser.

L-2-3.1.2 Leaser

Når bortleaser anses som eier, skal verdien av den leasede gjenstand eller bruksretten ikke formuesbeskattes hos leaser (bruker). Leaser gis ikke gjeldsfradrag i forbindelse med forpliktelsen til å betale leasingleie, med unntak av leie som er forfalt, men ikke betalt, ved årsskiftet.

L-2-3.1.3 Forskuddsleie

Den til enhver tid gjenstående del av forskuddsleien anses som gjeld for finansieringsselskapet og formue (krav) for leaseren.

L-2-3.2 Inntekt

L-2-3.2.1 Bortleaser

Når bortleaser anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, er leasingleien skattepliktig inntekt på samme måte som vanlig leieinntekt. Ved bortleasing av motorvogn gjelder det samme for eventuell merleie for kjøring utover avtalt kjørelengde.

Eventuell avskrivning av leasinggjenstanden foretas hos bortleaser.

Om leasing der bortleaser har sikret seg å få en del av sin investering tilbake ved utløpet av leasingperioden, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», [pkt. 4.1.2](#).

Leasingleien tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2 og emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)». Ved bortleasing av motorvogn skal merleie ut over avtalt kjørelengde tidfestes ved avtalens opphør, se SKD 25. april 2007 i Utv. 2007/1038. Om forskuddsleie, se [pkt. 3.2.3](#).

L-2-3.2.2 Leaser – generelt

Når bortleaser anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden og leaser hovedsakelig bruker gjenstanden i inntektsgivende aktivitet (driftsmiddel), er leasingleien fradragberettiget som leiekostnad.

Leasingleien tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2 og emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)». Ved leasing av motorvogn skal merleie ut over avtalt kjørelengde tidfestes ved avtalens opphør, se SKD 25. april 2007 i Utv. 2007/1038. Om forskuddsleie, se [pkt. 3.2.3](#).

Brukes gjenstanden hovedsakelig utenfor inntektsgivende aktivitet er leasingleien ikke fradragberettiget.

Det er ikke adgang til å trekke ut et beregnet renteelement fra leasingleien og kostnadsføre dette som gjeldsrenter, se SKD 29. juni 2007 i Utv. 2007/1270. Se nærmere i emnet «[Renter av gjeld](#)», [pkt. 6.20](#).

L-2-3.2.3 Leaser – forskuddsleie

Betaler en leaser forskuddsleie for hele leasingperioden må fradraget fordeles til fradrag over det totale antall måneder leasingperioden varer. Dette gjelder også dersom f.eks. et gammelt driftsmiddel leveres inn og brukes som forskuddsbetaling. Som forskuddsbetaling anses også det tilfelle at leaser (bruker) godskrives differansen mellom gjenstandens restverdi og omsetningsverdi og denne differansen reduserer beregningsgrunnlaget for leasers (brukers) leie av nytt driftsmiddel tilsvarende. Det gis fradrag for månedsbeløpet etter avtalen pluss den forskuddsleien som etter fordeling faller på hver måned, multiplisert med antall leiemåneder i året.

L-2-3.2.4 Leaser – kjøp av den leasede gjenstand

Når bortleaser anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, men leaseren (brukeren) får kjøpe den, f.eks. etter utløpet av leasingperioden, vil dette ofte være til en pris som ligger betydelig under omsetningsverdien. Har leaseren fått fradrag for leaseleien, skal fordelingen ved rimelig kjøp anses som en skattepliktig fordel. Fordelen utgjør differansen mellom kjøpspris og omsetningsverdi. Inntektsføringen foretas i kjøpsåret. Inntektsføring unnlates dersom gjenstanden blir tatt i bruk som avskrivbart driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, og den reduserte kjøpesum tas inn på saldo.

På samme måte kan leaseren fordelsbeskattes, dersom den leasede gjenstand blir kjøpt til underpris av en i leaserens familie eller en ansatt hos leaseren. Tilsvarende gjelder hvis leaseren er et aksjeselskap og gjenstanden kjøpes av en aksjonær eller et datterselskap. Fordelsbeskatning kan også komme på tale dersom leaseren mv. ikke kjøper den leasede gjenstand, men et annet formuesobjekt til underpris av bortleaseren.

Er det en ansatt, aksjonær eller deltaker hos leaseren som har kjøpt leasinggjenstanden til underpris, skal fordelingen i tillegg behandles som lønn, aksjeutbytte, arbeidsgodtgjørelse eller utdeling etter sktl. § 10-42.

L-2-4 Skattemessige konsekvenser når leaser anses som eier**L-2-4.1 Generelt**

Når leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden, behandles forholdet som et kjøp med betaling av kjøpesummen over tid. Kjøpesummen er sum leaseleie i leasingperioden, inklusiv eventuell restverdi som leaser plikter å betale. Skatteretten bygger på et nominalistisk prinsipp. Dersom rentedelen ikke fremgår av avtalen er det skattemessig ikke anledning til å skille ut et stipulert rentelement av kostprisen, se LRD 28. januar 1999 (Borgarting) i Utv. 1999/557. Verdsetting til nominell verdi innebærer at kjøpesum og gjeld settes lik summen av fremtidige nominelle forpliktelser etter leasingavtalen. Om fradrag for rentedelen, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.18.

L-2-4.2 Formue**L-2-4.2.1 Bortleaser**

Når leaser (bruker) anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, skal den ikke formuesbeskattes hos bortleaser. Derimot formuesbeskattes bortleaser for uoppgjort del av salgsverdien ved årsskiftet (fordring). Fordringen verdsettes til nominell verdi med mindre det foreligger grunnlag for skattemessig utskillelse av rente.

L-2-4.2.2 Leaser

Når leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden, skal verdien av den leasede gjenstand formuesbeskattes hos ham. Uoppgjort del av kjøpesummen ved årsskiftet fradras som gjeld. Gjelden verdsettes til nominell verdi med mindre det foreligger grunnlag for skattemessig utskillelse av rente.

L-2-4.3 Inntekt**L-2-4.3.1 Bortleaser**

Når leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden, vil sum leaseleie, inklusive eventuell restverdi, som leaser plikter å betale bli ansett som salgssum for bortleaser. Foreligger det skattemessig grunnlag for utskillelse av rente, anses rentedelen opptjent etter hvert. Om tidfe-

sting ved inntektsføring av salgsvederlag og renter, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)». Bortleaserens kostpris for den leasede gjenstand behandles på samme måte som ved salg.

L-2-4.3.2 Leaser

Når leaser (bruker) anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, behandles sum leasingleie, inklusiv eventuell restverdi, som leaser plikter å betale, som kjøpesum, på samme måte som ved vanlig kjøp. Kjøpesummen aktiveres og tilføres eventuell saldo, se emnene om driftsmidler. Foreligger det skattemessig grunnlag for utskillelse av rente, fradragsføres denne på vanlig måte.

L-2-4.3.3 Leaser – uttak

Om skatteplikt ved uttak av det leasede objekt fra leaserens virksomhet, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

L-3 Lån – avgrensning mot andre ytelser fra arbeidsgiver/selskap mv.

– Sktl. § 10-11, § 10-42

L-3-1 Generelt

Hvis en utbetaling fra et selskap til en aksjonær, deltaker, ansatt eller en annen nærstående hevdes å være et lån, kan det være aktuelt å vurdere om utbetalingen har skjedd på grunnlag av en reell låneavtale, eller om utbetalingen har skjedd på annet grunnlag.

En utbetaling som hevdes å være lån kan i stedet være:

- lønn fra arbeidsgiver
- ulovlig utbytte fra aksjeselskap
- arbeidsgodtgjørelse fra selskap med deltakerfastsetting, eller
- utdeling fra selskap med deltakerfastsetting.

Lån fra selskap til personlig aksjonær og deres nærstående skal anses som utbytte hos mottakeren og skattlegges etter aksjonærmodellen, se sktl. § 10-11 fjerde til sjetted ledd. Visse unntak er fastsatt i FSFIN § 10-11-1. Ved inntektsfastsettingen er det da normalt ikke nødvendig å avgrense mot utbytte. Videre skal lån fra selskap med deltakerfastsetting til personlig deltaker og deres nærstående anses som skattepliktig utdeling fra selskapet og skattlegges som tillegg til alminnelig inntekt, se sktl. § 10-42 ellefte ledd jf. § 10-11 fjerde til sjetted ledd. Ved inntektsfastsettingen er det da normalt ikke nødvendig å avgrense mot skattepliktig utdeling fra selskapet, jf. sktl. § 10-42.

Reglene om lån fra selskap til personlig aksjonær/deltaker, som er behandlet i emnet «[Lån til aksjonær/deltaker](#)», gjelder for reelle lån. Lån som skattlegges som utbytte/utdeling skal imidlertid behandles som lån i andre sammenhenger, f.eks. når det gjelder formuesbeskatningen av aksjonæren/deltakeren og skattleggingen på selskapsnivå. Derfor vil det også for selskap og aksjonærer/deltakere ha betydning om en står overfor et reelt låneforhold eller en utdeling på annet grunnlag. Også ved anvendelsen av unntakene i FSFIN § 10-11-1 vil det ha betydning om en står overfor et lån eller en annen ytelse. Hvor en utbetaling fra selskapet har skjedd før reglene om utbyttebeskatning/utdelingsbeskatning trådte i kraft, vil det også ved skattleggingen av aksjonæren/deltakeren være avgjørende om en står overfor et reelt lån eller ikke.

L-3-2 Regnskapsrettslige spesifikasjonskrav

Regnskapsloven § 7-32 har regler om noteopplysninger for lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjeeiere, ansatte og visse nærstående. For store foretak er det i tillegg særlige regler i regnskapsloven § 7-31 b og for små foretak i § 7-45. Lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for daglig leder og leder av styret skal spesifiseres, jf. rl. § 7-32 og § 7-45. For hvert lån skal det opplyses om hvilke vilkår som gjelder, herunder rentesatsen og avdragspla-

nen. Lån og sikkerhetsstillelse til andre ansatte og medlemmer av styret kan som utgangspunkt angis samlet. Lån eller sikkerhetsstillelser som utgjør mer enn fem prosent av egenkapitalen etter balansen skal spesifiseres også for disse, jf. rl. § 7-32 annet ledd fjerde punktum og § 7-45 annet ledd fjerde punktum. I aksjeselskaper gjelder opplysningsplikten også lån og sikkerhetsstillelse for visse nærstående, jf. rl. § 7-32 annet ledd annet punktum. For store foretak omfatter kravene til spesifisering også styremedlemmer og ledende ansatte, jf. rl. § 7-31b.

Disse kravene gjelder alle typer lån, herunder kortvarige forskuddsutbetalinger og mellomregninger.

L-3-3 Selskapsrettslige krav

Asl./asal § 8-7 til § 8-11 har nærmere regler som begrenser adgangen til å gi kreditt og sikkerhetsstillelse til aksjonærer og deres nærstående. Tilsvarende krav stilles ikke for deltakere i selskap med deltakerfastsetting. Etter selskl. § 3-17 første ledd første punktum kan imidlertid deltakere i kommandittselskaper ha lån i selskapet hvis selskapets frie egenkapital etter den sist fastsatte balanse er minst like stor som lånene, og det er stilt betryggende sikkerhet for lånet. Tilsvarende gjelder kommandittselskapets adgang til å stille sikkerhet for en deltakers forpliktelse, se selskl. § 3-17 første ledd annet punktum.

En viktig begrensning i låneadgangen fra aksjeselskap er at det som hovedregel bare kan gis lån innenfor rammen av de midler som selskapet kan dele ut som utbytte. Om disse kravene, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 10.3. Det skal stilles betryggende sikkerhet for kravet på tilbakebetaling eller kravet på tilbakesøking, jf. asl./asal. § 8-7 første ledd annet punktum. Reglene gjelder tilsvarende ved kreditt- eller sikkerhetsstillelse til fordel for en aksjonær i annet selskap i samme konsern eller noen av dennes nærstående, jf. asl./asal. § 8-7 annet ledd.

Det er bl.a. gjort unntak for kreditt med vanlig løpetid i forbindelse med forretningsavtaler, jf. asl./asal. § 8-7 tredje ledd nr. 1. Det er også gjort visse unntak for kreditt eller sikkerhetsstillelse til fordel for ansatte og nærstående, jf. asl./asal. § 8-8 samt tillitsvalgte, jf. § 8-9. Asl./asal. § 8-10 har særlige regler om kreditt eller sikkerhetsstillelse i forbindelse med tredjepersons erverv av aksjer eller rett til erverv av aksjer i selskapet eller selskapets morselskap.

L-3-4 Renter på lån fra aksjonær/deltaker til selskapet

Om skattlegging av renter på lån fra aksjonær/deltaker til selskap, se emnet «Renteinntekter».

L-3-5 Nærmere om grensen mellom lån og andre ytelser

L-3-5.1 Generelt

For at en utbetaling skal kunne anses som lån i skattemessig sammenheng, må utbetalingen ha skjedd på grunnlag av en reell låneavtale. En utbetaling fra arbeidsgiver/selskap betegnet som lån, anses ikke som et reelt lån hvis det ikke skal tilbakebetales. Om det foreligger et låneforhold, må som utgangspunkt vurderes ut fra situasjonen da det angivelige låneforholdet ble etablert og det angivelige lånebeløpet ble utbetalt. For at det skal anses å foreligge en reell låneavtale på dette tidspunktet, må det i det minste være avtalt eller forutsatt:

- hvem som er forpliktet
- lånebeløpets størrelse (låneramme dersom lånet er etablert som et rammelån/fleksilån)
- rentebetingelser
- tilbakebetalingsbetingelser

Skattyter og eventuelt arbeidsgiver/selskapet må kunne fremskaffe det faktiske grunnlaget og sannsynliggjøre at utbetalingen bygger på en låneavtale.

Er det ikke inngått noen låneavtale (skriftlig eller muntlig) i forbindelse med utbetalingen, kan utbetalingen ikke anses som lån. Hvis den angivelige låneavtalen ikke er inngått skriftlig og det heller ikke finnes annen skriftlig dokumentasjon som skriver seg fra tiden før skattemyndighetene iverksatte kontrolltiltak eller tok opp spørsmålet, må det som utgangspunkt legges til grunn at det ikke foreligger noe låneforhold.

Selv om det ikke kan fremlegges noen skriftlig låneavtale, kan øvrig dokumentasjon og partenes opptreden unntaksvis tilsi at en likevel står overfor et reelt låneforhold. Det må i slike tilfeller bl.a. legges vekt på om

- utbetalingen er behandlet som lån i arbeidsgivers/selskapets regnskaper og i låntakerens skattemelding

- det fremstår som rimelig klart hva den angivelige låneavtalen går ut på
 - det angivelige lånet er kortsiktig, for eksempel en mellomregningskonto hvor det skjer en løpende avregning eller hvor lånet skal dekke et kortsiktig likviditetsbehov
 - den angivelige låneavtalen er etterlevd, for eksempel ved at det er betalt renter og/eller avdrag
 - låntakeren har eller vil få økonomisk evne til å betale tilbake lånet
 - det angivelige lånet er lovlig etter aksjelovens bestemmelser, se asl/asal. § 8-9 jf. § 8-7
- Selv om det kan fremlegges en skriftlig låneavtale, kan det foreligge forhold som tilsier at det ikke er noe reelt låneforhold, enten at det fra først av ikke har foreligget noen låneavtale, eller at etterfølgende forhold har medført at en mulig tilbakebetalingsplikt er falt bort. Bl.a. kan følgende forhold gi indikasjon på at det ikke foreligger noe reelt lån:
- Utbetalingen er ikke behandlet som lån i selskapets regnskaper
 - Det er ikke protokollert noe om lånet i noen styreprotokoll
 - Låneavtalen er uklar og ufullstendig, for eksempel mht. lånebeløp og tilbakebetalingsplikt
 - Låneavtalen er ikke etterlevd, for eksempel ved at det ikke er betalt renter og/eller avdrag
 - Lånebeløpet har økt ut over opprinnelig avtalt lånebeløp/låneramme uten at det foreligger ny/endret låneavtale
 - Privat forbruk dekkes ved å øke gjelden i stedet for å ta ut arbeidsgodtgjørelse/utdeling
 - Gjelden har økt så mye at skattyteren ikke har reell mulighet til å betale tilbake lånet
 - Det er ikke stilt tilfredsstillende sikkerhet
 - Lånet er ulovlig etter selskapslovgivningen og det er ikke ordnet opp i forholdet etter at aksjonæren/deltakeren og selskapet ble kjent med at det var ulovlig
- Det må foretas en helhetsvurdering hvor bl.a. de forhold som er angitt ovenfor inngår.

L-3-5.2 Betingelser knyttet til tilbakebetalingsplikten

Er det avtalt at en ytelse bare skal betales tilbake hvis en fremtidig uvis betingelse inntre (suspensiv betingelse), vil det ikke foreligge lån. Derimot kan det foreligge et lån hvis tilbakebetalingsplikten er reell, men hvor forpliktelsen kan bli redusert eller falle bort hvis en uvis fremtidig betingelse inntre (resolutiv betingelse). Se nærmere emnet «Gjeld», pkt. 2.1. Om erverv av aksjer i arbeidsgiverselskapet hvor plikten til å betale vederlaget er avhengig av verdien på aksjene på et fremtidig tidspunkt, se emnet «Aksjer – ansattes erverv til underpris», pkt. 2.4.3.

L-3-6 Spesielt om rammelån/fleksilån

Ved rammelån/fleksilån avtales en låneramme (maksimumsbeløp), ofte med avdragsfrihet i flere år, hvor påløpt rente også kan tillegges saldo innenfor lånerammen. For slike lån, hvor tilbakebetalingsplikten er skjøvet ut i tid og reelt framstår som uklar, vil sikkerhetsstillelse være av særlig betydning ved vurderingen av om det foreligger et reelt låneforhold. Det er lagt til grunn at lånerammen for slike lån normalt ikke kan overstige 60 til 80 % av verdien av formuesobjektet som er stilt som sikkerhet og at sikkerheten skal være tinglyst. Det må likevel foretas en konkret vurdering der andre momenter kan tale for at lånet er reelt selv om sikkerheten er mangelfull. Se SKD 5. februar 2013 i Utv. 2013/230.

Overskrides lånerammen i et rammelån, må det vurderes om det skal få som konsekvens at det overskytende ikke skal behandles som lån, eventuelt om det er forhold som gjør det sannsynlig at hele låneavtalen ikke er reell.

L-3-7 Rettspraksis

Om rettspraksis angående grensen mellom reelle lån og utbytte/lønn, se:

- HRD i Utv. 1998/630 (Rt. 1998/383) (Vrybloed). (Skattyter hadde mellomregningskonto med et selskap hvor han var daglig leder og enestyre. Saldoen økte betydelig i selskapets favor i løpet av en femårsperiode. Revisor hadde flere ganger påtalt at saldoen var i strid med aksjelovens lånebegrensninger. Økningen på mellomregningskontoen ble ansett som lønn.)
- LRD 10. november 1998 (Frostatting) i Utv. 1999/23 (Hokstad). (Utbetalinger på kr 2,1 mill. i løpet av to år ble ansett som lønn. Det forelå ingen skriftlig låneavtale, avtalen var ikke styrebehandlet og den muntlige avtalen var uklar.)

- LRD 17. desember 2003 i Utv. 2004/173 (Frostating). (Retten opphevet ligningen som bygget på at utbetalinger på kr 486 500 skulle anses som lønn. Utbetalingen var behandlet som lån i skattyters selvangivelse og selskapets regnskap. Låneavtale ble ansett inngått på tidspunktet for utbetalingen av lånet og det var foretatt delvis tilbakebetaling. Det var ikke avgjørende at en ved låneopptaket ikke hadde fulgt fremgangsmåten i aksjeloven.)
- LRD 6. februar 2004 i Utv. 2004/275 (Frostating). (Saldo på mellomregningskonto ble omklassifisert til lønn. Det ble ikke satt opp noen låneavtale da kredittgivningen ble innledet. En skylderklæring satt opp i ettertid var ikke tilstrekkelig. Skattyter hadde mottatt en usedvanlig lav lederlønn. Lønn og lånesaldo var samlet sett mer i samsvar med lønnsnivået i konsernet for øvrig. Lånet var ikke styrebehandlet, det var ikke fastsatt noen øvre kredittamme og heller ikke løpetid eller forfallstidspunkt.)
- LRD 8. august 2006 (Borgarting) i Utv. 2006/1146 (Uttak fra selskapet ble ansett som lønn. Uttak var skjedd ved økning av reiseforskudds- og mellomregningskonto og det var ikke stilt sikkerhet. Det var ikke dokumentert at låneforholdet var styrebehandlet og selskapet hadde i varierende grad opplyst om låneforholdet i sine papirer. Skattyter hadde heller ikke forholdt seg til mellomværendet som et lån i sine selvangivelser. En skriftlig låneavtale var ikke blitt etterlevd, og hadde dermed ingen realitet.)
- LRD 14. november 2007 (Hålogaland) i Utv. 2007/1727 (Omklassifisering av lån til lønn og utbytte ble opprettholdt. Det var ikke fastsatt noe skriftlig, verken om lånebeløp, tilbakebetalingstid, renter eller sikkerhetsstillelse. Lånet var heller ikke behandlet i selskapets organer. Det var ikke tilstrekkelig at lånet fremgikk av balansen og notene. Til tross for oppfordringer hadde skattyter ikke brakt forholdet i samsvar med aksjelovens krav. Det var ikke foretatt tilbakebetaling før ligningsmyndighetene tok opp spørsmålet.)
- LRD 12. oktober 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/1345 (Hjeltnes). (Uttak av midler for å finansiere oppussing av bolig ble ansett som reelt lån. Selv om lånedokumentasjonen var mangelfull, hadde aksjonæren plikt til å betale beløpene tilbake til selskapet. Det ble bl.a. lagt vekt på at begge parter hadde oppgitt mellomværendet i sine ligningsoppgaver, at andre aksjonærer var kjent med forholdet og hadde akseptert det, at lånet faktisk var tilbakebetalt og at låntaker ville hatt økonomisk evne til å betale tilbake, uavhengig av utbytte fra selskapet.)
- LRD 4. desember 2009 (Frostating) i Utv. 2010/57. (Uttak av midler ført som fordring på aksjonær, ble ansett som ulovlig utbytte. B skyldte penger til både A og C. B eide alle aksjene i et aksjeselskap. Kravet C hadde mot B var sikret med pant i disse aksjene. For å få oppgjør for fordringene på B, innledet A og C et samarbeid. Etter at aksjene i Bs selskap ble overført til A, ble det hentet ut penger fra selskapet som oppgjør til C. Beløpet ble ført som en fordring på A i selskapets regnskap. I tillegg hentet A også ut penger til delvis dekning av sin egen fordring på B. Alt ble i selskapets regnskap ført som fordring på A. Selskapet ble likvidert året etter. Lånet/fordringen selskapet etablerte på A ble ved ligningsbehandlingen omklassifisert til ulovlig utbytte. Det forelå verken låneavtaler eller tilbakebetalingsplan.)
- LRD 8. juni 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/1114. (Uttak av midler fra selskap ble ansett som lønn. To søsken hadde over en tidsperiode tatt ut midler fra et ANS som var eid av en familienstiftelse og et aksjeselskap. Aksjeselskapet var eid av stiftelsen og søsknene utgjorde styret i stiftelsen. Selv om den ene av søsknene hadde betalt inn noe til selskapet i perioden, fant retten at mellomregningskontoene bar preg av å ha fungert som en slags lønnskonto for begge søsknene. Da utbetalingene startet, forelå det ikke skriftlig låneavtale. Det var ikke avtalt noe lånebeløp, og heller ikke noe om rente og tilbakebetaling. Det var ikke stilt sikkerhet til tross for at søsknene hadde svekket økonomi, og retten kom til at det den gangen måtte ha framstått som usikkert om de kunne innfri lån i den aktuelle størrelsesorden.)
- LRD 6. august 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/1303. (Beløp utbetalt fra aksjeselskap til den ene av to aksjonærer ble ansett som utbytte. Beløpet skulle være forskudd på utbetaling ved kapitalnedsettelse. Det ble en tid etter utbetalingen utstedt et antedatert gjeldsbrev hvor det framgikk at det skulle betales renter av beløpet og at beløpet i sin helhet skulle tilbakebetales til selskapet etter at kapitalnedsettelsen var gjennomført. Kapitalnedsettelsen lot seg imidlertid ikke gjennomføre på grunn av manglende egenkapital. Renter ble ikke betalt og beløpet ble heller ikke nedbetalt, men nedkvittert i forbindelse med konkurs i selskapet.)

- LRD 15. april 2011 (Gulating) i Utv. 2011/1008. (Beløp utbetalt til en ansatt ble ikke ansett som et reelt lån da det ikke forelå noen ubetinget tilbakebetalingsforpliktelse. Arbeidsgiver-selskapet gikk konkurs, og den ansatte betalte deler av beløpet til boet som følge av et for-lik. Faktisk tilbakebetaling til konkursboet ble etter omstendighetene ikke tillagt vekt.)
- LRD 28. februar 2012 (Borgarting) i Utv. 2012/419. (Eneaksjonær hadde helt fra 1996 hatt en økende gjeld til selskapet. Låneavtale var først datert i januar 2003. Det var ikke stilt sikkerhet for lånet. For å unngå reduksjon i utbyttegrunlaget, ble selskapets fordring på eneaksjonæren solgt på kreditt til to av hans venner i november 2003. I juni 2004 ble mellomværendet med de to vennene oppgjort, og eneaksjonæren sto på nytt som skyldner overfor selskapet. Rettens flertall kom til at de utbetalte beløpene fra selskapet måtte omklassifiseres til utbytte for inntektsåret 2003.)
- LRD 24. februar 2015 (Borgarting) i Utv. 2015/932. (Skattyter var daglig leder og styreformann i et familieaksjeselskap som han selv eide alle stemmeberettigede aksjene i, og han kunne iht. skriftlig kredittavtale med aksjeselskapet låne inntil kr 4 mill. fra selskapet rentefritt. Det var ikke avtalt noen tilbakebetalingsordning, og heller ikke krav om sikkerhetsstillelse. I perioden 2004 til 2008 steg lånesaldoen fra kr 800 000 til over kr 6 mill. Lagmannsrettens flertall kom til at utbetalingene fra selskapet til skattyter var å anse som et reelt lån, og at det ikke var grunnlag for å omklassifisere utbetalingene til skattepliktig utbytte. Flertallet viste bl.a. til at det forelå skriftlig låneavtale og betydelig annen skriftlig dokumentasjon som tilsa at det dreide seg om et låneforhold. Utbetalingene var av selskapet og skattyteren behandlet som lån i regnskap og selvangivelser, og foretatte innbetalinger i 2007 var ført som reduksjoner på mellomregningskontoen. Flertallet la også vekt på at låneordningen var etablert mens godtgjørelsesmetoden gjaldt for lovlig utdelt utbytte til norske aksjonærer, og at det talte mot at kredittavtalen var fiktiv.
- LRD 20. november 2015 (Gulating) i Utv. 2016/14. (Beløp utbetalt fra skattyters heleide selskap ble ansett som lån til tross for at det ikke var stilt sikkerhet for lånebeløpet.)
- LRD 5. januar 2017 (Borgarting) i Utv. 2017/231 (Retten kom etter en konkret helhetsvurdering til at et mellomværende på en mellomregningskonto måtte anses som et reelt låneforhold. Forholdet ble skriftlig formalisert som låneavtale nesten ett år etter at saldoen på mellomregningskontoen gikk i aksjeselskapets favør. Det ble senere inngått to nye skriftlige låneavtaler som avløste hhv den opprinnelige og den etterfølgende låneavtalen. Retten la betydelig vekt på at alle låneavtalene ble inngått lenge før skattemyndighetene varslet om bokettersyn. Videre ble det lagt vekt på at forholdet var oppført som lån i aksjonærens selvangivelse, det var stilt sikkerhet for lånet, det var bestemmelser om renter og det var foretatt nedbetalinger som dekket både renter og hovedstol. Retten fant heller ikke at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kunne komme til anvendelse på forholdet).

L-3-8 Skattemessig behandling når saldo på det opplyste mellomværende har vært varierende

Om den skattemessige behandlingen i noen typetilfeller hvor et ikke-reelt lån omklassifiseres til lønn, men hvor det opplyste mellomværende har variert fra år til år, se SKD 10. oktober 2014 i Utv. 2014/1793.

L-3-9 Behandling av ikke-reelle lån fra selskap med deltakerfastsetting

Ved omklassifisering av ikke-reelle lån for deltaker som arbeider i et selskap med deltakerfastsetting, kan selskapet og den enkelte deltakeren velge om utdelingen skal anses som arbeidsgodtgjørelse, jf. selskl. § 2-26 første ledd og sktl. § 12-2 bokstav f, eller som utdeling, jf. selskl. § 3-16 og sktl. § 10-42. En forutsetning for å velge omklassifisering til arbeidsgodtgjørelse, er at arbeidsgodtgjørelsen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Samme klassifisering må legges til grunn både for selskapet og den aktuelle deltakeren. Fremsettes det ikke krav om klassifiseringen, eller blir ikke den enkelte deltakeren og selskapet enige om en løsning, må det for hver enkelt deltaker på selvstendig grunnlag vurderes om det er arbeidsinnsatsen eller eierposisjonen som har foranlediget utdelingen.

Ikke-reelle lån utbetalt til deltaker som ikke arbeider i selskapet, behandles som utdeling til deltaker etter sktl. § 10-42.

L-3-10 Behandling av ikke-reelle lån fra aksjeselskap

Ved omklassifisering av ikke reelle lån til utbytte, anses utbyttet som ulovlig uten rett til skjerming.

Om skattyters adgang til å velge om en ulovlig verdioverføring skal behandles som lønn eller utbytte, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», pkt. 6.4.3.

L-4 Lån i arbeidsforhold

- Sktl. § 5-12 fjerde ledd, § 10-11 annet ledd
- FSFIN § 5-12 A, § 5-15-1

L-4-1 Inntekt**L-4-1.1 Generelt**

Fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold er som hovedregel skattepliktig etter sktl. § 5-1. Regler om beregning av fordelene er gitt i sktl. § 5-12 og FSFIN § 5-12 A. Fordelen ved rimelig lån i arbeidsforhold kan imidlertid være skattefri som gave innenfor beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1, se nærmere emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)». Utenfor arbeidsforhold fordelsbeskattes ikke rimelige lån etter reglene i sktl. § 5-12 og FSFIN § 5-12 A.

Lån til arbeidstaker som eier aksjer i arbeidsgiverselskapet anses som utbytte dersom vilkårene i sktl. § 10-11 fjerde til sjette ledd er oppfylt. Om unntak fra sktl. § 10-11 fjerde ledd, se emnet «[Lån til aksjonær/deltaker](#)», pkt. 1.

Lån som skattlegges som utbytte fordelsbeskattes ikke etter reglene om rimelige lån i arbeidsforhold.

Dersom reglene i sktl. § 10-11 fjerde ledd ikke kommer til anvendelse, og lånet er gitt i egenskap av ansatt, gjelder reglene om rimelig lån i arbeidsforhold i sktl. § 5-12 fjerde ledd jf. FSFIN § 5-12A. Om ansatt som også er aksjonær i selskapet, se [pkt. 4.3](#).

L-4-1.2 Hovedregel

Som hovedregel skattlegges fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold dersom renten er lavere enn en normrentesats som fastsettes av Skattedirektoratet, og lånet er

- ytet av nåværende eller tidligere arbeidsgiver, eller
- ytet av andre og
 - arbeidsgiver har formidlet lånet, eller
 - lånet er foranlediget av arbeidsforholdet,

se sktl. § 5-12 fjerde ledd og [pkt. 7](#).

Om normrentesatsen, se [pkt. 1.6](#).

Det er uten betydning om arbeidsgiver selv har lånt pengene til lavere rente. Det er videre uten betydning om skattyteren kunne fått like rimelige lån hos andre utenfor arbeidsforhold, se Ot.prp. nr. 7 (1987–1988) punkt 3.4.1.2.

L-4-1.3 Unntak, låntaker ville fått lånet på samme vilkår uten å være ansatt

Det foreligger ikke noen fordel ved rimelige lån dersom arbeidsgiver yter lån på samme vilkår utenfor arbeidsforhold og låntaker ville ha fått lån på samme vilkår uten å være ansatt. Eksempler på lån som ikke omfattes av disse reglene, er:

- husbanklån til ansatte i Husbanken på ordinære vilkår
- fastrentelån, gitt av bank på ordinære markedsvilkår og som låntakeren ville ha fått uten å være ansatt i banken, men hvor lånet som følge av renteutviklingen har blitt et rimelig lån

L-4-1.4 Unntak, lånet overstiger ikke 3/5 av grunnbeløpet i folketrygden

Rentefordel ved rimelig lån i arbeidsforhold regnes etter sktl. § 5-12 fjerde ledd ikke som skattepliktig inntekt når lånet på utbetalingstidspunktet

- ikke overstiger 3/5 av grunnbeløpet i folketrygden på utbetalingstidspunktet (ikke årsgjennomsnittet), og
- tilbakebetalingstiden er på høyst ett år. Det må finne sted en reell tilbakebetaling innen fristen

Grensen på 3/5 av grunnbeløpet gjelder for det enkelte arbeidsforhold. Hvis det opprinnelige lånet utgjør mindre enn 3/5 av grunnbeløpet, kan det tas opp ytterligere lån innenfor beløpsgrensen. Dette forutsetter at summen av opprinnelig lånesaldo for samtlige lån ikke overstiger 3/5 av grunnbeløpet.

L-4-1.5 Lån gitt av utenlandsk arbeidsgiver

Skatteplikten for rentefordel ved rimelige lån gjelder også når arbeidsgiveren er utenlandsk og arbeidstakeren er

- skattepliktig som bosatt i Norge, eller
- begrenset skattepliktig til Norge for arbeidsinntekt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d, e eller annet ledd, og
- skatteplikten til Norge ikke faller bort på grunn av skatteavtale.

L-4-1.6 Normrenten

Skattedirektoratet fastsetter normrenten forskuddsvis for tomånedersperioder i samsvar med FSFIN § 5-12-5. For 2023 er normrentesatsen som skal brukes av arbeidsgiver per tomånedersperiode:

jan/feb	mars/apr	mai/juni	juli/aug	sept/okt	nov/des
3,0 %	3,4 %	3,6%	3,7 %	Ikke fastsatt	Ikke fastsatt

Normrenten for hver tomånedersperiode publiseres på skatteetaten.no etter hvert som den fastsettes.

L-4-2 Fradrag

Gjeldsrenter som faktisk betales vil være fradragsberettiget etter de vanlige reglene, se emnet [«Renter av gjeld»](#).

Inntektsbeskattes skattyteren for beregnet rentefordel, skal han ha fradrag for samme beløp i alminnelig inntekt i tillegg til betalte gjeldsrenter. Fradraget behandles fullt ut etter reglene om fradrag for gjeldsrenter, jf. sktl. § 6-40. Rentefordelen fradras i samme år som fordelens skattlegges. Skattlegging av fordelens vil dermed ikke føre til noen økning av alminnelig inntekt. Derimot vil fordelens øke personinntekten.

Om eventuell fradragsrett for renter i arbeidsforhold for person med begrenset skatteplikt til Norge, se emnet [«Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.»](#).

L-4-3 Hvilke lån omfattes av reglene

L-4-3.1 Hovedregel

Som lån i denne sammenheng anses all gjeld i arbeidsforhold uavhengig av hvordan gjelden er oppstått. Det vil f.eks. omfatte

- regulære lån utbetalt i penger
- forskottering av private kostnader
- betalingsutsettelse, f.eks. ved kjøp av bil fra arbeidsgiver
- forskudd fra arbeidsgiver, f.eks. utbetaling av forskudd på lønn (se likevel under unntak nedenfor) og
- forskuddsbetaling av vederlag ved salg av formuesobjekt til arbeidsgiver

Sktl. § 5-12 fjerde ledd om rimelige lån i arbeidsforhold er en spesialbestemmelse som går foran reglene om skattefritak for personalrabatter i FSFIN § 5-15-3, se emnet [«Naturalytelser i arbeidsforhold»](#), pkt. 5.1. Reglene om rimelig lån i arbeidsforhold kan imidlertid kombineres med reglene om gaver i arbeidsforhold, jf. FSFIN § 5-15-1. Om gaver i arbeidsforhold, se emnet [«Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.»](#). Sktl. § 5-12 fjerde ledd gjelder ikke for lån som omfattes av reglene om aksjonærlån i sktl. § 10-11 fjerde ledd.

L-4-3.2 Forskudd på utgiftsgodtgjørelser

Forskudd på utgiftsgodtgjørelser anses ikke som lån når forskuddet er trekkpliktig. Det samme gjelder når forskuddet ikke er trekkpliktig og kredittiden ikke er lengre og forskuddet ikke større enn det praktiske hensyn gjør nødvendig. Om begrensning i trekkplikten for utgiftsgodtgjørelser, se skattebetalingsforskriften § 5-6.

L-4-3.3 Forskudd på lønn/pensjon

Ingen del av lønn/pensjon utbetalt i løpet av normal oppgjørsperiode anses som lån etter reglene om rimelige lån i arbeidsforhold. Er oppgjørsperioden en kalendermåned og utbetalingen foretas f.eks. den 15., altså forskuddsvis for den siste halvpart av kalendermåned, regnes dette forskuddet ikke som lån i denne forbindelse.

L-4-3.4 Likviditetsfordel som arbeidstaker mottar fra arbeidsgiver

Det kan forekomme at arbeidstaker mottar en likviditetsfordel fra arbeidsgiver som etter sin art ikke omfattes av reglene om rimelig lån i arbeidsforhold, se for eksempel [BFU8/2009](#). (Ansatte i boligutbyggingsselskap fikk en likviditetsfordel fordi de slapp å betale forskudd ved kontraktsinngåelse om kjøp av bolig fra selskapet. Fordelen ble ansett som en skattepliktig naturalytelse.) I slike tilfeller vil normrentesatsen likevel kunne legges til grunn ved skattlegging av arbeidstaker og ved arbeidsgivers beregning av grunnlag for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk.

L-4-3.5 Lånets formål

Rimelig rente i arbeidsforhold fordelsbeskattes uavhengig av lånets formål. Rentefordelen skal skattlegges selv om lånet utelukkende brukes til yrkesformål, f.eks. i arbeidsgiverens tjeneste, så som kjøp av datamaskin, lastebil o.l.

L-4-3.6 Lånets løpetid

Rimelig rente i arbeidsforhold skal fordelsbeskattes selv om det er kortvarige lån, og selv om lånets løpetid ikke går over årsskiftet. Om unntak for mindre lån, se [pkt. 1.4](#).

L-4-4 I hvilke tilfeller anses lånet gitt av arbeidsgiver**L-4-4.1 Lån fra arbeidsgiver**

Lånet anses gitt av arbeidsgiver når det er arbeidsgiver som yter lånet, og skattyter

- er eller har vært ansatt hos ham, herunder etter at vedkommende har gått av med pensjon, eller
- har eller har hatt arbeidsoppdrag utenom virksomhet for ham. Dette vil også omfatte medlemmer i styre, representantskap, råd, mv.

Ytes lånet etter at arbeidsforholdet er opphørt, er det et krav for eventuell skatteplikt etter reglene om lån i arbeidsforhold, at lånet har sammenheng med det tidligere arbeidsforholdet.

Om skillet mellom arbeid i og utenfor virksomhet, se emnet [«Virksomhet – allment»](#).

Det er uten betydning om arbeidsgiveren selv har lånt pengene som lånes ut.

L-4-4.2 Lån fra andre enn arbeidsgiver**L-4-4.2.1 Generelt**

Arbeidsgiver regnes også som långiver når han formidler lånet, eller lånet på annen måte er foranlediget av arbeidsforholdet. Lån ytet fra andre enn arbeidsgiver vil dermed anses å være i arbeidsforhold og skal fordelsbeskattes blant annet dersom

- långiveren er et selskap i samme konsern som arbeidsgiver i henhold til asl./asal. § 1-3 (etter asl./asal. er det nok med f.eks. flertall av stemmene for å anses som konsern)
- långiver er en annen virksomhet enn den skattyter er ansatt i og denne virksomheten drives av arbeidsgiver alene eller i fellesskap med andre
- arbeidsgiver garanterer for lånet
- långiver er egen pensjonskasse, fondsinnretning o.l. som arbeidsgiver har opprettet eller som følger av arbeidsavtale

- långiver står i forretningsforhold til arbeidsgiver og lånevilkårene er påvirket av låntakers arbeidsforhold hos arbeidsgiver
- lånet ytes av en bank til rimelig rente, foranlediget av at arbeidsgiveren har satt inn et større beløp i banken til lav eller ingen rente

L-4-4.2.2 *Nærmere om lån gitt av forretningsforbindelser mv.*

Er lånet gitt av forretningsforbindelser til arbeidsgiveren, f.eks. banker, forsikringselskap mv., som også yter lån til andre, må det vurderes om lånevilkårene er påvirket av arbeidsforholdet. Om tilfelle hvor en bank tilbyr gunstige lånebetingelser til ansatte i bedrifter som har tjenestepensjonsordning i et forsikringselskap som inngår i bankens konsern, se SKD 2. mars 2015 i Utv. 2015/1916. Lån som tilbys på gunstige vilkår til samtlige ansatte i virksomheter som har tegnet tjenestepensjonsavtale hos långiver, dvs. hvor avtalen ikke er fremforhandlet av den enkelte arbeidsgiver, kan ikke anses å være foranlediget av arbeidsforholdet. Etter uttalelsen må det samme gjelde hvor det

- tilbys begrensede renterabatter som etter forholdene er vanlig å tilby organisasjoner eller større grupper i næringslivet
- gis gebyrfritak (etableringsgebyr) fordi arbeidsgiveren har en tjenestepensjonsordning hos långiver, se dog emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», pkt. 4

Ovenstående gjelder selv om långiveren er en utenlandsk person eller et utenlandsk selskap. Lån gitt av fagforening til personer som ikke er ansatt i fagforeningen, anses ikke gitt i arbeidsforhold.

L-4-4.3 *Lån til ansatt mv. som også er aksjonær*

Rimelige lån gitt fra selskap til ansatt som også er aksjonær fordelsbeskattes etter disse reglene bare dersom lånet ikke skal anses som utbytte etter reglene i sktl. § 10-11 annet ledd eller etter sktl. § 10-11 fjerde ledd jf. FSFIN § 10-11-1. Om når lån fra aksjeselskap til aksjonær ikke skal anses som utbytte, se emnet «Lån til aksjonær/deltaker», pkt. 2.3.

Hvor lånet ikke faller inn under reglene om utbyttebeskatning, gjelder reglene om rimelig lån i arbeidsforhold, herunder reglene om gaver i arbeidsforhold, dersom selskapet kan anses som arbeidsgiver etter reglene ovenfor, og det ikke er sannsynlig at lånet er gitt den ansatte i egenskap av aksjonær. I selskaper hvor det er flere aksjonærer, vil et lån normalt anses som aksjonærlån bare hvis det faktisk er gitt lån til andre aksjonærer som ikke er ansatt i selskapet. I fämannsselskaper må det avgjøres konkret om lånet objektivt vurdert naturlig må være å anse som et aksjonærlån eller lån i arbeidsforhold, se f.eks. URD 16. april 1996 i Utv. 1996/933 (Stavanger byrett).

L-4-4.4 *Lån til andre enn arbeidstakeren*

Når det er klart at lånet skyldes arbeidsforholdet, skal arbeidstakeren skattlegges for fordelen selv om en annen opptrer som låntaker. Dette vil blant annet være aktuelt for arbeidstakerens nåværende eller tidligere ektefelle, familiemedlemmer, nåværende eller tidligere samboer eller lignende. Det samme gjelder rimelig lån til selskap som arbeidstakeren eier.

Skattleggingen skal foretas uavhengig av om lånet opprinnelig er gitt til arbeidstaker selv og senere er gått over til andre, eller om lånet opprinnelig er gitt til den andre.

L-4-5 **Hvem skal fordelsbeskattes**

L-4-5.1 *Generelt*

Fordelsbeskatning foretas hos arbeidstakeren. Dette gjelder selv om låntaker er en annen person enn arbeidstaker, se ovenfor.

Arbeider begge ektefeller/samboere for samme arbeidsgiver, skal i utgangspunktet fordelsbeskatningen foretas hos den som står som låntaker. Står begge som låntakere for samme lån, fordeles fordelen likt mellom dem.

L-4-5.2 *Dødsfall*

I dødsåret skattlegges fordelen hos den avdøde arbeidstakeren frem til dødsfallstidspunktet. Etter dødsfallstidspunktet skattlegges fordel ved rimelige lån hos dødsbo, eller gjenlevende

ektefelle når lånet fortsetter å bestå. Andre arvinger som overtar lånet, kan ikke fordelsbeskattes på grunnlag av avdødes arbeidsforhold.

L-4-6 Hvem skal ha fradrag

Fradrag for renter som faktisk betales, kan kreves etter de vanlige reglene, se emnet «[Renter av gjeld](#)». Rentefordelen er fradragsberettiget hos den som har fått inntektstillegget for fordel ved rimelige lån.

L-4-7 Fordelens størrelse

L-4-7.1 Generelt

Rentefordelen settes til differansen mellom

- et beregnet rentebeløp med grunnlag i normrenten (en sjablongmessig størrelse) og
- det faktiske rentebeløpet (inkludert gebyrer) som skattyteren etter låneavtalen skal betale, se nedenfor

Dette gjelder uavhengig av om lånet løper med fast eller flytende rente. Videre gjelder reglene om lånet ytes i annen valuta enn NOK.

Fordelen beregnes med utgangspunkt i normrenten, selv om fordelene ville blitt lavere om fordelene hadde blitt beregnet på grunnlag av den rentesats som skattyteren ville betalt om han ikke hadde vært ansatt.

Rentefordelen beregnes normalt for hver kalendermåned, og behandles som en trekkpliktig naturalytelse.

L-4-7.2 Lån i utenlandsk valuta

Rentefordelen på lån i utenlandsk valuta beregnes på samme måte som for lån i norsk valuta.

L-4-7.3 Flere lån

Har skattyteren flere lån i arbeidsforhold, skal eventuell rentefordel beregnes atskilt for hvert lån. Lavere rente enn satsene på ett lån kan ikke avregnes mot høyere rente enn satsene på et annet lån.

L-4-7.4 Beregning av normrentebeløpet

Normrentebeløpet er en sjablongmessig størrelse som beregnes månedlig med utgangspunkt i den til enhver tid gjeldende normrentesatsen. Ved opptak av nytt lån beregnes normrentebeløpet fra og med måneden lånet er tatt opp, med utgangspunkt i lånebeløpet ved opptaket. I et løpende lån beregnes normrentebeløpet på grunnlag av gjenstående lånebeløp ved kalendermånedens begynnelse, jf. FSFIN § 5-12-1. Dette gjelder også om lånet nedbetales eller forhøyes i løpet av måneden.

Normrentebeløpet beregnes for det antall måneder skattyteren har hatt lånet. Del av måned regnes som hel måned.

Ved pengelån regnes normrentebeløpet fra og med den måneden lånet utbetales. Ved betalingsutsettelse ved kjøp av varer og tjenester regnes normrentebeløpet fra og med den vanlige forfallsmåneden uten rentebelastning i vedkommende bransje/bedrift.

L-4-7.5 Renter betalt av låntaker

Del av måned anses som hel måned også for faktisk påløpte renter, se sktl. § 5-12 fjerde ledd jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-12 annet ledd

Det rentebeløpet som skal sammenlignes med normrentebeløpet, er renten som påløper på grunnlag av avtalen inklusiv eventuelle gebyrer mv. som anses som renter, se emnet «[Renter av gjeld](#)».

Rentene fordeles på de kalendermånedene som de etter låneavtalen påløper selv om de betales på et annet tidspunkt. Dersom et lån nedbetales/forhøyes i løpet av en kalendermåned, må det tas hensyn til dette ved fordeling av de rentene som er påløpt. Gebyrer, herunder etableringsgebyr mv., henføres til betalingsmåned.

Det er de faktisk påløpte rentene og gebyrene som utgjør sammenligningsgrunnlaget til normrentebeløpet.

L-4-8 Hva fordelten skal anses som

Fordel ved rimelig lån som skattlegges hos person som er ansatt eller utfører arbeidsoppdrag utenfor virksomhet for noen som anses som arbeidsgiver etter reglene ovenfor, behandles på samme måte som vanlig lønn. I andre tilfeller behandles fordelten som pensjon.

L-4-9 Ettergivelse

L-4-9.1 Ettergivelse av hovedstol

L-4-9.1.1 Generelt

Hel eller delvis ettergivelse av lån fra arbeidsgiver anses normalt som en fordel vunnet ved arbeid og behandles som lønn.

L-4-9.1.2 Gjeldsordning/reelle betalingsproblemer

Er arbeidsgivers ettergivelse av lån et ledd i en frivillig eller tvungen gjeldsordning etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner, anses ettergivelsen av lån ikke som en fordel vunnet ved arbeid, og skal følgelig heller ikke behandles som lønn.

Ettergir arbeidsgiver lån til arbeidstaker, anses ikke ettergivelsen av lånet som fordel vunnet ved arbeid når ettergivelsen er begrunnet i reelle betalingsproblemer. Det er en forutsetning at arbeidstakerens betalingsproblemer er av en slik karakter at ettergivelse ville blitt gitt av en uavhengig kreditor og ikke har sammenheng med arbeidsforholdet. Ettergivelsen skal i slike tilfeller ikke behandles som lønn.

Nærmere om gjeldsettergivelse, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

L-4-9.2 Ettergivelse av renter

I den utstrekning gjeldsrenter som etter avtalen skal betales blir ettergitt av arbeidsgiver, er denne fordelten skattepliktig inntekt etter de samme reglene som gjelder ved arbeidsgivers/selskapets ettergivelse av hovedstol. Skattlagt fordel ved ettergivelse av renter er fradragsberettiget som gjeldsrenter.

Om hva som er ettergitt ved delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.5.3.

L-4-10 Rentestøtte

I tilfeller hvor en arbeidstaker tar opp lån hos andre enn arbeidsgiveren, forekommer det at arbeidstakeren ikke betaler hele renten fordi arbeidsgiveren har inngått en avtale med långiveren om å dekke en del av den totale renten som långiveren krever. Arbeidsgivers betaling til långiver behandles fullt ut som lønn. Arbeidstakeren skal ha fradrag for den skattlagte fordelten som rentekostnad. Se også SKD 23. mai 2001 i Utv. 2001/1154.

L-4-11 Lønnsrapportering

Fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold skal innrapporteres etter sktfvl. § 7-2, se omtalen i Skatteforvaltningshåndboken.

L-5 Lån til aksjonær/deltaker

– Sktl. § 10-11, § 10-42 ellefte ledd

– FSFIN § 10-11-1

L-5-1 Generelt

Lån (kreditt og/eller sikkerhetsstillelse) fra aksjeselskap mv. til personlig aksjonær og deres nærstående skal anses som utbytte for mottakeren og skattlegges etter aksjonærmodellen, jf. sktl. § 10-11 fjerde til sjettede ledd. Den delen av lånet, eventuelt sammen med ordinært utbytte som overstiger skjermingsfradraget, blir i samsvar med sktl. § 10-11 første ledd annet punktum oppjustert (multiplisert) med 1,72. Beløpet etter oppjustering skattlegges som alminnelig inntekt. Oppjusteringen skjer ved skatteberegningen. Lån eller sikkerhetsstillelse som skal

skattlegges som utbytte etter disse reglene omfattes av reglene om kildeskatt i sktl. § 10-13 hvis lånet mv. ytes til en utenlandsk aksjonær.

Lån fra selskap med deltakerfastsetting til personlig deltaker og deres nærstående skal anses som skattepliktig utdeling fra selskapet og skattlegges som tillegg til alminnelig inntekt, se sktl. § 10-42 ellefte ledd jf. § 10-11 fjerde til sjette ledd. Den delen av lånet, ev. sammen med annen utdeling som overstiger skjermingsfradraget, blir ved skatteberegningen oppjustert (multiplisert) med 1,72 og skattlegges som alminnelig inntekt, se sktl. § 10-42 tredje ledd bokstav b. Se også emnet «**Selskap med deltakerfastsetting – utdeling**».

Unntak fra skatteplikten er gitt i FSFIN § 10-11-1.

Hvis lånet er reelt, skal lånet behandles som lån i andre sammenhenger. Dette innebærer f.eks. at det skal gis fradrag for gjelden i aksjonærens/deltakerens formuesskattegrunnlag. Den skattemessige behandlingen på aksjonær-/deltakernivå får ikke betydning på selskapsnivå. Selskapet skal behandle et reelt aksjonær-/deltakerlån som en fordring.

Om avgrensningen mellom reelle og ikke-reelle lån og den skattemessige behandlingen av ikke-reelle lån fra eget selskap, se emnet «**Lån – avgrensning mot andre ytelser fra arbeidsgiver/selskap mv.**». I dette emnet behandles bare reelle lån.

Om de regnskapsrettslige krav til spesifisering av lån og sikkerhetsstillelse til aksjonær og ledende ansatte, se emnet «**Lån – avgrensning mot andre ytelser fra arbeidsgiver/selskap mv.**», pkt. 2.

Om skattlegging av rimelige lån til ansatte, se emnet «**Lån i arbeidsforhold**».

L-5-2 Lån som omfattes av reglene

L-5-2.1 Generelt

Reglene om at lån fra eget aksjeselskap/selskap med deltakerfastsetting skal skattlegges som utbytte/utdeling gjelder som utgangspunkt alle typer kreditt (lån) og sikkerhetsstillelse. Reglene gjelder for lån/sikkerhetsstillelse som ytes direkte eller indirekte fra selskap til personlig aksjonær/deltaker som direkte eller indirekte eier aksjer eller andeler i selskapet, og til deres nærstående.

L-5-2.2 Hvilke selskaper ytelsen må komme fra

Reglene gjelder for kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes

- av aksjeselskap, allmennaksjeselskap og andre selskaper som omfattes av sktl. § 10-1, samt tilsvarende utenlandsk selskap. Om hvilke selskap som omfattes av sktl. § 10-1, se emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**», pkt. 3.1
- av annet selskap i samme konsern som det selskapet låntakeren er aksjonær i, jf. sktl. § 10-11 fjerde ledd annet punktum. Konserndefinisjonen i asl/asal § 1-3 skal legges til grunn
- av aksjeselskap som eies eller kontrolleres direkte eller indirekte av et selskap med deltakerfastsetting som nevnt i sktl. § 2-2 annet ledd, og hvor hvert selskap i eierkjeden er eid eller kontrollert direkte eller indirekte med mer enn 50 % av det selskap som skattyter eier direkte. Dette gjelder bl.a. aksjeselskap i konsern hvor morselskapet eies av et selskap med deltakerfastsetting med minst 50 %. Det gjelder også aksjeselskap som eies med minst 50 % av et selskap med deltakerfastsetting som igjen eies med minst 50 % av det selskapet med deltakerfastsetting som skattyter er deltaker i
- av selskap med deltakerfastsetting som nevnt i sktl. § 2-2 annet ledd, se sktl. § 10-42 ellefte ledd jf. § 10-11 fjerde til sjette ledd
- av selskap med deltakerfastsetting som eies eller kontrolleres direkte eller indirekte av et aksjeselskap eller annet selskap som omfattes av sktl. § 10-1, eller av et annet selskap med deltakerfastsetting som nevnt i sktl. § 2-2 annet ledd, og hvor hvert selskap i eierkjeden eies eller kontrolleres direkte eller indirekte med mer enn 50 % av det selskap som skattyter eier direkte. Dette gjelder bl.a. selskap med deltakerfastsetting som eies med minst 50 % av et aksjeselskap eller annet selskap med deltakerfastsetting, som igjen eies med minst 50 % osv. av et selskap hvor skattyter er aksjonær/deltaker
- indirekte fra selskap som nevnt i sktl. § 10-1 eller § 2-2 annet ledd ved hjelp av en uavhengig part. Det kan f.eks. skje ved at selskapet stiller sikkerhet for en uavhengig parts lån til

aksjonæren/deltakeren, eller ved at selskapet gir lån til en uavhengig part i sammenheng med at denne gir lån til aksjonæren/deltakeren
Om unntak for lån fra finansinstitusjon, se [pkt. 2.3](#).

L-5-2.3 Unntak fra reglene om at lån fra selskap skal anses som utbytte

L-5-2.3.1 Generelt

I FSFIN § 10-11-1 er det gjort unntak fra reglene om at lån skal anses som utbytte/utdeling. Lån fra selskap til aksjonær/deltaker skal ikke anses som utbytte/utdeling i følgende tilfeller:

- kreditt eller sikkerhetsstillelse fra finansforetak (banker mv), jf. finansforetaksloven § 1-3, se FSFIN § 10-11-1 bokstav a
- kreditt under kr 100 000 fra selskap til aksjonær/deltaker dersom kreditten innfris innen 60 dager etter at den ble gitt, se FSFIN § 10-11-1 bokstav b, se [pkt. 2.3.2](#)
- kundefordringer som er et ledd i selskapets ordinære virksomhet, dersom fordringen innfris innen 30 dager etter at den ble gitt, se FSFIN § 10-11-1 bokstav c
- kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes fra arbeidsgiver/selskap med deltakerfastsetting til arbeidstaker/deltaker med maksimalt 5 % direkte eller indirekte eier- eller utbytte andel, se FSFIN § 10-11-1 bokstav d, se nærmere [pkt. 2.3.3](#).

L-5-2.3.2 Nærmere om kreditt under kr 100 000 som innfris innen 60 dager, jf. FSFIN § 10-11-1 bokstav b

Unntaket i FSFIN § 10-11-1 bokstav b om kreditt under kr 100 000 som innfris innen 60 dager, omfatter bl.a. forskudd på utlegg en ansatt aksjonær har i forbindelse med arbeidet, f.eks. reiseforskudd. Videre omfattes opptrekk på mellomregningskonto som nedbetales innen 60 dager. Se nærmere under [pkt. 2.3.2](#).

Hvor en aksjonær/selskapsdeltaker tar opp flere lån og foretar flere tilbakebetalinger, skal både beløpsgrensen og tidsfristen i FSFIN § 10-11-1 bokstav b vurderes isolert for hvert låneopptak og hver tilbakebetaling. Unntaket gjelder ikke for låneopptak som alene eller sammen med andre lån som aksjonæren/deltakeren har i selskapet, utgjør kr 100 000 eller mer. Unntaket gjelder heller ikke hvor låneopptaket er lavere enn kr 100 000, når tilbakebetaling ikke skjer innen 60 dager. Ved tilbakebetaling av kreditt kan den eldste kreditten anses tilbakebetalt først.

Eksempel 1:

1. januar låner aksjonær A kr 40 000 i B AS. 1. februar låner A ytterligere kr 50 000. 1. mars tilbakebetaler A kr 50 000 til B AS. De resterende kr 40 000 tilbakebetales 1. april. Her utløses ikke utbyttebeskatning. Tilbakebetalingen den 1. mars anses å gjelde kreditten på kr 40 000 som ble tatt opp 1. januar, samt kr 10 000 av kreditten som ble tatt opp 1. februar. Etter den første tilbakebetalingen ligger den resterende kreditten på kr 40 000 innenfor beløpsgrensen i FSFIN § 10-11-1 bokstav b, og 60-dagersfristen er ikke utløpt.

Eksempel 2:

Som i eksempel 1, men 1. mars tilbakebetaler A bare kr 30 000. Her utløses utbyttebeskatning av kr 10 000 (kr 40 000 – kr 30 000), da denne delen av kreditten er eldre enn 60 dager. Kreditten på kr 50 000 som ble tatt opp 1. februar, må tilbakebetales innen 60 dager for at utbyttebeskatning skal unngås av dette beløpet.

Eksempel 3:

1. januar låner A kr 40 000 i B AS. 1. februar låner A ytterligere kr 50 000 og 15. februar ytterligere kr 60 000 fra B AS, slik at As samlede lån i B AS utgjør kr 150 000. Hele lånet tilbakebetales den 20. februar. Siden grensen på kr 100 000 ble overskredet ved låneopptaket den 15. februar, skal hele lånebeløpet på kr 150 000 utbyttebeskattes.

Om skattemessig behandling ved tilbakebetaling av lån som er skattlagt, se [pkt. 5](#). Ved uttak kan aksjonær/selskapsdeltaker velge om beløpet skal behandles som tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital eller opptak av kreditt. I mangel av andre holdepunkter legges det til grunn at aksjonær/selskapsdeltaker tar ut innbetalt kapital før opptak av kreditt.

Eksempel 4:

Som i eksempel 3, men uttaket på kr 60 000 den 15. februar behandles som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Lånet på kr 90 000 tilbakebetales den 20. februar. A unngår her utbyttebeskatning.

Nærmere om tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 7, og emnet «Selskap med deltakerfastsetting – utdeling», pkt. 7 og pkt. 8.

L-5-2.3.3 *Nærmere om kreditt eller sikkerhetsstillelse til arbeidstaker/deltaker med maksimalt 5 % eier- eller utbytteandel*

Unntaket i FSN § 10-11-1 bokstav d gjelder dersom arbeidstakeren/deltaker som arbeider i selskapet på lånetidspunktet ikke direkte eller indirekte eier mer enn fem prosent av aksjene/andelene eller har mer enn fem prosent av stemmene på generalforsamlingen/selskapsmøtet i arbeidsgiverselskapet eller et annet selskap i samme konsern som arbeidsgiverselskapet, jf. asl/asal § 1-3.

Som kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes fra arbeidsgiver anses også kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes fra annet selskap som omfattes av sktl. § 10-11 fjerde ledd, se nærmere pkt. 2.2. Likt med annet selskap i samme konsern anses annet selskap som direkte eller indirekte eier eller eies med mer enn 50 % av det selskap hvor den personlige deltakeren arbeider. Aksjer/andeler som eies av den ansattes/personlige deltakerens ektefelle, samboer eller person som den ansatte/deltakeren er i slekt eller svogerskap med i opp eller nedstigende linje eller i sidelinje så nær som onkel eller tante, skal regnes med ved beregningen av den ansattes/deltakerens aksje- eller selskapsandel, jf. FSN § 10-11-1 bokstav d annet punktum.

L-5-2.4 *Hvilke låntakere reglene gjelder for*

Reglene gjelder for kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes til

- personlig aksjonær
- personlig deltaker
- aksjonærens/deltakerens ektefelle
- person som aksjonæren/deltakeren er i slekt eller svogerskap med i opp eller nedstigende linje eller i sidelinje så nær som onkel og tante

Reglene gjelder ikke for kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes til

- aksjonærens/deltakerens samboer
- annet selskap som aksjonæren/deltakeren har eierinteresser i

L-5-3 *Når skatteplikt oppstår*

Skatteplikten utløses når kreditt eller sikkerhetsstillelse ytes, dvs. ved at lånet utbetales, jf. sktl. § 10-11 fjerde ledd første punktum. Skatteplikt utløses ikke av at det gis lånetilsagn eller av at lånedokumentene undertegnes. Stiller selskapet sikkerhet for et lån som skal utbetales fra en tredjepart, utløses skatteplikten ved utbetalingen av dette lånet. Stilles det sikkerhet for andre typer forpliktelser enn låneforpliktelser, f.eks. en løpende forpliktelse til å betale leie, utløses skatteplikten ved en ev. utbetaling i.h.t. sikkerhetsstillelsen.

Skatteplikt oppstår også hvor

- saldo på lån (f.eks. rammelån) økes, selv om det opprinnelige lånet er tatt opp før hhv. 7. oktober 2015/11. mai 2016
- ubetalte renter tillegges hovedstolen
- det skjer en videreføring eller forlengelse av lån som er utbetalt før hhv. 7. oktober 2015/11. mai 2016

L-5-4 *Frdrag for skjerming*

Utbetalingen av lånet behandles som utbytte/utdeling. Det gis frdrag for skjerming etter sktl. § 10-12 og § 10-42. For lån som skal anses som utbytte etter sktl. § 10-11 fjerde til sjetten ledd gis det bare frdrag for skjerming hvis lånet er lovlig, se sktl. § 10-12 første ledd annet punktum.

Asl./asal § 8-7 til § 8-11 har nærmere regler som begrenser adgangen til å gi kreditt og sikkerhetsstillelse til aksjonærer og deres nærstående. Om disse reglene, se emnet «[Lån – avgrensning mot andre ytelser fra arbeidsgiver/selskap mv.](#)», pkt. 3.

Selskapsloven § 3-17 har nærmere regler som begrenser adgangen til å gi lån og sikkerhetsstillelse til deltakere i kommandittselskap.

L-5-5 Tilbakebetaling mv. av lån som tidligere har blitt skattlagt som utbytte/tillegg i alminnelig inntekt

L-5-5.1 Tilbakebetaling ved motregning i besluttet utbytte/utdeling

Har lånet blitt regnet som utbytte/utdeling for aksjonæren/deltakeren etter reglene i sktl. § 10-11 fjerde ledd eller etter § 10-42 ellefte ledd jf. § 10-11 fjerde ledd, anses en senere utdeling av utbytte/utdeling ikke som skattepliktig i den utstrekning utbyttet/utdelingen motregnes mot lånet, jf. sktl. § 10-11 femte ledd og sktl. § 10-42 ellefte ledd jf. § 10-11 femte ledd.

L-5-5.2 Tilbakebetaling uten motregning i besluttet utbytte

Blir et lån som tidligere er regnet som utbytte/skattepliktig utdeling tilbakebetalt uten at det avregnes mot utbytte/utdelingen, skal tilbakebetalingen anses som innbetalt kapital for aksjonæren/deltakeren, jf. sktl. § 10-11 sjettede ledd første punktum og sktl. § 10-42 ellefte ledd jf. § 10-11 sjettede ledd. Den innbetalte kapitalen fordeles med likt beløp på aksjene aksjonæren eide på tilbakebetalingstidspunktet. Tilbakebetalingsbeløpet skal også legges til aksjonærens/deltakerens inngangsverdi på aksjene/deltakerandelen, se sktl. § 10-11 sjettede ledd annet punktum og sktl. § 10-42 ellefte ledd jf. § 10-11 sjettede ledd annet punktum. Ved tilbakebetaling av lån fra datterselskap eller søsterselskap, er det innbetalt kapital i, og inngangsverdien på aksjene/andelene i morselskapet/det selskapet deltakeren har eierandel i, som må økes. Dette gjelder selv om tilbakebetalingen har skjedd til et annet selskap.

L-5-5.3 Gjentatt låneopptak

Hvis en aksjonær/deltaker med innbetalt kapital som beskrevet i [pkt. 5.2](#) tar opp et nytt lån, kan aksjonæren/deltakeren velge å anse lånet som skattefritt tilbakebetaling, så langt det nye lånet ligger innenfor den innbetalte kapitalen. Eventuelt overskytende lån behandles som utbytte/utdeling. Tilbakebetaling av den del av lånet som anses som skattefritt tilbakebetaling, behandles som beskrevet i [pkt. 5.1](#) og [pkt. 5.2](#).

Eksempel:

Aksjonær A låner i februar kr 200 000 av sitt aksjeselskap. I mars tilbakebetaler han hele lånet. I april låner han igjen kr 200 000 fra aksjeselskapet, og tilbakebetaler hele beløpet i juni. I oktober låner A på nytt kr 200 000, og tilbakebetaler dette i desember.

Ved utbetalingen av lånet i februar skal A utbyttebeskattes for kr 200 000. Ved tilbakebetalingen av lånet i mars opptjener han skatteposisjonen innbetalt kapital med kr 200 000. Lånet i april skal anses som utbytte, men dette skattlegges ikke da A velger å behandle det som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Ved tilbakebetalingen i juni opptjener A på nytt skatteposisjonen innbetalt kapital. Utbetalingen av det nye lånet i oktober utbyttebeskattes ikke, da A igjen velger å anse beløpet som tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Lån som overstiger det beløp som tidligere har vært skattlagt som utbytte/utdeling etter reglene i sktl. § 10-11 sjettede ledd første punktum eller sktl. § 10-42 ellefte ledd jf. § 10-11 sjettede ledd, skattlegges som utbytte/utdeling etter disse reglene for den del som overstiger det tidligere skattlagte beløpet.

L-5-6 Rentefritt eller rimelig lån til aksjonær/deltaker

L-5-6.1 Skattemessig behandling hos aksjonær/deltaker

Det kreves ikke at det beregnes rente på lån som skattlegges som utbytte, jf. Prop. 1 LS (2015–2016) pkt. 5.1.4. Hvis det blir beregnet rente på slikt lån, skal rentene behandles på vanlig måte, se emnene «[Renter av gjeld](#)» og «[Rentekostnader – fradragsbegrensning i konsern og mellom nærstående](#)». Tilsvarende gjelder lån fra selskap med deltakerfastsetting som skal skattlegges som tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42.

Reglene i sktl. § 10-11 fjerde ledd gjelder også for rimelige lån som gis til aksjonær/deltaker i egenskap av ansatt/arbeidende deltaker i selskapet. For rimelige lån som gis til aksjonærer i egenskap av ansatt i selskapet, men som ikke skal anses som utbytte etter sktl. § 10-11 fjerde ledd jf. FSFIN § 10-11-1, gjelder reglene om rimelige lån i arbeidsforhold i sktl. § 5-12 fjerde ledd, se emnet «Lån i arbeidsforhold».

Hvor det ytes rentefritt eller rimelig lån til aksjonær i egenskap av aksjonær, og reglene i sktl. § 10-11 fjerde ledd ikke kommer til anvendelse, skal rentefordelen behandles som utbytte for aksjonæren. Dette gjelder også hvor unntakene i FSFIN § 10-1-1 får anvendelse.

Hvor det ytes rentefritt eller rimelig lån til deltaker i selskap med deltakerfastsetting uten at reglene i sktl. § 10-42 ellefte ledd jf. 10-11 fjerde ledd kommer til anvendelse, skal rentefordelen behandles som utdeling til deltakeren, jf. sktl. § 10-42 annet ledd og emnet «Selskap med deltakerfastsetting – utdeling», pkt. 7.1, ev. som særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting».

Selskapet skal uttaksbeskattes for rentefordelen.

Det gis fradrag for skjerming for mottatt utbytte/utdeling etter de vanlige reglene, se sktl. § 10-12 og § 10-42. For utbytte er det et vilkår for å få fradrag for skjerming at utbyttet er lovlig utdelt, se sktl. § 10-12 første ledd annet punktum. Se også emnet «Aksjer – utbytte».

Aksjonæren/deltakeren gis fradrag for gjeldsrenter tilsvarende den inntektsførte rentefordelen. Størrelsen på rentefordelen vil tilsvare det som er lagt til grunn ved uttaksbeskatningen hos selskapet.

L-5-6.2 Skattemessig behandling hos selskapet

Selskapet uttaksbeskattes for verdien av rentefordelen på lånetjenesten, jf. sktl. § 5-2 første ledd. Inntektstillegget hos selskapet skal med virkning fra og med inntektsåret 2015 fastsettes til markedsrente, se SKD 3. juni 2014 (Utv. 2014/1458). Selskapet gis ikke fradrag for ytelsen. Skjer uttaket fra et selskap med deltakerfastsetting, skal det uttatte beløpet tillegges selskapets inntekt før fordeling på deltakerne. Se nærmere emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 6.3.

L-5-7 Ettergivelse av lån fra selskap til aksjonær/deltaker

Ettergivelse av et lån som er behandlet som utbytte/utdeling, anses ikke som skattepliktig for aksjonæren/deltakeren. Tilsvarende gjelder ved ettergivelse av renter på slike lån.

Om ettergivelse av lån som ikke har blitt behandlet som utbytte ved utbetalingen, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.4.4. Om ettergivelse av lån fra selskap med deltakerfastsetting som ikke har blitt skattlagt ved utbetalingen, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – utdeling», pkt. 7.13.

M-1 Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge

– Sktl. § 3-1, § 6-1 og § 6-13

– FSFIN § 3-1

– Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet 22. november 2022 nr. 2002 om satser mv. til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2023 (Satsforskriften 2023)

M-1-1 Generelt

Nedenfor behandles vilkår for fradrag og størrelsen av fradraget for kost, losji, besøksreiser og andre merkostnader som følge av arbeidsopphold utenfor hjemmet for skattyter som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, men hvor stedet for arbeidet og overnattingen er i utlandet. I dette emnet behandles ikke reglene for yrkesreiser/yrkesopphold. Nærmere om avgrensingen mot slike reiser/opphold, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Om fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet når stedet for arbeidsopphold er i Norge, se de andre emnene om merkostnader og emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.

Om reglene i norsk intern rett for inntreden og opphør av skatteplikt som bosatt i Norge, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)».

Om når en arbeidsinntekt opptjent i utlandet er skattepliktig til Norge, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)».

Om personer som bor i en grensekommune på den ene siden og arbeider i en grensekommune på den andre siden av grensen mellom Sverige og Norge eller grensen mellom Finland og Norge der bostedskommunen og arbeidskommunen grenser direkte mot hverandre, se emnet «[Utland – grensegjengere](#)».

M-1-2 Vilkår for fradrag

M-1-2.1 Generelt

Skattytere som av hensyn til sitt arbeid i utlandet bor utenfor hjemmet, har i utgangspunktet fradragsrett for merkostnadene til kost, losji, besøksreiser og andre merkostnader som følge av arbeidsoppholdet, jf. sktl. § 6-1 og § 6-13. Om begrensninger i fradragsretten, se [pkt. 2.3](#).

Fradragsretten gjelder bare i forbindelse med arbeidsinntekt som er skattepliktig til Norge etter norsk intern rett. Om behandling av arbeidsinntekt opptjent i utlandet og fradrag knyttet til denne i forbindelse med unngåelse av dobbeltbeskatning, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

Fradragsretten gjelder for arbeidsopphold både i og utenfor virksomhet.

Fradragsretten gjelder både gifte, samboere og enslige, når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Det er i utgangspunktet en forutsetning for fradragsretten etter sktl. § 6-13 at skattyteren har arbeidsopphold utenfor den boligen som anses som vedkommendes hjem, se [pkt. 3.1](#). Om fradragsrett for merkostnader som følge av arbeidsoppholdet i utlandet når skattyter ikke har bolig i Norge som han besøker, se [pkt. 3.3](#). Det gis ikke fradrag for ektefelles, barns eller andres kostnader til reise for å besøke skattyteren på arbeidsstedet eller for kostnader til kost og losji i forbindelse med slikt besøk.

Fradraget for merkostnader fastsettes for øvrig etter de generelle reglene om fradrag for kost- og losjiutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Nærmere om dette, se nedenfor og emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

M-1-2.2 Spesielt om småutgifter

Det kan også gis fradrag for dokumenterte kostnader til avis, telefon mv. (småutgifter), selv om det gis fradrag for kost etter sats. Dette gjelder også hvor det gis fradrag for kost etter sats ved opphold i utlandet. Fradrag for småutgifter er ikke begrenset etter 24-månedersregelen i sktl. § 6-13 første ledd annet punktum. Om 24-månedersbegrensningen, se nedenfor.

M-1-2.3 Begrensinger i fradragsretten for pendlere til 24 måneder

Fradrag for kost og losji for pendlere gis bare for en periode på 24-måneder fra det tidspunktet skattyter først ble gitt fradrag for merkostnadene, jf. FSFIN § 6-13-1 første ledd. Nærmere om dette, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», [pkt. 3.9](#).

Fradragsretten for besøksreiser omfattes ikke av 24-månedersbegrensningen. Nærmere om fradrag for besøksreiser til hjemmet, se nedenfor og emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

Tidsbegrensningen på 24-måneder for fradragsrett for kost og losji medfører likevel ikke at det blir skatteplikt for godtgjørelse til dekning av slike utgifter etter utløpet av 24-månedersperioden. Nærmere om dette, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», [pkt. 11.2.1](#).

M-1-2.4 Ikke fradragsrett for kostutgifter for pendler som har kokemuligheter i tilknytning til pendlerboligen

Har skattyter kokemuligheter i tilknytning til pendlerboligen, er det ikke fradragsrett for utgifter til kost, jf. sktl. § 6-13 første ledd tredje punktum. 24-månedersregelen får i disse tilfellene bare anvendelse for eventuelle losjikostnader. Pendlerbolig i form av brakke eller pensjonat

regnes ikke å være egnet for å oppbevare og tilberede mat, og anses ikke for å ha kokemuligheter.

Nærmere om bortfallet av fradragsretten og hva som menes med «kokemuligheter», se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 4.2.

M-1-2.5 *Vilkår om betaling via bank*

Det er etter sktl. § 6-51 et vilkår for fradragsrett at betaling har skjedd via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling, dersom beløpet overstiger kr 10 000 for samme leveranse/tjeneste til samme mottaker i løpet av året. Dette vil f.eks. gjelde leie av bolig på stedet for arbeidsoppholdet. Nærmere om kravet til betaling via bank mv., se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», pkt. 6.

M-1-2.6 *Unntak, person som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere*

Skattyter som benytter reglene i sktl. kap. 20 om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere kan ikke kreve fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Arbeidsgivers dekning av merkostnader under pendleropphold vil alltid være skattepliktig for de som benytter denne ordningen. Nærmere om kildeskatt på lønnsinntekt for utenlandske arbeidstakere, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

M-1-3 *Når anses skattyteren å bo utenfor hjemmet*

M-1-3.1 *Nærmere om kravet til å bo utenfor hjemmet*

Det er et vilkår for fradragsrett for merkostnader etter sktl. § 6-13 at skattyter på grunn av sitt arbeid bor (overnatter) utenfor den boligen som anses som skattyterens hjem, dvs. som hovedregel det skattemessige bostedet. Om når det foreligger fradragsrett for merkostnader etter sktl. § 6-1, se [pkt. 3.3](#).

M-1-3.2 *Skattytere som arbeider utenfor Norge og har bolig både i Norge og i utlandet*

M-1-3.2.1 *Generelt om vilkår*

Skattyter har krav på fradrag for merkostnader ved opphold i utlandet, herunder merkostnader til bolig, når han/hun

- anses bosatt i Norge etter norsk intern rett
- er skattepliktig til Norge for inntekt av arbeid utført i utlandet
- disponerer selvstendig bolig i Norge som han/hun pendler hjem til, og
- har bolig på stedet for arbeidsoppholdet i utlandet (eid eller leid) som i forhold til hjemmet i Norge har status som pendlerbolig.

Fradragsretten for merkostnader, med de begrensninger som bl.a. følger av 24-månedersregelen, gjelder også om ektefelle og barn følger med til utlandet. Fradragsretten gjelder uavhengig av reglene om bosted i FSFIN § 3-1 fordi disse reglene ikke gjelder forholdet mellom bolig i Norge og bolig i utlandet, men bare mellom boliger i Norge. Grensedragningen mellom hva som skal anses som selvstendig og uselvstendig bolig avgjøres imidlertid etter kriteriene i FSFIN § 3-1-4, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)», [pkt. 7.4](#).

M-1-3.2.2 *Krav til boligen i Norge*

For at boligen i Norge skal anses som selvstendig (se [pkt. 3.2.1](#) tredje strekpunkt), kreves det en boenhet som

- har minst 30 kvadratmeter areal av primærrom
- har innlagt vann og avløp
- pendleren eier eller disponerer for et tidsrom som må forutsettes å få en varighet av minst ett år, og
- pendleren har tilgang til alle ukens dager,

jf. FSFIN § 3-1-4. Er boligen i utlandet uselvstendig (mindre enn 30 kvm boareal/P-rom og/eller uten vann og avløp) kan også den boligen skattyter pendler hjem til i Norge være uselvstendig.

M-1-3.2.3 *Krav til reisehyppighet, generelt*

For at boligen i utlandet skal ha status som pendlerbolig, kreves det en viss reisehyppighet til boligen i Norge. Kravet til reisehyppighet må vurderes blant annet i forhold til reiseavstand, reiseomkostninger og reisekostnader. Hvis tjenestestedet er utenfor Europa, kreves det i utgangspunktet minimum to hjemreiser i året. Er tjenestestedet i Europa, kreves det i utgangspunktet fire hjemreiser i året. Om tjenestestedet er i Sverige, Danmark eller Finland, kreves det i utgangspunktet 8 hjemreiser i året. For skattyter som tiltrer/avslutter arbeidsforholdet i løpet av inntektsåret, må kravene til antall reiser reduseres forholdsmessig ut fra lengden på arbeidsforholdet det aktuelle inntektsåret. Hele husstanden trenger ikke å være med på reisene.

Når skattyters familie blir boende i det felles hjemmet i Norge, er det ikke krav til reisehyppighet. Med familie menes i denne sammenheng:

- ektefelle (gjelder ikke separerte ektefeller, med mindre de har etablert felles hjem igjen), og meldepliktig samboer,
- barn som i løpet av året ikke fyller 22 år eller mer (egne barn, fosterbarn eller adoptivbarn), uavhengig av om barnet forsørges, og
- egne søsken, herunder halvsøsken og adoptivsøsken, men bare når arbeidstakeren forsørger minst en av dem.

M-1-3.2.4 *Krav til reisehyppighet, spesielt om forhold knyttet til koronapandemien*

Koronapandemien gjorde at det måtte lempes på kravene til reisehyppighet som er nevnt i pkt. 3.2.3. Dette gjaldt hvor hjemreise var umulig eller vanskelig f.eks. som følge av stengte grenser, manglende flyavganger eller at hjemreise ville medført karantene. Se også Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 31. mars 2020 på <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/kravet-til-besokshyppighet-for-enslige-pendlere-under-koronasituasjonen/>.

De fleste smitteverntiltakene i Norge knyttet til pandemien ble avvirket med virkning fra 12. februar 2022. Testplikt knyttet til reise til og fra Svalbard ble opphevet 2. mars 2022. Varigheten av tiltak i andre land når det gjelder inn- og utreise har i mange tilfeller vært forskjellig. Dette må det tas hensyn til ved anvendelse av kravet om reisehyppighet i det aktuelle tidsrommet.

M-1-3.2.5 *Størrelsen på fradragene*

Fradrag for besøksreiser gis for faktiske reiser mellom stedet for arbeidsoppholdet og hjemmet i Norge. Nærmere om beregning av fradrag for besøksreiser, se emnet «**Merkostnader – besøksreiser til hjemmet**». Hvis ektefelle er med til utlandet uten at han/hun også arbeider der, er det bare fradragsrett for skattyters egne reisekostnader. Nærmere om beregningen av fradraget, se emnet «**Merkostnader – besøksreiser til hjemmet**».

Fradrag for merutgifter til kost gis i de første 24 månedene av pendleroppholdet, når skattyter sannsynliggjør at boligen i utlandet ikke har kokemuligheter. Fradrag gis da etter en sats på kr 177 per døgn ved overnatting på pensjonat eller brakke eller hybel uten kokemuligheter. Sannsynliggjør skattyter å ha bodd på hotell, gis fradrag med kr 634 dersom frokost ikke er inkludert. Er frokost inkludert, er satsen kr 507. Alternativt kan det gis fradrag for høyere faktiske dokumenterte kostnader, redusert med kostbesparelse i hjemmet på kr 98 per døgn.

Arbeider begge ektefellene i utlandet, skal begge ha fradrag etter reglene ovenfor.

Fradrag for faktiske merkostnader til bolig i utlandet er også begrenset til de første 24 månedene av pendleroppholdet. Kostnadene må kunne dokumenteres.

M-1-3.3 *Skattytere som arbeider utenfor Norge og ikke har bolig i Norge som vedkommende besøker*

M-1-3.3.1 *Skattyter arbeider utenfor Norge og overnatter bare i én bolig i utlandet*

I samsvar med lang praksis gis det fradrag med hjemmel i sktl. § 6-1 for merkostnader ved arbeidsopphold i utlandet når skattyter

- anses bosatt i Norge etter norsk intern rett
- ikke har tatt fast opphold i utlandet

- er skattepliktig til Norge for inntekt av arbeid utført i utlandet, og
- overnatter bare i bolig ved stedet for arbeidsoppholdet i utlandet uten å besøke egen bolig verken i Norge eller i utlandet.

Alle vilkårene må være oppfylt.

Fradrag for merkostnader til kost gis i slike tilfeller etter samme regler som for de som har bolig både i Norge og i utlandet, se [pkt. 3.2.5](#). 24-månedersbegrensingen for fradrag til kost gjelder også i disse tilfellene.

Fradragsretten for merkostnader til kost som følge av arbeidsoppholdet i utlandet gjelder også for personer som tar midlertidig arbeidsopphold i utlandet og som har leid ut boligen i Norge i fraværperioden, f.eks. hvor familien følger med til utlandet.

Det er ikke fradragsrett for kostnader til losji når skattyter ikke har bolig i Norge som han/hun besøker, se [finansministerens svar 23.mai 2005 på spørsmål nr.756, Stortingsforhandlingene, Dokument nr.15 \(2004–2005\)](#).

Selv om skattyter reiser til Norge, gis det ikke fradrag for merkostnader til besøksreise dersom han/hun ikke har bolig tilgjengelig for egen boligbruk i Norge. Dette gjelder både hvor vedkommende ikke har egen bolig i Norge og hvor boligen i Norge er utleid. Skattyter som har skattepliktige utleieinntekter av boligen i Norge, kan likevel kreve fradrag for reisekostnader som er pådratt for å føre tilsyn med den utleide boligen, jf. sktl. § 6-1.

Personer som har tatt fast opphold i utlandet og ikke disponerer bolig i Norge, har normalt ikke fradragsrett for merkostnader. Dette gjelder selv om skattyter fremdeles anses skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett.

M-1-3.3.2 Skattyter som arbeider utenfor Norge og overnatter vekselvis i to eller flere boliger i utlandet

For skattyter som

- anses bosatt i Norge etter norsk intern rett,
- ikke har tatt fast opphold i utlandet
- er skattepliktig til Norge for inntekt av arbeid utført i utlandet,
- ikke har bolig i Norge, og
- overnatter vekselvis i en bolig ved stedet for arbeidsoppholdet i utlandet og en annen bolig i utlandet,

må det vurderes hvilken bolig i utlandet som skal anses som skattyterens hjem. I disse tilfellene gjelder ikke reglene om bosted i sktl. § 3-1 og FSFIN § 3-1 direkte, men reglene anvendes så langt de passer.

M-2 Merkostnader – besøksreiser til hjemmet

- *Sktl. § 6-13, § 6-44, og § 6-70*
- *FSFIN § 5-11-1, § 5-12-10, § 6-13 og § 6-44-5*
- *Takseringsreglene § 1-3-5 og § 1-3-8.*

M-2-1 Nøkkeltall

Satsen for avstandsfradraget er kr 1,65 per kilometer uavhengig av reiseavstand

Bunnfradraget er kr 14 400 samlet for besøksreiser og arbeidsreiser, jf. sktl. § 6-44 første ledd.

Faktiske kostnader til bom og ferge må overstige kr 3 300 for å være fradragsberettiget, jf. FSFIN § 6-44-4 og § 6-44-5.

Maksimalt årlig fradragsbeløp for arbeidsreiser og besøksreiser er til sammen kr 97 000 før bunnfradraget på kr 14 400, jf. sktl. 6-44 første ledd.

M-2-2 Generelt

I dette emnet behandles besøksreise mellom bolig på hjemstedet (skattemessig bosted) og bolig i tilknytning til arbeidsstedet (pendlerbolig). Generelt om klassifisering av reiser og om

grensen mellom besøksreise og yrkesreise, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

Om fradrag for kostnader til kost og losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)». Tidsbegrensningen på 24 måneder i sktl. § 6-13 første ledd annet punktum gjelder ikke for avstandsfradrag/kostnader til besøksreiser.

Om vilkårene for at skattyter som har arbeidsopphold i Norge skal anses å pendle til hjem i utlandet, se emnet «[Merkostnader – pendler med hjem i utlandet](#)».

Om skattyter skattemessig bosatt i Norge som har merkostnader ved arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

M-2-3 Vilkår for fradrag

M-2-3.1 Hovedregel

M-2-3.1.1 Generelt

Skattyter som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor hjemmet, har som hovedregel fradragsrett for reise ved besøk i hjemmet, jf. sktl. § 6-13 første ledd. Fradragsretten gjelder for arbeidsopphold både i og utenfor virksomhet. Videre gjelder fradragsretten både under yrkesopphold og pendleropphold ved arbeidsstedet.

Fradragsretten gjelder både gifte, samboere og enslige, når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Fradragsretten gjelder bare i forbindelse med inntekt som er skattepliktig til Norge etter skatteloven eller etter petroleumsskatteloven. Fradragsretten omfatter således også skattyter som har sitt hjem i en annen stat, og som pendler mellom dette hjemmet og norsk sokkel, jf. FSFIN § 6-13-11.

Det er som hovedregel en forutsetning for fradragsrett at skattyteren har hatt arbeidsopphold utenfor en bolig som skattemessig anses som vedkommendes hjem etter norsk intern rett, se nærmere emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)».

Fradragsretten gjelder i utgangspunktet for merkostnader både for skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og for skattytere med begrenset skatteplikt til Norge. Det samme gjelder hvis skattyter er å anse som bosatt i Norge etter norsk intern rett, men som bosatt i utlandet etter skatteavtale, forutsatt at arbeidsinntekten er skattepliktig til Norge.

Om fradrag for kost på besøksreiser hvor selve reisen mellom hjemmet og pendlerboligen/arbeidsstedet varer mer enn 6 timer, men ikke medfører overnatting, og skattyter har hatt fri kost på arbeidsstedet, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)» og takseringsreglene § 1-3-5.

M-2-3.1.2 Opphold underveis på besøksreisen

Stopp/opphold underveis på besøksreisen mellom pendlerboligen/arbeidsstedet og hjemmet, fratar ikke reisen karakteren av å være en besøksreise. Eventuell lengre reisestrekning som følge av oppholdet, øker ikke avstandsfradraget. Kreves fradrag for flybillett, jf. FSFIN § 6-44-5 annet ledd, og billetten blir dyrere på grunn av oppholdet underveis, er det bare fradragsrett for det reisen ville kostet uten oppholdet.

M-2-3.1.3 Besøksreiser til andre steder enn det skattemessige hjemmet

Fradragsretten for besøksreiser gjelder bare ved reise til det skattemessige hjemmet. Reisekostnader skattyter pådrar seg dersom han velger å besøke et annet sted enn hjemmet i en helg/friperiode, anses ikke som reisekostnad ved besøk i hjemmet etter sktl. § 6-13. Det gis derfor ikke fradrag for slike reiser selv om kostnadene er lavere enn kostnadene ved å reise hjem.

Det gis ikke fradrag for ektefelles, barns eller andres kostnader til reise for å besøke skattyteren på arbeidsstedet eller for kostnader til kost og losji i forbindelse med slikt besøk.

M-2-3.2 Unntak, personer som gis standardfradrag for utenlandske arbeidstakere i sktl. § 6-70.

M-2-3.2.1 Utenlandske sokkelarbeidere

Utenlandske sokkelarbeidere (bosatt innenfor eller utenfor EØS) som utelukkende er skattepliktige etter petroleumsloven, og som velger standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, jf. petrsktl. § 2 første ledd annet punktum, kan ikke kreve fradrag for besøksreiser, jf. FSFIN § 6-13-10 annet ledd. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.

M-2-3.2.2 Utenlandske sjøfolk

Sjøfolk som bare er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, skal ha standardfradrag, jf. sktl. § 6-70 første ledd bokstav c. De kan ikke velge å kreve fradrag for faktiske merkostnader, herunder kostnader til besøksreiser. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.

M-2-3.3 Unntak, person som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20

Skattyter som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)», kan ikke gis fradrag for kostnader til besøksreiser til hjemmet. Om behandling av godtgjørelser til dekning av merkostnadene for slike arbeidstakere eller når arbeidsgiver dekker kostnadene ved besøksreiser til hjemmet, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)», pkt. 3.2.

M-2-3.4 Hvor skattyter anses å ha sitt hjem

M-2-3.4.1 Generelt

Det er et vilkår for fradragsrett for besøksreiser at skattyter på grunn av sitt arbeid bor (overnatter) utenfor den boligen som etter skattereglene anses som skattyterens hjem. Som hovedregel er dette det skattemessige bostedet. Om hva som er skattemessig bosted, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)».

M-2-3.4.2 Skattyter som arbeider i Norge og pendler til hjem i utlandet

Om når skattyter som arbeider i Norge kan anses å pendle til hjem i utlandet, se emnet «[Merkostnader – pendler med hjem i utlandet](#)».

M-2-3.4.3 Skattyter som arbeider utenfor Norge

Om tilfeller der skattyter har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

M-2-3.5 Spesielt om studenter, vernepliktige mv.

Skattytere som oppholder seg utenfor hjemmet helt eller hovedsakelig av andre grunner enn inntektsgivende arbeid eller virksomhet, gis ikke fradrag for besøksreise til hjemmet selv om de har arbeid på oppholdsstedet. Slike skattytere vil vanligvis heller ikke ha krav på fradrag for besøksreiser til hjemmet selv om de har en jobb på hjemstedet i helgene eller feriene. Dette vil f.eks. gjelde for heltidsstudenter og vernepliktige i forsvaret som ikke mottar skattepliktig lønn for å gjennomføre studier eller militærtjeneste.

Studenter som f.eks. i sommerferien har heltidsarbeid på studiestedet og derfor bor utenfor hjemmet hovedsakelig på grunn av arbeidet i denne perioden, vil imidlertid ha krav på fradrag for besøksreiser til hjemmet i samme periode. Om fradrag for studenter som mottar lønn for å studere, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

Skattyter som har heltidsarbeid og som samtidig er deltidsstudent vil også ha krav på fradrag for besøksreiser til hjemmet (skattemessig bosted). Dette gjelder selv om valg av arbeidssted er påvirket av studiene.

M-2-4 Fradragets størrelse

M-2-4.1 Reiser til hjem i Norge og innenfor EØS-området

M-2-4.1.1 Generelt

Hovedregelen er at fradraget for besøksreiser til hjem i Norge og innenfor EØS-området skal fastsettes etter samme sats, beregningsmåte og med eventuelle reduksjoner som for reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se sktl. § 6-13 annet ledd siste punktum, jf. sktl. § 6-44 og FSFIN § 6-44. Se nærmere emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)». Dette gjelder for eksempel:

- avstandsfradraget, som er kr 1,65 per km uansett kjørelengde
- bunnfradraget på kr 14 400 (sktl. § 6-44 første ledd annet punktum),
- minstegrensen på kr 3 300 for fradrag for bompenger eller fergekostnader (FSFIN § 6-44-4 første ledd).

Disse reglene anvendes under ett for besøksreiser og for reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise). Om særregel ved bruk av fly på besøksreise, se [pkt. 4.1.2](#). Nærmere om anvendelse av bunnfradraget, se [pkt. 6.3](#).

Om maksimalt fradragbeløp i året for arbeidsreiser og besøksreiser, se [pkt. 4.3](#).

Besørges transporten av arbeidsgiver helt eller delvis, kan ikke skattyteren kreve fradrag etter sats for denne delen av reisen, se FSFIN § 6-44-1 fjerde ledd. Dette gjelder også der flere transportselskaper inngår avtale om å besørge transporten for hverandres ansatte, se HRD i Utv. 2004/261 (Rt. 2004/344) (Pryme). Om fradrag for eventuell egenbetaling i slike tilfeller, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)», [pkt. 2.5](#).

M-2-4.1.2 Særregel om bruk av fly på besøksreiser

Hvis det er brukt fly på besøksreise, kan skattyter velge å kreve fradrag for faktiske kostnader til flybillett istedenfor avstandsfradrag for flyreisen, se FSFIN § 6-44-5 annet ledd. I tillegg skal skattyter ha avstandsfradrag mv. for den øvrige delen av reisen. Forutsetningen for å få fradrag for kostnader til fly er at kostnadene til flyreisen kan dokumenteres med billett, kvittering eller annen dokumentasjon fra flyselskapet. Dokumentasjonen skal ikke vedlegges skattemeldingen, men skal legges frem hvis skattemyndighetene ber om det.

For billettløse reiser må utgiftene kunne dokumenteres med en reisebeskrivelse/spesifisert reisekvittering fra reiseselskapet som gir opplysninger om foretatte reiser, arbeidstakers navn, tid og sted for avreise og ankomst samt pris. Kan ikke reiseselskapet levere en reisebeskrivelse/spesifisert reisekvittering for foretatte reiser, må det kunne dokumenteres på annen måte at kostnaden er pådratt. Dersom utskrift fra bruk av betalingskort som er benyttet ved betalingen ikke inneholder opplysninger om reise­strekning mv., må det i tillegg kunne fremskaffes reisedokument og boardingkort/setekvittering. Slik dokumentasjon sett under ett anses å være tilstrekkelig dokumentasjon, på lik linje med reisebeskrivelse/spesifisert reisekvittering for gjennomførte reiser.

Velger skattyteren å kreve avstandsfradrag i stedet for prisen for flybilletten, skal avstanden på denne delen av reisen ikke settes til flystrekningen, men til korteste strekning av bilvei eller rutegående transportmiddel på land eller sjø/vann mellom pendlerbolig og hjem. Skattyter kan imidlertid ikke gis fradrag for kostnader til bompasseringer eller ferge som han ville hatt hvis han ikke hadde brukt fly.

M-2-4.2 Reiser til hjem utenfor EØS-området

Reglene om avstandsfradrag gjelder i utgangspunktet ikke for skattyter som reiser til hjem utenfor EØS-området. For slike hjemreiser skal det gis fradrag for dokumenterte kostnader dersom skattyter bruker andre transportmidler enn privatbil, jf. sktl. § 6-44 annet ledd første punktum. Kan skattyter dokumentere bruk av privatbil til hjemreisene, gis likevel fradrag etter kilometersatsen som benyttes ved standardisert avstandsfradrag. Om begrensning av fradraget til årlig maksimumsbeløp, se [pkt. 4.3](#).

M-2-4.3 Maksimalt fradragbeløp i året for besøksreiser og arbeidsreiser

Maksimalt årlig fradragbeløp for arbeidsreiser og besøksreiser er til sammen kr 97 000 for bunnfradraget på kr 14 400, jf. sktl. § 6-44 første ledd. Maksimalt faktisk fradrag blir etter dette kr 82 600. Beløpsgrensen gjelder samlet for arbeidsreiser og besøksreiser både innenfor

og utenfor EØS-området, jf. sktl. § 6-44 første ledd siste punktum og annet ledd siste punktum. Maksimumsfradraget omfatter også kostnader til bomplasseringer og ferge samt eventuelle faktiske kostnader til flyreiser. Utgifter til kost og eventuelt losji ved overnatting på selve reisen kan fradras i tillegg til maksimumsbeløpet.

M-2-4.4 Parkeringskostnader

Det gis ikke fradrag for faktiske parkeringskostnader på besøksreise i tillegg til avstandsfradraget. Dette gjelder også parkeringskostnader som påløper under selve arbeidsoppholdet, der skattyter for eksempel bruker bil hjemmefra til flyplass. Om fradragsrett for parkeringskostnader ved pendlerbolig, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 7.2.5.

M-2-4.5 To-timersregelen, praktisering av regelen på besøksreiser

Når skattyter sparer minst to timer reise- og ventetid ved å benytte egen bil ved reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), kan han/hun

- kreve fradrag for bompenger og for kostnader til bil på ferge, eller
- velge å beregne reisestrekning etter den lengre strekningen langs vei i forhold til den kortere strekningen for et rutegående transportmiddel

jf. FSFIN § 6-44-2 annet ledd og 6-44-4 første ledd annet punktum.

Denne regelen gjelder også for besøksreiser. Ved besøksreiser kan det imidlertid være vanskelig å beregne spart reise- og ventetid. I praksis godtas derfor fradrag for reiseavstand langs vei og dokumenterte bom- og fergekostnader når skattyter faktisk har brukt bil. Nærmere om beregningen av reiseavstand, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)», pkt. 4.

M-2-4.6 Antall reiser

Frdrag gis for faktisk antall besøk. Skattemyndighetene kan kreve at antall besøk dokumenteres eller på annen måte sannsynliggjøres, jf. sktfvl. § 10-1 første ledd. Dette vil være mest aktuelt når skattyteren krever fradrag for et større antall besøksreiser enn hva som er vanlig under tilsvarende forhold.

Har skattyter fått fradrag for tilsvarende antall besøksreiser i tidligere år og det er vanskelig for skattyteren å oppfylle et slikt dokumentasjonskrav første gang det blir stilt, bør som regel fradrag gis for vedkommende år. Skattyteren må i slike tilfeller gjøres oppmerksom på at han må sikre seg dokumentasjon for fremtidig reisehyppighet.

M-2-4.7 Reiser betalt i utenlandsk valuta

Når fradragsberettigede faktiske kostnader ved besøksreiser fra Norge til det virkelige hjemmet i utlandet er betalt av skattyteren i utenlandsk valuta, skal kostnadene omregnes til norske kroner etter en årlig gjennomsnittskurs, se FSFIN § 6-13-12 fjerde ledd. Valutakursene er tilgjengelig på norges-bank.no

I alle andre tilfeller legges kursen på transaksjonstidspunktet til grunn dersom denne sannsynliggjøres. Hvis kursen ikke sannsynliggjøres, brukes årlig gjennomsnittskurs.

M-2-5 Flere bruker bil sammen

M-2-5.1 Ektefeller

Ektefeller skal ha hvert sitt fradrag for besøksreiser. Dette gjelder selv om de kjører i samme bil. Dette gjelder også om den bilen de kjører i, er firmabil stilt vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver. Kjører de i samme bil og deler fradragsberettigede kostnader til bomplassering eller ferge, kan de velge hvordan fradraget for disse kostnadene skal fordeles mellom dem.

M-2-5.2 Kameratkjøring

Flere skattytere som kjører i samme bil skal ha hvert sitt fradrag for besøksreiser. Dette gjelder også om den bilen de kjører i er firmabil stilt vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver. Deles de fradragsberettigede kostnadene til bomplassering eller ferge, gis hver av dem fradrag for det vedkommende betaler.

M-2-6 Arbeidsgiver dekker reisekostnader ved besøk i hjemmet

M-2-6.1 Generelt

Det forekommer at arbeidsgiveren dekker pendlerens reisekostnader ved besøk i hjemmet. Dette kan foregå ved at

- det gis godtgjørelse til dekning av slike kostnader,
- pendleren får refundert billett-kostnadene mot originalbilag som vedlegges arbeidsgivers regnskap,
- arbeidsgiveren selv eier eller disponerer plass på det kommunikasjonsmiddelet som nyttes, eller ved
- at arbeidstakeren får billetten.

M-2-6.2 Parkeringskostnader

Arbeidsgivers dekning av parkeringskostnader som påløper på besøksreiser er skattepliktig som lønn. Dette gjelder for eksempel dekning av parkeringskostnader på flyplass mv. når skattyter benytter bil mellom hjemmet og flyplassen.

M-2-6.3 Utgiftsgodtgjørelse

M-2-6.3.1 Hovedregel

Får arbeidstaker utgiftsgodtgjørelse til dekning av besøksreise til hjemmet, må han som hovedregel bruke nettometoden på godtgjørelsen. Dette innebærer at godtgjørelsen sammenholdes med avstandsfradraget, eventuelt tillagt faktiske kostnader til bompasering eller ferge-reise. Kostnader til bompasering og ferge skal tas med ved vurderingen, selv om disse ikke oppfyller minstekravet på kr 3 300 i FSFIN § 6-44-4 første ledd og selv om kravet i FSFIN § 6-44-4 annet ledd til 2 timers spart reisetid ved bruk av egen bil ikke er oppfylt. Nettometoden innebærer at maksimalt årlig fradrag-beløp på kr 97 000 som gjelder for avstandsfradraget, også vil være en øvre grense for skattefri del av utgiftsgodtgjørelse til dekning av besøksreiser. Denne øvre grensen vil også måtte reduseres med fradrag som fastsettes for eventuelle arbeidsreiser.

Eventuelt overskudd på utgiftsgodtgjørelsen er skattepliktig, og underskudd er fradrag-sbe-rettet. Ved denne vurderingen skal avstandsfradraget tillagt eventuelle faktiske kostnader til bompasering, fergereise eller flyreise reduseres med bunnfradraget på kr 14 400. Bunnfradraget skal redusere både fradrag for besøksreiser og eventuelt fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise). Har arbeidstakeren rett til fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), skal dette reduseres først. Er fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) høyere enn bunnfradraget, skal bare dette fradraget reduseres og ikke fradrag for besøksreise. Er fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) lavere enn bunnfradraget, er det differansen mellom bunnfradraget og dette fradraget som skal redusere fradrag for besøksreise.

Eksempel 1

Skattyter har mottatt utgiftsgodtgjørelse på kr 21 000 til dekning av besøksreiser og har krav på avstandsfradrag med kr 16 000 for besøksreisene. Kostnader til bompasering på besøksreisene utgjør kr 3 000. I tillegg til besøksreisene har han også krav på fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) på kr 5 000. Skattepliktig overskudd på godtgjørelsen blir:

Godtgjørelse		kr 21 000
Avstandsfradrag for besøksreiser		kr 16 000
+ Kostnader til bompasering	+	kr 3 000
÷ Gjenstående bunnfradrag (kr 14 400 ÷ kr 5 000)	÷	kr 9 400
Overskudd		kr 9 600
		kr 11 400

Merk at kostnadene til bompasering tas med ved beregningen av overskudd selv om disse ikke overstiger minstekravet for fradrag-rett på kr 3 300 etter FSFIN § 6-44-4.

Eksempel 2

Skattyter har arbeidsreiser og besøksreiser hvor samlet reisestrekning i løpet av året medfører at beregnet avstandsfradrag overstiger maksimumsbeløpet på kr 97 000 i sktl. § 6-44 første ledd siste punktum.

Avstandsfradrag for arbeidsreiser etter kilometersats utgjør kr 30 000.

Avstandsfradrag for besøksreiser etter kilometersats utgjør kr 80 000

Mottatt utgiftsgodtgjørelse for besøksreiser er kr 70 000

Beregning av over-/underskudd på utgiftsgodtgjørelse til besøksreiser:

Maks. fradrag for arbeids- og besøksreiser, jf. sktl. § 6-44 første ledd	kr	97 000
÷ Avstandsfradrag arbeidsreiser	kr	30 000
= Maks. fradrag for besøksreiser	kr	67 000
÷ Mottatt utgiftsgodtgjørelse for besøksreiser	kr	70 000
= Overskudd skattlegges som lønn	kr	3 000

Frdrag for arbeidsreisene gis med kr 30 000 ÷ bunnfradrag på kr 14 400 = kr 15 600

Differansen mellom avstandsfradraget for besøksreisene (kr 80 000) og mottatt godtgjørelse (kr 70 000) kommer ikke til fradrag, da maksimumsgrensen på kr 97 000 er nådd.

M-2-6.3.2 Unntak for utenlandske sokkelarbeidere som velger standardfradrag

Utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til besøksreiser ved arbeidsopphold utenfor hjemmet vil alltid være skattepliktig for utenlandske sokkelarbeidere (bosatt innenfor eller utenfor EØS) som utelukkende er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, og som velger standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker, jf. petroleumsskatteloven § 2 første ledd siste punktum. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)».

M-2-6.3.3 Unntak for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag

Utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til besøksreiser ved arbeidsopphold utenfor hjemmet vil alltid være skattepliktig for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker, jf. FSFIN § 5-11-1 annet ledd. Sjøfolk som bare er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, skal ha standardfradrag, jf. sktl. § 6-70 første ledd. De kan ikke velge å kreve fradrag for faktiske merkostnader, herunder kostnader til besøksreiser. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)».

M-2-6.3.4 Unntak for personer som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere

Utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til besøksreiser ved arbeidsopphold utenfor hjemmet vil alltid være skattepliktig for skattyter som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, jf. FSFIN § 5-11-1 annet ledd annet punktum, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

M-2-6.4 Arbeidsgiver dekker faktiske kostnader

Arbeidsgivers dekning av faktiske kostnader til besøksreise er skattefri for arbeidstaker inntil et maksimumsbeløp på kr 97 000, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav q nr. 3 første punktum jf. § 6-44. For reiser med rutegående fly til hjem innenfor EØS-området gjelder ingen beløpsbegrensning for skattefritaket for arbeidsgivers dekning av kostnadene, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav q nr. 3 annet punktum. Dekker arbeidsgiver både flyreiser og øvrige kostnader til arbeidstakers besøksreiser innenfor EØS-området, vil beløpsgrensen på kr 97 000 bare gjelde i forhold til øvrige kostnadene. Skattefriheten gjelder uavhengig av om arbeidstaker får billetten av arbeidsgiver eller om arbeidsgiveren refunderer arbeidstakerens reisekostnader. Beløpsgrensen er den samme om arbeidstaker pendler til hjem innenfor eller utenfor EØS-området, jf. sktl. § 6-44 første ledd annet punktum og annet ledd siste punktum.

Har skattyter i tillegg krav på avstandsfradrag for daglige reiser mellom pendlerbolig og arbeid, vil maksimalt fradrag for slike reiser være begrenset til differansen mellom maksimumsfradraget på kr 97 000 og et eventuelt lavere beløp som arbeidsgiver har dekket for besøksreisene. Bunnfradraget på kr 14 400 må i slike tilfeller i sin helhet henføres til daglige reiser mellom pendlerbolig og arbeid som arbeidsgiver ikke har dekket.

For utenlandske sjøfolk og sokkelarbeidere som gis 10 % standardfradrag, er verdien av naturalytelse i form av fri besøksreise til hjemmet skattepliktig arbeidsinntekt. Nærmere om dette, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)».

M-2-6.5 *Arbeidsgiver besørger transporten ved å eie eller disponere plass på det kommunikasjonsmidlet som nyttes*

M-2-6.5.1 *Hovedregel*

I tilfeller hvor arbeidsgiver besørger transporten ved f.eks. selv å eie eller disponere plass på det kommunikasjonsmidlet som nyttes, følger det av praksis at pendleren ikke skattlegges. Det gis i slike tilfeller bare fradrag for besøkskostnader i den utstrekning skattyteren må betale en egenandel for reisen, jf. FSFIN § 6-44-1 fjerde ledd.

Hvis arbeidsgiver anses å besørge transporten på deler av reisestrekningen, og dekker kostnadene på øvrige deler av reisestrekningen, skal grensen på kr 97 000 for skattefri dekning, se [pkt. 6.4](#), bare sammenholdes med kostnadene knyttet til den delen av reisestrekningen som arbeidsgiver ikke anses å besørge.

Om når arbeidsgiver anses å besørge transporten, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)», [pkt. 2.5](#).

M-2-6.5.2 *Unntak for utenlandske sokkelarbeidere som velger standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker*

Verdien av besøksreise som arbeidsgiver besørger vil alltid være skattepliktig for utenlandske sokkelarbeidere (bosatt innenfor eller utenfor EØS) som utelukkende er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, og som velger standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)».

M-2-6.5.3 *Unntak for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag*

Verdien av besøksreise som arbeidsgiver besørger vil alltid være skattepliktig for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker. Sjøfolk som bare er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, skal ha standardfradrag, jf. sktl. § 6-70 første ledd. De kan ikke velge å kreve fradrag for faktiske merkostnader, herunder kostnader til besøksreiser. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», [pkt. 13.2.4](#).

M-2-6.5.4 *Unntak for personer som benytter reglene i sktl. kap. 20 om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere*

Om behandling av fri transport på besøksreiser for personer som benytter reglene i sktl. kap. 20 om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)», [pkt. 3.1](#).

M-3 Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet

- Sktl. § 5-11 annet ledd, § 5-15 første ledd bokstav q, § 6-13, § 6-30 første ledd og § 6-70
- FSVIN § 5-11-1, § 5-12-10 og § 6-13-1
- FSSD § 6-13
- Takseringsreglene § 1-2-5, § 1-3-1 til § 1-3-4 og § 1-3-7
- Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet 22. november 2022 nr. 2002 om satser mv. til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2023 (Satsforskriften 2023)

M-3-1 Nøkkeltall

Satsene nedenfor gjelder ved reiser/opphold både i Norge og i utlandet, med unntak av satsen for ulegitimert nattillegg på yrkes-/tjenestereiser som bare gjelder for innenlandsreiser.

Fradragssetser:

- kr 507 per døgn for kost ved overnatting på hotell og frokost er inkludert i romprisen
- kr 634 per døgn for kost ved overnatting på hotell og frokost ikke er inkludert i romprisen
- kr 177 per døgn for kost ved overnatting på hybel uten kokemuligheter eller pensjonat/brakke (fra og med 1. september 2023 kr 250 per døgn)
- kr 98 per døgn for skattyter som er på yrkes-/tjenestereise og har bodd på overnattingssted med kokemulighet, bodd privat eller ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg under oppholdet, jf. FSSD § 6-13-1 annet ledd
- kr 300 per døgn for langtransportsjåfører (fra og med 1. september 2023 kr 350 per døgn)

Det er ikke fradragsrett for utgifter til kost under pendleropphold når skattyter kan tilberede mat i tilknytning til pendlerboligen, jf. sktl. § 6-13 første ledd siste punktum.

Godtgjørelse anses medgått (det skal ikke beregnes overskudd) når godtgjørelsen er utbetalt med:

- kr 507 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, men hvor frokost inngår i romprisen
- kr 634 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, og selv betaler frokosten i tillegg til romprisen
- kr 177 per døgn til dekning av kost ved overnatting på hybel uten kokemuligheter eller pensjonat/brakke til og med 31. august 2023
- kr 250 per døgn til dekning av kost ved overnatting på hybel uten kokemuligheter eller pensjonat/brakke fra og med 1. september 2023
- kr 98 per døgn til dekning av kost på yrkes-/tjenestereise og skattyter har bodd på overnattingssted med kokemulighet, bodd privat eller ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg under oppholdet, jf. FSSD § 6-13-1 annet ledd
- kr 300 per døgn til dekning av kost til langtransportsjåfører til og med 31. august 2023
- kr 350 per døgn til dekning av kost til langtransportsjåfører fra og med 1. september 2023
- kr 435 per døgn til losji (ulegitimert nattillegg) på yrkes-/tjenestereise innenlands de første 28 døgn

Kostbesparelse i hjemmet kr 98 pr døgn, jf. satsforskriften 2023 § 1.

M-3-2 Generelt

I dette emnet behandles fradrag for kostnader til kost og losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor den boligen som etter skattereglene anses som skattyterens hjem. I tillegg behandles reglene om arbeidsgivers dekning av slike kostnader.

Om fradrag for kostnader til besøksreise ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

Om fradrag for kostnader til kost når skattyteren ikke overnatter utenfor hjemmet, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)».

Spesielt om skattyter som har arbeidsopphold i Norge og pendler til hjem i utlandet, se emnet «[Merkostnader – pendler med hjem i utlandet](#)».

Spesielt om vilkårene for fradrag for merkostnader når skattyter har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

M-3-3 Fradragsrett, vilkår for fradrag

M-3-3.1 Generelt

Skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, har i utgangspunktet fradragsrett for merkostnader på grunn av fraværet, jf. sktl. § 6-13 første ledd første punktum. Hvis oppholdet utenfor hjemmet skyldes inntektsgivende aktivitet, kan vedkommende etter omstendighetene bli ansett som pendler selv om det er praktisk mulig å foreta daglige reiser mellom hjem og arbeidssted. Om et konkret tilfelle hvor reiseavstanden mellom hjemmet og arbeidsstedet på 32 km ble ansett å være for kort til at det var nødvendig for skattyter å overnatte utenfor hjemmet, se vedtak i [Skatteklagenemnda Stor avdeling 01 NS 91/2019](#).

For skattyter som pendler mellom hjem og bolig på arbeidstedet er det bare fradragsrett for en periode på inntil 24-måneder regnet fra det tidspunktet fradraget gis, jf. FSFIN § 6-13-1. Nærmere om dette, se [pkt. 3.9](#).

En pendler som har kokemuligheter i tilknytning til pendlerboligen, anses i utgangspunktet ikke å ha merkostnader til kost, og har ikke fradragsrett for kostutgifter. Dette gjelder likevel ikke ved overnatting på pensjonat eller brakke, da det her er fradragsrett uavhengig av om det er kokemulighet eller ikke. Nærmere om dette, se [pkt. 4.2](#).

Nærmere om når en person anses å bo utenfor sitt hjem av hensyn til arbeidet/inntektsgivende aktivitet, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)», [pkt. 6](#). Fradragsretten for merkostnader gjelder både gifte, samboere og enslige, når vilkårene for øvrig er oppfylt. Fradragsretten gjelder ved arbeidsopphold både i og utenfor virksomhet. Videre er det fradragsrett både under yrkesopphold og under pendleropphold.

Det er som hovedregel en forutsetning at skattyteren har hatt arbeidsopphold utenfor en bolig som anses som vedkommendes hjem i skattemessig henseende etter norsk internrett, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)». Om unntak, se emnet «[Merkostnader – pendler med hjem i utlandet](#)» og emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

Fradragsretten gjelder bare når inntekten er skattepliktig til Norge.

Det er fradragsrett for merkostnader både for skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og for skattytere med begrenset skatteplikt til Norge. Anses skattyter som bosatt i Norge etter norsk intern rett, men som bosatt i utlandet etter skatteavtale, er det et vilkår for fradragsrett at arbeidsinntekten er skattepliktig til Norge.

Det gis ikke fradrag for ektefelles/samboers, barns eller andres kostnader til reise for å besøke skattyteren på arbeidsstedet eller for kostnader til kost og losji i forbindelse med slikt besøk.

Fradragsretten for besøksreiser omfattes ikke av 24-månedersbegrensningen. Nærmere om fradrag for besøksreiser til hjemmet, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

M-3-3.2 Vilkår om betaling via bank

Det er etter sktl. § 6-51 et vilkår for fradragsrett at betaling har skjedd via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling, dersom beløpet overstiger kr 10 000 for samme leveranse/tjeneste til samme mottaker i løpet av året. Dette kan f.eks. gjelde leie av bolig på stedet for arbeidsoppholdet. Nærmere om kravet til betaling via bank mv., se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», [pkt. 6](#).

M-3-3.3 Unntak for person som benytter ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere

Person som benytter ordningen med kildeskatt for utenlandske arbeidstakere etter sktl. kap. 20, har ikke rett til noen fradrag, heller ikke for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, jf. sktl. § 20-2. Om behandling av godtgjørelser til dekning av merkostnader for slike arbeidstakere eller når arbeidsgiver yter naturalytelser i form av fri kost og/eller losji, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)», [pkt. 3.2](#).

M-3-3.4 Unntak for utenlandske sokkelarbeidere som velger standardfradrag

Utenlandske sokkelarbeidere (bosatt innenfor eller utenfor EØS) som utelukkende er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, og som velger standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, jf. petrsktl. § 2 første ledd annet punktum, kan ikke kreve fradrag for merutgifter for kost og losji, jf. FSFIN § 6-13-10 annet ledd. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.4. Om skattemessig behandling av fritt opphold på sokkelinnretning, se emnet «[Sokkelarbeidere](#)», pkt. 2.

M-3-3.5 Unntak for utenlandske sjøfolk

Sjøfolk som bare er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, skal ha standardfradrag, jf. sktl. § 6-70 første ledd. De kan ikke velge å kreve fradrag for merkostnader etter sats eller faktiske merkostnader, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.4. Om skattefritak for fritt opphold om bord på skip, se emnet «[Sjøfolk](#)», pkt. 2.1.

M-3-3.6 Særlig om kosthold under fiske og fangst

Om fradrag for kostnader til kosthold under fiske og fangst, se emnet «[Fiske](#)», pkt. 7.22.

M-3-3.7 Når anses skattyteren å bo utenfor hjemmet

M-3-3.7.1 Generelt

Det er et vilkår for fradragsrett for merkostnader at skattyter på grunn av sitt arbeid bor (overnatter) utenfor den boligen som etter skattereglene anses som skattyterens hjem, dvs. som hovedregel det skattemessige bostedet.

Skattyteren anses som hovedregel å bo (overnatte) utenfor hjemmet dersom mer enn fem timer tilbringes utenfor hjemmet i tiden mellom kl. 22 og kl. 06. Se likevel unntak nedenfor om vaktjeneste inntil 48 timer.

Skattyteren kan ikke anses å ha sitt hjem i en boenhet i en periode hvor den er leid ut til andre.

M-3-3.7.2 Sammenhengende opphold på arbeidsplassen inntil to døgn

En skattyter anses ikke å bo utenfor hjemmet ved sammenhengende opphold på arbeidsplassen inntil to døgn (til og med 48 timer) når dette oppholdet inngår som en del av den ordinære arbeidstiden, f.eks. skiftarbeid, arbeid på mobilt arbeidssted og sammenhengende vakter for leger, brannkonstabler, forsvarspersonell, enkelte fergemannskaper, ambulanspersonell mv. Om fradrag for merkostnader i slike tilfeller, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)». Ved avgjørelsen av om oppholdet inngår som en del av den ordinære arbeidstiden, vil det være av betydning om skattyter er forpliktet til å oppholde seg på arbeidsplassen. Oppholdet vil f.eks. ikke inngå som en del av den ordinære arbeidstiden når en langtransportsjåfør overnatter i bilen under et transportoppdrag.

M-3-3.7.3 Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig i Norge

Om hvor skattyter som arbeider i Norge til enhver tid har sitt hjem i Norge (skattemessig bosted), se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)».

M-3-3.7.4 Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig i utlandet

Om vilkår for at skattyter med arbeidsopphold i Norge skal anses å pendle til hjem i utlandet, se emnet «[Merkostnader – pendler med hjem i utlandet](#)».

M-3-3.7.5 Skattyter som har arbeidsopphold utenfor Norge

Om skattyter som har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

M-3-3.8 Spesielt om studenter, vernepliktige mv.

Skattytere som oppholder seg utenfor hjemmet helt eller hovedsakelig av andre grunner enn inntektsgivende arbeid eller virksomhet, gis ikke fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet selv om de tar arbeid på oppholdsstedet. Slike skattytere vil vanligvis heller

ikke ha krav på fradrag for merkostnader selv om de har en jobb på hjemstedet i helgene eller feriene. Dette vil for eksempel gjelde for heltidsstudenter (grunn- eller videreutdanning) og vernepliktige i forsvaret som ikke mottar skattepliktig lønn for å gjennomføre studier eller militærtjeneste.

Studenter som f.eks. i sommerferien har heltidsarbeid på studiestedet og derfor bor utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, har imidlertid krav på fradrag for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet i denne perioden. Om fradrag for studenter som mottar lønn for å studere, se emnet «**Utdanning – tilskudd og kostnader**».

Skattyter som har heltidsjobb og som samtidig er deltidsstudent, vil omfattes av de generelle reglene om fradrag for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet (skattemessig bosted) selv om valg av arbeidssted er påvirket av studiene.

M-3-3.9 Nærmere om 24-månedersregelen for pendlere

Fradragsretten for kost og losji ved pendleropphold gjelder bare for en periode på 24 måneder regnet fra det tidspunktet fradraget først gis, jf. FSFIN § 6-13-1.

Begrensningen av fradragsrett for merkostnader til kost og losji til de første 24 månedene gjelder bare ved pendleropphold, jf. FSFIN § 6-13-1 første ledd. Om avgrensningen mellom pendleropphold og yrkesopphold, se emnet «**Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser**», pkt. 4.

Kortere opphold i pendlingen som ferier, permisjoner og sykefravær avbryter ikke 24-månedersperioden. Det samme gjelder yrkesreiser/yrkesopphold. Skifte av arbeidssted og pendlerbolig innenfor samme kommune medfører heller ikke at 24-månedersperioden avbrytes.

Hvis pendleren skifter både arbeidssted og pendlerbolig til en annen kommune, kan skattyter gis fradrag i en ny 24-månedersperiode, jf. FSFIN § 6-13-1 første ledd siste punktum. Den nye 24-månedersperioden regnes fra det tidspunktet skattyter faktisk gis fradrag som følge av merkostnader i den nye arbeids-/oppholdskommunen.

Når 24-månedersperioden er utløpt, opphører skattyters rett til fradrag for kost og losji under pendleroppholdet. Dette omfatter også fradrag for ev. underskudd på utgiftsgodtgjørelse.

24-månedersregelen medfører ikke at fri kost og losji, refusjon og godtgjørelse til dekning av utgifter til kost og losji under pendleropphold blir skattepliktig, se pkt. 10 og pkt. 11. Er det først gitt pendlerfradrag, løper imidlertid 24-månedersperioden som hovedregel uansett. For eksempel fortsetter 24-månedersperioden å løpe dersom skattyter går over fra å kreve fradrag til å få pendlerkostnadene dekket av arbeidsgiver. Etter utløpet av 24-månedersperioden kan det ikke lenger kreves fradrag, men arbeidsgiver kan fortsatt dekke kostnadene skattefritt. Dette kan få betydning hvis ytelsen fra arbeidsgiver opphører og skattyter igjen må dekke pendlerkostnadene selv.

Har skattyter vært pendler og fått dekket merkostnadene sammenhengende, men senere begynner i ny stilling/får endrede vilkår hvor arbeidsgiver ikke dekker merkostnadene, begynner 24-månedersperioden først å løpe fra det tidspunktet hvor kostnadsdekningen opphører, og det gis fradrag for kostnader som skattyter dekker selv.

M-3-4 Fradragsrett, nærmere om kostnadens art

M-3-4.1 Generelt

Fradragsberettigede merkostnader ved overnatting/opphold utenfor hjemmet kan inndeles i følgende tre kostnadsgrupper:

- kost
- losji, og
- besøksreiser til hjemmet.

Andre merkostnader som følge av arbeidsoppholdet utenfor hjemmet kan fradragsføres hvis kostnadene dokumenteres. Kostnader av privat karakter, f.eks. underholdning og drikkevarer som normalt ikke inngår som en del av et måltid mv. er ikke fradragsberettiget.

Om kostnader til besøksreiser i hjemmet, se emnet «**Merkostnader – besøksreiser til hjemmet**».

M-3-4.2 Kost**M-3-4.2.1 Generelt**

Merkostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, er fradragsberettigede så langt de er dekket av skattyteren selv. Også enslige har krav på fradrag for merkostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Dette gjelder også for ektefeller når hver av dem fyller vilkårene, selv om begge pendler mellom de samme boligene.

Om reduksjon/bortfall av fradrag for kost når skattyter kan tilberede mat (har kokemuligheter) i tilknytning til overnattingsstedet, se nedenfor.

M-3-4.2.2 Pendleropphold – kokemuligheter

Det gis i utgangspunktet ikke fradrag for kostutgifter for pendlere som «kan tilberede mat i tilknytning til pendlerboligen», jf. sktl. § 6-13 første ledd tredje punktum. Dette vilkåret omtales som «kokemuligheter», jf. FSSD § 6-13-1.

M-3-4.2.3 Yrkes-/tjenestereise – kokemuligheter

Skattytere som er på yrkes-/tjenestereise og overnatter på et sted hvor det er kokemuligheter, har rett til fradrag for kostutgifter, men etter en redusert fradragssats på kr 98 per døgn, se [pkt. 1](#). Om avgrensningen mellom pendleropphold og yrkesreise/-opphold, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)», [pkt. 4](#).

M-3-4.2.4 Nærmere om hva som menes med «kokemuligheter»

For at kravet til kokemuligheter skal være oppfylt, må det være mulig å oppbevare og tilberede mat i tilknytning til pendlerboligen. Tilberedning av mat må være forsvarlig, både med hensyn til hygiene og oppbevaring. I praksis forutsetter det at skattyter må ha tilgang til rennende vann (utover i baderom) og elektrisitet. Har ikke boenheten tilgang til elektrisitet, men er utstyrt/utstyres med f.eks. gassdrevet kjøleskap og komfyr slik at tilberedning og oppbevaring av mat kan skje på en forsvarlig måte, anses skattyter også å ha kokemuligheter dersom han har tilgang til rennende vann utover i baderom.

Det er ikke noe krav om at skattyteren må ha et kjøkken for seg selv. Kokemuligheter anses å foreligge også om skattyter må dele kjøkken/kjøkkenfunksjoner med andre beboere/boenheter.

Bor skattyter på brakke eller pensjonat, kan han fra og med inntektsåret 2023 motta skattefri dekning av, eller kreve fradrag for merkostnader til kost, selv om det er kokemuligheter på oppholdsstedet.

M-3-4.3 Losji

Det er i utgangspunktet også fradragsrett for merkostnader til losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet. Det er da en forutsetning at boligen på hjemstedet ikke er leid bort under fraværet, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)».

Enslige har ved pendleropphold krav på fradrag for merkostnader til losji på arbeidsstedet bare når de på hjemstedet, enten

- er omfattet av reglene om skattefritak for fordel ved å bo i egen bolig,
- bor i andres bolig hvor skattyteren enten skattlegges for fordel ved fri bruk eller dekker alle kostnadene vedrørende boligen slik at den fritaksbehandles,
- har kostnader til leid selvstendig bolig, eller
- har kostnader til leid uselvstendig bolig utenom foreldrehjem og fraværet fra denne boligen gjelder midlertidig arbeidsfravær

Enslige som er på yrkesreise har også rett til fradrag for losji i andre tilfeller. Om grensen mellom yrkesopphold og pendleropphold, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)», [pkt. 4](#).

For pendlere avskjæres som hovedregel fradragsretten for kost og losji når det har gått 24 måneder fra det tidspunktet skattyter først ble gitt fradrag for merkostnadene.

Om hva som er selvstendig eller uselvstendig bolig, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)».

M-3-5 Fradragsrett, forholdet til minstefradraget

Merkostnader til kost og losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, inngår ikke i minstefradraget, se sktl. § 6-30 første ledd annet punktum, jf. sktl. § 6-13. Dette gjelder både under yrkesopphold og pendleropphold.

Når fraværet fra hjemmet om natten bare skyldes opphold på arbeidsplassen i inntil to døgn (til og med 48 timer) og dette inngår som en del av den ordinære arbeidstiden, f.eks. skiftarbeid, arbeid på mobilt arbeidssted og sammenhengende vakter, regnes skattyteren ikke å bo utenfor hjemmet, sml. [pkt. 3.7.2](#). Eventuelle merkostnader til kost i disse tilfellene inngår i minstefradraget. Se for øvrig emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)».

M-3-6 Fradragsrett, hva menes med dokumentasjon eller sannsynliggjøring

M-3-6.1 Dokumentasjon

M-3-6.1.1 Generelt

Krav om at skattyter må dokumentere sine kostnader innebærer at skattyter på forespørsel må fremlegge kvitteringer/bilag for kostnadene. Dette vil være aktuelt ved krav om fradrag for faktiske kostnader og ved overskuddsberegning i henhold til faktiske kostnader.

M-3-6.1.2 Langtransportsjåfører

Om krav til dokumentasjon av faktiske kostnader for langtransportsjåfører, se emnet «[Langtransportsjåfører](#)».

M-3-6.2 Sannsynliggjøring

Krav om sannsynliggjøring innebærer at skattyteren på forespørsel må fremlegge en fortløpende oppstilling over hvordan vedkommende har innrettet seg under arbeidsopphold utenfor hjemmet. Oppstillingen skal minst inneholde følgende opplysninger:

- dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver reise
- navn og adresse på overnattingssted/utleier. Ved flere overnattingssteder skal dato for overnattningene angis
- type losji fordelt på hotell, pensjonat eller annet nærmere angitt losji

M-3-7 Fradragsrett, fradragets størrelse når kostnadene dokumenteres

M-3-7.1 Fradrag for dokumenterte kostnader til kost

Skattyter på pendleropphold som kan gis fradrag for merkostnader til kost, kan som alternativ til fradrag etter sats, kreve fradrag for dokumenterte utgifter til kost. Ved pendleropphold skal faktiske kostutgifter reduseres med kostbesparelse. Fradragsretten for merkostnader gjelder bare i de første 24 månedene regnet fra det tidspunktet fradraget først gis.

Skattyter som er på yrkesreise med overnatting og derfor har fradragsrett for merkostnader, har krav på fradrag for faktiske kostnader til kost. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet. Ved yrkesopphold utenfor hjemmet skal kostutgiftene ikke reduseres med kostbesparelse i hjemmet. For næringsdrivende følger dette av sktl. § 6-13 tredje ledd og for lønnstakere av FSFIN § 5-15-5 femte ledd.

M-3-7.2 Fradrag for dokumenterte kostnader til losji

M-3-7.2.1 Generelt

Fradrag for losjikostnader forutsetter som hovedregel at skattyteren kan dokumentere kostnadene. Om fradrag etter sats for bruk av egen campingvogn eller egen brakke, se [pkt. 8.4](#). Om krav til betaling via bank, se [pkt. 3.2](#).

M-3-7.2.2 Kostnader til egen pendlerbolig, generelt

Eier skattyter pendlerboligen selv, skal han ha fradrag for faktiske kostnader, herunder fradrag for kostnader til vedlikehold, strøm, bredbånd mv. etter reglene om merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, se sktl. § 6-13. 24-månedersbegrensingen som nevnt i [pkt. 3.9](#) gjelder også her. Har skattyter leid pendlerbolig og fått fradrag for denne husleien før han tok i bruk sin egen pendlerbolig, vil tidsrommet skattyter har leid bolig inngå i 24-månedersperioden.

Dersom deler av pendlerboligen leies ut, må fradraget for merkostnader begrenses til den andelen av kostnadene vedrørende boligen som faller på egen bruk til pendlerbolig. Om fradrag for kostnader knyttet til utleien, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)».

Fradrag for kostnader til egen pendlerbolig gis i den kommunen hvor pendleren er skattepliktig som bosatt (ikke stedbundet fradrag).

M-3-7.2.3 Kostnader til egen pendlerbolig, midlertidig bruk av fritidsbolig

Har skattyter f.eks. brukt en fritidsbolig som pendlerbolig en mindre del av året, skal boligen fritaksbehandles. Er fritidsboligen fritaksbehandlet, skal skattyter ha fradrag for den delen av faste årskostnader til boligen (f.eks. forsikringer og kommunale avgifter), som gjelder det tidsrommet den har vært benyttet til pendlerbolig. Variable kostnader må vurderes konkret. Vedlikeholdskostnader som knytter seg til bruken som fritidsbolig er ikke fradragsberettiget. Det gis ikke fradrag for hva det ville koste å leie tilsvarende bolig. Fradraget gis for den delen av boligen som skattyteren bruker og for det tidsrommet denne kan anses som pendlerbolig. 24-månedersbegrensingen som nevnt i [pkt. 3.9](#) gjelder også her.

Fører bruken som pendlerbolig til at boligen skal gå over fra å være fritaksbehandlet til å være regnskapsbehandlet, vil bestemmelsen i sktl. § 7-10 om begrensninger i fradragsretten for vedlikehold ved overgang til regnskapsbehandling komme til anvendelse, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)».

M-3-7.2.4 Kostnader til innbo

Kostnader til alminnelig innbo i pendlerbolig er fradragsberettiget når vilkårene for øvrig er oppfylt. Fradraget fordeles normalt over innboets antatte levetid, slik at en forholdsmessig del av verdiforringelsen tilordnes den perioden hvor det er fradragsrett (24-månedersperioden). Brukes boligen også til fritidsformål, må det foretas en forholdsmessig fordeling i forhold til bruken knyttet til pendleropphold og fritidsformål.

M-3-7.2.5 Garasje/parkeringsplass

Eventuelle kostnader til parkering i tilknytning til pendlerboligen, behandles som en del av losjikostnadene.

M-3-8 Fradragsrett, fradragets størrelse når kostnadene ikke dokumenteres

M-3-8.1 Fradragets størrelse for bokføringspliktige

Bokføringspliktige skattytere, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)», som har krav på fradrag for merkostnader ved yrkesopphold utenfor hjemmet, skal føre kostnadene til kost og losji mv. i sitt regnskap såfremt de er driftskostnader i virksomheten. Bokføringspliktige skattytere har ikke krav på fradrag etter satsene nedenfor for kostnader som skal føres i regnskapet.

For bokføringspliktig som bor utenfor hjemmet på grunn av sitt arbeid uten å være på reise i virksomheten (ikke yrkesopphold), skal kostnadene til kost og losji ikke føres i regnskapet. I slike tilfeller kan fradrag gis på vanlig måte etter satsene nedenfor.

M-3-8.2 Fradragets størrelse for ikke-bokføringspliktige, generelt

M-3-8.2.1 Vilkår for fradrag etter sats

Ikke-bokføringspliktige skattytere som har krav på fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, kan som hovedregel gis fradrag for merkostnader til kost etter satsene nedenfor i stedet for faktiske kostnader. Det er imidlertid en forutsetning at kostnadene i sin helhet er dekket av skattyteren selv, og ikke for noen del subsidiert av arbeidsgiver, eller dennes oppdragsgiver. Fradrag etter sats kan også gis så lenge arbeidsgiverens subsidiering ikke overstiger det som anses som et rimelig velferdstiltak for ansatte som ikke pendler, jf. FSFIN § 5-15-5 første ledd. Se også emnet «[Velferdstiltak](#)», [pkt. 3.6](#). Tilsvarende gjelder hvor arbeidsgiver holder kokkelag, eller hvor arbeidsgiver har kantine/messe hvor det serveres frokost, lunsj og middag, og de ansattes egenbetaling minst svarer til det beløpet som kreves for at rimelig kantineemat skal bli ansett som rimelig velferdstiltak.

Ved subsidiering ut over det som anses som et rimelig velferdstiltak, må fradraget begrenses til dokumenterte kostnader.

Subsidiering omfatter ikke kontantgodtgjørelser (kostgodtgjørelse) utbetalt direkte til skattyter.

Andre tilfeller hvor skattyter ikke anses å ha dekket kostnadene selv kan være ved forsikringsutbetaling. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor reiseforsikring dekker kostutgifter som følge av at skattyter på grunn av sykdom eller andre årsaker må utsette hjemreisen etter en yrkesreise. Slik utbetaling anses å redusere de fradragberettigede kostnadene. Mottar skattyter godtgjørelse fra arbeidsgiver for samme tidsrom, vil et beløp tilsvarende forsikringsutbetalingen være skattepliktig.

M-3-8.2.2 Noen kostnadsarter dokumenteres, andre ikke

Det er ikke anledning til å dele opp en sats, f.eks. ved å kreve fradrag for dokumenterte kostnader for en del av kostutgiftene i løpet av et døgn og kreve fradrag for resten av kostnadene etter sats, eventuelt etter en redusert sats.

M-3-8.2.3 Beregning av fraværets varighet, generelt

Kostnadsfradrag etter sats for overnatting utenfor hjemmet baseres på det antallet døgn og timer skattyteren faktisk har vært fraværende fra sitt hjem av hensyn til arbeidet, inklusiv selve reisen til og fra hjemmet. Skattyteren må sannsynliggjøre antall fraværsdøgn og timer. Del av døgn som overstiger helt reisedøgn med minst 6 timer, regnes som helt døgn.

For arbeidstakere som bor utenfor hjemmet hele året og som reiser hjem hver uke, kan følgende norm for antall fraværsdøgn brukes:

- uten lørdagsfri 280 døgn
- fri hver annen lørdag 255 døgn
- fri hver lørdag 240 døgn,

jf. takseringsreglene § 1-3-7. Tiden som går med til reisen er inkludert. Ved færre hjemreiser enn hver uke, må antallet fraværsdøgn forhøyes. Reiser skattyter hjem også midt i uka og overnatter hjemme til neste dag, må antall fraværsdøgn reduseres tilsvarende.

I anleggsvirksomhet er det vanlig at arbeidstiden innrettes slik at skattyter har lengre friperioder. I slike tilfeller må antall fraværsdøgn fastsettes konkret.

M-3-8.2.4 Yrkesreiser ut fra pendlerbolig

Mottar en pendler kostgodtgjørelse på yrkesreiser uten overnatting utenfor pendlerboligen, skal eventuelt fradrag for merkostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor det egentlige hjemmet i utgangspunktet ikke reduseres. Kostgodtgjørelse behandles etter de vanlige reglene, se emnet «**Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting**».

Mottar en pendler kostgodtgjørelse på yrkesreiser med overnatting utenfor pendlerboligen, skal eventuelt fradrag for merkostnader til kost i forhold til det egentlige hjemmet for de samme døgnene ikke gis.

M-3-8.3 Fradragets størrelse for ikke-bokføringspliktige, satsene for kost

M-3-8.3.1 Generelt

Avgjørende for valg av sats er hvor skattyteren har bodd. Om krav til sannsynliggjøring, se [pkt. 6.2](#).

Skattytere som har høyere kostnader enn satsene nedenfor, må kunne dokumentere de faktiske kostnadene for hele inntektsåret for å ha rett til fradrag for disse.

Mottas kostgodtgjørelse etter en lavere sats enn satsene nedenfor, kan det kreves fradrag for differansen mellom godtgjørelsen og satsene. Det er en forutsetning at vedkommende sannsynliggjør å ha bodd på den type overnattingssted som fradragssatsen gjelder for.

Skattytere som har rett til fradrag for merkostnader til kost etter standardsatser ved arbeidsopphold utenfor hjemmet kan kreve fradrag etter følgende satser:

- kr 634 per døgn når skattyter kan sannsynliggjøre å ha bodd på hotell og frokosten ikke er inkludert i romprisen
- kr 507 per døgn når skattyter kan sannsynliggjøre å ha bodd på hotell og frokost er inkludert i romprisen
- kr 177 per døgn for kost ved overnatting på pensjonat eller brakke fram til og med 31. august 2023, uavhengig av om det er kokemuligheter på oppholdsstedet eller ved overnat-

ting på annen type overnattingssted (f.eks. hybel) uten kokemuligheter. For overnatting fra og med 1. september 2023 er satsen økt til kr 250 per døgn. Om kokemuligheter, se [pkt. 4.2.4](#).

- kr 98 per døgn til dekning av kost på yrkes-/tjenestereise og skattyter har bodd på annen type overnattingssted (f.eks. hybel) med kokemuligheter, bodd privat, eller ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg under oppholdet, jf. FSSD § 6-13-1 annet ledd.

Satsene gjelder ved opphold både i Norge og i utlandet.

For skattyter som er pendler, er fradragsretten i utgangspunktet betinget av at han/hun ikke har kokemuligheter i tilknytning til pendlerboligen, jf. sktl. § 6-13 første ledd siste punktum. Nærmere om dette, se [pkt. 4.2](#). Da denne bestemmelsen om bortfall av fradragsrett for kostutgifter bare gjelder når det er kokemuligheter i tilknytning til en pendlerbolig (ikke pensjonat/brakke), omfatter den ikke skattyter som er på yrkesreise/yrkesopphold. Skattyter på yrkesreise/-opphold kan derfor gis et fradrag for utgifter til kost etter en sats på kr 98, per døgn, se satsforskriften § 2 annet ledd, selv om han/hun har kokemuligheter på overnattingsstedet. Satsen på kr 98 tilsvarer satsen for fri kost, alle måltider.

Frdragssatsene er de samme om skattyter er enslig, samboer eller gift. Fyller begge ektefellene/samboerne vilkårene for å kreve fradrag for merkostnader, har de krav på hvert sitt fradrag beregnet etter de vanlige reglene, uavhengig av den andre ektefellen/samboeren.

Ved overnatting på passasjerskip, som f.eks. Hurtigruten og skip i internasjonal fart, brukes hotellsatsen. Ved overnatting på tog, buss, bil, båt for øvrig, fly e.l. brukes pensjonatsatsen.

Langtransportsjåfører gis et fradrag på kr 300 per døgn ved kjøring både i Norge og i utlandet (fra og med 1. september 2023 kr 350 per døgn). Se for øvrig emnet «[Langtransportsjåfører](#)».

Om reduksjon av fradragssatsen for kost når ett eller flere måltider blir betalt av arbeidsgiver eller arbeidsgiverens oppdragsgiver, se [pkt. 11.2.11](#).

M-3-8.3.2 Småutgifter

Dokumenterte merkostnader til avis, telefon mv. (småutgifter) er fradragsberettiget ved arbeids-/yrkesopphold utenfor hjemmet både innenlands og utenlands. Dette gjelder også om skattyter mottar utgiftsgodtgjørelse til dekning av kost etter Skattedirektoratets forskuddssatser.

M-3-8.3.3 Særskilt fradrag for kost på besøksreise når det er fri kost på arbeidsstedet

Det er i takseringsreglene § 1-3-5 fastsatt en særskilt sats på kr 103 (2022) for fradrag for kost på besøksreise mellom sted for arbeidsopphold og hjemmet for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet dersom besøksreisen ikke medfører overnatting, men varer 6 timer eller mer.

M-3-8.4 Fradragets størrelse for ikke-bokføringspliktige, losji

Frdrag for kostnader til losji gis som hovedregel ikke etter sats, men bare for dokumenterte kostnader. Om behandling av godtgjørelse til dekning av losjikostnader, se [pkt. 11.2.14](#).

Frdrag for kostnader til losji ved overnatting i egen campingvogn eller egen brakke gis likevel etter en sats på kr 71 (2022) per døgn, jf. takseringsreglene § 1-3-1. Nærmere om fradrag ved bruk av egen campingvogn ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, se emnet «[Campingvogner](#)».

Om fradrag for kostnader ved bruk av egen pendlerbolig, se [pkt. 7.2.2](#).

M-3-9 Skatteplikt ved fri kost og losji under arbeidsopphold utenfor hjemmet

M-3-9.1 Fri kost

M-3-9.1.1 Generelt

I utgangspunktet er fri kost ikke skattepliktig for skattyter som har rett på skattefri dekning etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav q. Vilårene for skattefri dekning etter denne bestemmelsen er at godtgjørelsen ikke overstiger Skattedirektoratets satser eller dokumenterte kostnader, og at det ikke kan tilberedes mat i tilknytning til pendlerboligen.

Tidsbegrensningen for fradragsretten på 24-måneder jf. sktl. § 6-13 første ledd og FFSIN § 6-13-1 første ledd annet punktum, gjelder ikke for arbeidsgivers dekning av kostnader til

kost og losji. Om overgang fra fradrag til dekning fra arbeidsgiver og 24-måndersregelen, se [pkt. 3.9](#).

Når skattyter har pendleropphold utenfor hjemmet og får fri kost eller kost dekket etter regning, skal han ha et særskilt tillegg for kostbesparelse i hjemmet, fastsatt til kr 98 per døgn. Satsen for kostbesparelse i hjemmet skal ikke fravikes selv om skattyter har sitt hjem i et annet land hvor levekostnadene avviker vesentlig fra det norske nivået, se HRD 11. november 2015 (Ventor) i Utv. 2015/2115 (Rt. 2015/1239). Se også emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», [pkt. 6.27.1](#).

Tillegg for kostbesparelse i hjemmet skal ikke gis for skattyter som får fri kost mv. på tjenestereise, jf. FSFIN § 5-15-5 femte ledd. Tilsvarende gjelder for andre reiser i yrket. Dette gjelder også for skattyter som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)». Om skillet mellom pendleropphold og yrkesreise, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

For sjøfolk er fri kost om bord skattefritt uavhengig av om oppholdet er et yrkes- eller arbeidsopphold, og selv om vedkommende får 10 % standardfradrag etter sktl. § 6-70, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e. Det samme gjelder for sokkelarbeidere når samlet personinntekt i året ikke overstiger kr 600 000. Nærmere om dette, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)». Nærmere om fritt opphold om bord for sjøfolk og sokkelarbeidere, se emnene «[Sjøfolk](#)» og «[Sokkelarbeidere](#)».

Godtgjørelse for kost på besøksreiser for arbeidstaker som har fri kost på arbeidsteden, er skattefri når besøksreisen varer mer enn 6 timer og godtgjørelsen ikke overstiger kr 106 hver vei, se satsforskriften § 8.

M-3-9.1.2 Småutgifter når skattyter har fri kost

Småutgifter må kunne dokumenteres for å være fradragsberettigede.

M-3-9.2 Fritt losji

I utgangspunktet er fritt losji ikke skattepliktig for skattyter som har rett på skattefri dekning etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav q. Tidsbegrensingen på 24 måneder, jf. sktl. § 6-13 første ledd, gjelder ikke for arbeidsgivers dekning av kostnader til kost og losji. Om overgang fra fradrag til dekning fra arbeidsgiver og 24-måndersregelen, se [pkt. 3.9](#).

For pendler som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20 er fritt losji stilt til disposisjon i forbindelse med arbeidsforholdet skattepliktig inntekt. Skatteplikten gjelder ikke for fritt losji på yrkesreise. Se for øvrig [pkt. 3.3](#) og emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

Fritt losji om bord på plattform for sokkelarbeidere og fritt losji om bord på skip for sjøfolk er skattefritt, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e. Skattefritaket gjelder også for utenlandske sjøfolk og sokkelarbeidere som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

M-3-10 Refusjon av kostnader til kost og losji

M-3-10.1 Refusjon til bokføringspliktige

Får bokføringspliktige skattytere refundert kostnader innenfor virksomheten, skal refusjonsbeløpet inntektsføres i sin helhet i regnskapet og behandles som en del av bruttoinntekten. Om fradrag for faktiske kostnader, se [pkt. 7](#).

M-3-10.2 Refusjon til ikke-bokføringspliktige, yrkesopphold

Arbeidsgivers refusjon av den ansattes faktiske kostnader til kost og losji på yrkesreise med overnatting er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15-5 første ledd bokstav q.

M-3-10.3 Refusjon til ikke bokføringspliktige, pendleropphold

M-3-10.3.1 Generelt

Arbeidsgivers refusjon av den ansattes faktiske kostnader til losji under pendleropphold er skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav q. Dette gjelder også for utenlandsk arbeidstaker, dersom vedkommende ikke benytter reglene i sktl. kap. 20 om kildeskatt på lønnsinntekten.

Arbeidsgivers refusjon av den ansattes faktiske kostnader til kost under pendleropphold, er ikke skattepliktig dersom vilkårene for skattefri dekning etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav q er oppfylt. I slike tilfeller skatlegges arbeidstakeren for verdien av fri kost/kostbesparelse i hjemmet med kr 98 per døgn.

Tidsbegrensningen på 24 måneder for fradrag i FSFIN § 6-13-1, se [pkt. 3.9](#), gjelder ikke for refusjoner. Om overgang fra fradrag til dekning fra arbeidsgiver og 24-månedersregelen, se [pkt. 3.9](#).

M-3-10.3.2 Utenlandske arbeidstakere som benytter reglene om kildeskatt på lønnsinntekt

For utenlandsk arbeidstaker som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 19, er refusjon av merkostnader til kost og losji under pendleropphold skattepliktig, se [pkt. 3.3](#) og emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)». Skatteplikten gjelder ikke for refusjon av merkostnader til kost og losji på tjenestereise.

M-3-10.3.3 Utenlandske sokkelarbeidere

Refusjon av kostnader til losji om bord på sokkelinnretning er ikke skattepliktig for utenlandske sokkelarbeidere (bosatt innenfor eller utenfor EØS) som utelukkende er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, selv om de velger standardfradrag for utenlandske arbeidstakere. Tilsvarende gjelder for kostnader til kost under opphold på sokkelinnretning, men bare hvor fri kost er skattefritt etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1, dvs. hvor skattyters samlede personinntekt i året ikke overstiger kr 600 000. Om skattemessig behandling av fritt opphold på sokkelinnretning, se emnet «[Sokkelarbeidere](#)», [pkt. 2](#). Refusjon av kostnader til kost og losji under pendlerreise/besøksreise er skattepliktig for skattytere som velger standardfradrag.

M-3-10.3.4 Utenlandske sjøfolk

Sjøfolk som er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, skal ha standardfradrag, jf. sktl. § 6-70 første ledd. Arbeidsgivers refusjon av kostnader til opphold om bord er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Om skattefritak for fritt opphold om bord, se emnet «[Sjøfolk](#)», [pkt. 2.1](#). Refusjon av kostnader til kost og losji under pendlerreise er skattepliktig for skattytere som får standardfradrag.

M-3-11 Godtgjørelse for kost og/eller losji

M-3-11.1 Godtgjørelse til bokføringspliktige

Godtgjørelse utbetalt til bokføringspliktige skattytere til dekning av merkostnader innenfor virksomheten, skal inntektsføres i sin helhet i regnskapet og behandles som virksomhetsinntekt. Fradrag gis for faktiske kostnader såfremt vilkårene for dette er oppfylt, se [pkt. 7](#).

M-3-11.2 Godtgjørelse til ikke-bokføringspliktige

M-3-11.2.1 Utgangspunkt, skattefri godtgjørelse uten tidsbegrensning når vilkårene er oppfylt

Godtgjørelse utbetalt til ikke-bokføringspliktige skattytere til dekning av merkostnader til kost og losji er ikke skattepliktig dersom vilkårene for skattefri dekning etter sktl. § 5-15-første ledd bokstav q er oppfylt.

Tidsbegrensningen på 24 måneder for fradrag ved pendleropphold i FSFIN § 6-13-1 første ledd annet punktum, se [pkt. 3.9](#), gjelder ikke for utgiftsgodtgjørelser. Om overgang fra fradrag til dekning fra arbeidsgiver og 24-månedersregelen, se [pkt. 3.9](#).

M-3-11.2.2 Unntak for skattytere som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere

Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader til kost og losji under pendleropphold og på besøksreiser vil alltid være skattepliktig for skattytere som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20. Om kildeskatteordningen, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

M-3-11.2.3 Særlig om utenlandske sokkelarbeidere som får standardfradrag etter sktl. § 6-70

Utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til kost og losji er skattepliktig for utenlandske sokkelarbeidere (bosatt innenfor eller utenfor EØS) som utelukkende er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, og som velger standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, jf. petro-

leumsskatteloven § 2 første ledd annet punktum. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.4. Om skattemessig behandling av fritt opphold på sokkelinnretning, se emnet «[Sokkelarbeidere](#)», pkt. 2.

M-3-11.2.4 Særlig om utenlandske sjøfolk

Utenlandske sjøfolk som bare er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, skal ha standardfradrag, jf. sktl. § 6-70 første ledd. Utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til dekning av kost og losji om bord vil i slike tilfeller være skattepliktig. Nærmere om standardfradraget, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.4. Om skattefrihet for fritt opphold om bord på skip, se emnet «[Sjøfolk](#)», pkt. 2.1.

M-3-11.2.5 Underskudd på kostgodtgjørelse, kostnadene dokumenteres

Underskudd i den mottatte godtgjørelsen er fradragsberettiget når de faktiske kostnadene som godtgjørelsen skal dekke, dokumenteres for hele året. Ved beregningen av underskuddet skal faktiske kostnader ikke reduseres med kostbesparelsen i hjemmet når skattyter er på yrkesreise. Om begrensning av fradragsretten etter 24-månedersregelen, se [pkt. 11.2.7](#).

M-3-11.2.6 Underskudd på kostgodtgjørelse, kostnadene dokumenteres ikke

Selv om kostnadene ikke dokumenteres, kan skattyter kreve fradrag for differansen mellom gjeldende skattefri godtgjørelsessats for kost ved overnatting på hotell og en eventuell lavere utgiftsgodtgjørelse dersom vedkommende sannsynliggjør å ha bodd på hotell. Sannsynliggjør skattyter å ha bodd på pensjonat/brakke eller annet overnattingssted (hybel) uten kokemuligheter, gjelder det samme i forhold til disse satsene. Retten til fradrag for beregnet underskudd ved bruk av satsene for henholdsvis hotell, pensjonat/brakke eller hybel uten kokemuligheter, gjelder både ved yrkesopphold og pendleropphold. Om begrensning etter 24-månedersregelen, se [pkt. 11.2.7](#).

Skattyter som under yrkesopphold bor på overnattingssted med kokemuligheter, kan også uten å dokumentere kostnadene kreve fradrag for et underskudd tilsvarende differansen mellom satsen på kr 98 per døgn og en eventuell lavere godtgjørelse.

Skattyter som er på pendleropphold (ikke på yrkesreise/yrkesopphold) og som har kokemuligheter i tilknytning til pendlerboligen, og pendlerboligen ikke er i pensjonat eller brakke, anses ikke å ha merkostnader til kost. Eventuell godtgjørelse for merkostnader til kost skal i slike tilfeller behandles som lønn i alle sammenhenger, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav q nr. 1 annet punktum.

M-3-11.2.7 Underskudd på kostgodtgjørelse, 24-månedersbegrensningen for pendlere

24-månedersbegrensningen i sktl. § 6-13 første ledd annet punktum gjelder for pendlers fradragsrett for merkostnader til kost og losji, herunder fradrag for underskudd på godtgjørelse til dekning av slike kostnader. Dette innebærer at selv om arbeidsgivers dekning av kostnaden gjennom utgiftsgodtgjørelse etter satsforskriften er skattefri også etter utløpet av 24-månedersperioden, jf. sktl. 5-15 første ledd bokstav q, så kan det ikke kreves fradrag for et ev. underskudd på slik godtgjørelse etter at 24-månedersperioden er passert. Nærmere om 24-månedersregelen, se [pkt. 3.9](#).

M-3-11.2.8 Minstefradrag

Overskudd på godtgjørelse inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Eventuelt underskudd fratrekkes utenom minstefradraget.

M-3-11.2.9 Godtgjørelse til kost og losji ved forlenget opphold

Om godtgjørelse til kost og losji ved forlenget opphold utenfor hjemmet (privat weekendopphold), se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 6.36.6.

M-3-11.2.10 Forenklet overskuddsberegning av kostgodtgjørelse

Er godtgjørelse til dekning av kostutgifter utbetalt med høyere satser enn nedenfor, vil merutbetalingen gi et skattepliktig overskudd, med mindre full kostnadsdokumentasjon for hele året

fremlegges. Eventuelt skattepliktig overskudd beregnes fra første dag. Satsene gjelder for opphold både innenlands og utenlands.

Godtgjørelse for kostnader til kost mv. ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting kan normalt anses medgått i sin helhet dersom godtgjørelsen er utbetalt etter satser med inntil

- kr 634 per døgn for skattytere som kan sannsynliggjøre å ha bodd på hotell, og selv betaler frokosten i tillegg til romprisen
- kr 507 per døgn for skattytere som kan sannsynliggjøre å ha bodd på hotell, men hvor frokost inngår i romprisen
- kr 177 per døgn til og med august 2023 og kr 250 per døgn fra og med 1. september 2023 for skattytere som kan sannsynliggjøre å ha bodd på pensjonat, brakke eller hybel uten ute, jf. FSFIN § 5-15-5 fjortende ledd
- kr 177 per døgn til og med august 2023 og kr 250 per døgn fra og med 1. september 2023 for skattytere som kan sannsynliggjøre å ha bodd på hybel uten kokemuligheter
- kr 98 per døgn for skattytere som under yrkesopphold (ikke pendleropphold) har bodd privat eller på hybel med kokemuligheter eller ikke kan sannsynliggjøre hvordan de har innrettet seg under arbeidsforholdet

Bor skattyter på brakke eller pensjonat kan han motta skattefri dekning av, eller kreve fradrag for merkostnader til kost, selv om det er kokemuligheter på oppholdsstedet.

Ved overskuddsberegningen skal del av døgn som overstiger helt reisedøgn med minst seks timer, regnes som helt døgn.

Reglene gjelder også for utenlandske arbeidstakere som er på yrkesopphold selv om de benytter reglene i sktl. kap. 20 om kildeskatt på lønnsinntekt. Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader til kost under pendleropphold vil imidlertid alltid være skattepliktig for skattyter som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se [pkt. 3.3](#) og emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

Forutsetningen for at kostgodtgjørelsen skal anses medgått i sin helhet er at skattyteren må dekke de reelle kostnadene selv, uten subsidiering fra arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver, se [pkt. 8.2.1](#).

For at godtgjørelse etter hotell- eller pensjonatsats i utgangspunktet ikke skal anses å gi overskudd, må skattyter kunne sannsynliggjøre å ha bodd på henholdsvis hotell eller pensjonat. Om krav til sannsynliggjøring, se [pkt. 6.2](#). Kan skattyter som er på yrkesreise/yrkesopphold ikke sannsynliggjøre at han har bodd på hotell, pensjonat eller brakke, ev. annen overnatting uten kokemuligheter under yrkesoppholdet, vil den delen av godtgjørelsen som overstiger satsen på kr 98 per døgn for hybel med kokemuligheter være skattepliktig med mindre han kan dokumentere høyere kostnader.

Nærmere om hva som menes med kokemulighet, se [pkt. 4.2.4](#).

Ved overnatting på passasjerskip, som f.eks. Hurtigruten og skip i internasjonal fart, anses utbetaling av kostgodtgjørelse i samsvar med sats for hotellovernatting ikke å gi overskudd. Ved overnatting på tog, buss, bil, båt for øvrig, fly e.l., anses utbetaling i samsvar med satsen for pensjonat eller hybel/brakkke uten kokemuligheter ikke å gi skattepliktig overskudd. Overstyende beløp er skattepliktig inntekt med mindre skattyter kan dokumentere høyere kostnader, jf. satsforskriften § 2.

Satsene ovenfor gjelder i prinsippet uavhengig av hvor lenge skattyteren har oppholdt seg på et arbeidssted, og skal således ikke reduseres ved sammenhengende opphold på samme sted utover 28 dager.

Satsene for skattefri godtgjørelse gjelder uavhengig av om skattyter er enslig, samboer eller gift.

M-3-11.2.11 Påspandert måltid

Bli skattyter under arbeidsoppholdet utenfor hjemmet påspandert ett eller flere enkeltstående måltider, må den godtgjørelsen som skal anses skattefri reduseres tilsvarende.

Frdrag for påspandert måltid skal utgjøre henholdsvis 20 % av godtgjørelsen for frokost, 30 % for lunsj og 50 % for middag. Dette gjelder for fradragssatsene for kost både ved hotell-, pensjonat- og brakkeovernatting.

M-3-11.2.12 Eksempler på beregning av overskudd/underskudd kostgodtgjørelse

Nedenfor følger eksempler på beregning av overskudd/underskudd på kostgodtgjørelse både etter Skattedirektoratets satser/regler og statlig regulativ.

Eksempel 1

Overnatting på hotell på reise der arbeidstakeren får trekkfri kostgodtgjørelse etter Skattedirektoratets forskuddssatser, og hvor kostgodtgjørelsen er redusert på grunn av påspandert en lunsj og en middag.

5 kostdøgn à kr 634 etter SKDs forskuddssatser		kr	3 170
- påspandert lunsj (634 x 30 %)	kr	190	
- påspandert middag (634 x 50 %)	kr	317	kr 5 07
<hr/>			
Netto godtgjørelse etter satser for skattefri godtgjørelse fastsatt av SKD		kr	2 663

Blir godtgjørelse utbetalt med kr 2 663, er den skattefri. Blir det utbetalt kr 3 170, er det skattepliktige overskuddet på kr 507. Splittes godtgjørelsen opp i en trekkfri del på kr 2 663 og en trekkpliktig del på kr 507, vil den trekkfrie delen ikke være arbeidsgiveravgiftspliktig (Eksempellet forutsetter at frokost ikke er inkludert i romprisen. Er frokost inkludert, må det i tillegg fratrekkes kr 126 per overnatting.)

Eksempel 2

Arbeidstaker får utbetalt kostgodtgjørelse etter Skattedirektoratets forskuddssatser for hotellovernatting, men har overnattet på brakke uten kokemuligheter. Han har fått påspandert én lunsj og én middag.

5 kostdøgn à kr 634		kr	3 170
Reduksjon av kostgodtgjørelsen:			
- påspandert lunsj	kr	190	
- påspandert middag	kr	317	kr 507
<hr/>			
Netto utbetalt godtgjørelse		kr	2 663
Beregning av overskudd			
Skattefri del:			
5 kostdøgn à kr 177	kr	885	
- påspandert lunsj (177 x 30 %)	kr	53	
- påspandert middag (177 x 50 %)	kr	89	kr 142 kr 743
<hr/>			
Skattepliktig overskudd		kr	1 920

Eksempel 3

Overnatting på hotell. Beregning av netto godtgjørelse etter satsene i særavtale. Skattyter har vært borte 2 hele døgn med tillegg av 8 timer. Kostgodtgjørelse etter satsene i særavtale er redusert på grunn av 2 frokoster (dag 2 og 3) inkl. i romprisen, samt påspandert én lunsj (dag 2) og én middag (dag 2).

2 kostdøgn à kr 872,- etter satsene i særavtale		kr	1 744
+ Kostdekning for mellom 6 og 12 timer ut over hele døgn		kr	342
Sum		kr	2 086
÷ 2 stk. frokost inkl. i romprisen kr 872,- x 20 % x 2	kr	349	
÷ 1 stk. lunsj kr 872 x 30 %	kr	262	
÷ 1 stk. middag kr 872 x 50 %	kr	436	
Sum måltidstrekk	kr	1 047	kr 1 047
Netto godtgjørelse etter satsene i særavtale		kr	1 039

Arbeidsgiver må splitte opp ovenstående i én del som oppfyller vilkårene for trekkfritak, og én overskytende del som må behandles som lønn. Om beregningen av trekkfri del av utgiftsgodtgjørelse for samme reise, se eksempel 4.

Eksempel 4.

Beregning av trekkfri utgiftsgodtgjørelse etter Skattedirektoratets forskuddssatser for samme reise som i eksempel 3. Ved beregningen av trekkfri godtgjørelse behandles 6 timer eller mer inn i nytt døgn som helt døgn.

3 kostdøgn à kr 634 etter SKDs forskuddssatser		kr	1 902
÷ 2 stk. frokost inkl. i romprisen kr 634,- x 20 % x 2	kr	254	
÷ 1 stk. lunsj kr 634 x 30 %	kr	190	
÷ 1 stk. middag kr 634 x 50 %	kr	317	
Sum måltidstrekk	kr	764	kr 764
Trekkfri godtgjørelse etter SKDs forskuddssatser		kr	1 138

Ved sammenhold av eksempel 3 og eksempel 4 blir det et samlet underskudd for hele reisen på kr 99. Dette framkommer slik:

Sum godtgjørelse iht. særavtale etter fradrag for måltidstrekk	kr	1 039
÷ Trekkfri godtgjørelse etter SKDs forskuddssatser	kr	1 138
= Samlet underskudd for reisen sett under ett	kr	99

Spesifikasjon av overskudd/underskudd for hvert døgn:

Døgn nr. 1:

For døgn nr. 1 hvor det ikke er noen måltidstrekk blir overskuddet differansen mellom satsen i særavtalen på kr 872 og Skattedirektoratets fradragssats på kr 634, dvs. kr 238.

Døgn nr. 2

For døgn nr. 2 blir det fullt måltidstrekk (alle måltider dekket), slik at det ikke blir noe beløp til utbetaling, dvs. verken overskudd eller underskudd.

Døgn nr. 3

For døgn nr. 3 ytes regulativgodtgjørelse for reise uten overnatting med varighet mellom 6 og 12 timer, dvs. kr 342, mens fradrag gis etter satsen for helt døgn. Måltidstrekket fastsettes med utgangspunkt i døgnets sats. Beregningen blir da slik:

	Sats i særavtale	Fradragsats
Godtgjørelse/fradragsats	kr 342	kr 634
÷ Trekk (20 %) for frokost inkl. i romprisen	kr 174	kr 127
Utbetalt/fradrag	kr 168	kr 507

Underskudd for dag/døgn nr. 3 blir etter dette: $kr\ 168 \div kr\ 507 = kr\ 339$

Arbeidsgivers innrapportering av trekkfri kostgodtgjørelse blir da slik:

Døgn 1: Trekkfri godtgjørelse blir kr 634. Overskytende del på kr 238 er trekkpliktig og skattepliktig lønnsinntekt.

Døgn 2: Ingen utbetaling da alle måltider er dekket.

Døgn 3: Trekkfri godtgjørelse etter særavtale er kr 168.

Skattyter må selv fastsette et underskudd for døgn 3 på kr 339 i skattemeldingen.

Om fradragsrett for underskudd på kostgodtgjørelse, se [pkt. 11.2.5](#) og [pkt. 11.2.6](#).

M-3-11.2.13 Spesielt om underskudd som ikke framkommer av innrapporteringen fra arbeidsgiver

Underskudd på kostgodtgjørelse må føres i skattemeldingen. Dette gjelder også for overskudd på slik godtgjørelse, men dette vil normalt være innrapportert av arbeidsgiver og forhåndsutfyllt.

Underskudd på godtgjørelse for yrkesreiser med overnatting inngår ikke i minstepfradraget.

M-3-11.2.14 Losjigodtgjørelse ved arbeidsopphold utenfor hjemmet

Godtgjørelse som en pendler mottar til dekning av losjikostnader er bare skattefri i den utstrekning den dekker dokumenterte losjikostnader. Dette gjelder både dekning/refusjon av husleie for leid bolig og av faktiske kostnader til pendlerbolig som skattyter eier. Tidsbegrensingen på 24 måneder i sktl. § 6-13 første ledd annet punktum knyttet til skattyters fradragsrett ved pendleropphold, gjelder ikke for utgiftsgodtgjørelser. Dette innebærer at skattyter kan få skattefri dekning av losjikostnadene selv om fradragsretten for de som må dekke kostnadene selv, er avskåret etter 24-månedersregelen. Reglene gjelder ved arbeidsopphold både i og utenfor Norge.

Reglene gjelder også for utenlandske arbeidstakere såfremt de ikke benytter reglene om kildeavgift på lønnsinntekten. Utgiftsgodtgjørelse til dekning av losjikostnader under pendleropphold er alltid skattepliktig for skattyter som benytter reglene om kildeavgift for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se [pkt. 3.3](#) og emnet «[Utland – kildeavgift på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)». Det samme gjelder for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-70 og utenlandske sokkelarbeidere som velger slikt standardfradrag.

M-3-11.2.15 Nattillegg på reiser innenlands

For skattyter som er på tjenestereise/yrkesreise innenlands, kan det gis ulegitimert nattillegg etter statlig regulativ (særavtale om dekning av utgifter til reise og kost innenlands) når 5 timer eller mer av natten tilbringes utenfor hjemmet. Nattillegget etter særavtalen utgjør kr 435 per døgn og utbetales uten at vedkommende arbeidstaker behøver å redegjøre for hvor overnatting har funnet sted. Overnatting kan imidlertid ikke skje i eget hjem, herunder hybel eller hytte. Ulegitimert nattillegg ytes ikke når sovekupe/lugar er inkludert i billetten. Ulegitimert nattillegg som utbetales i samsvar med statlig regulativ anses ikke å gi skattepliktig overskudd, selv om kostnadene ikke dokumenteres. Om hva som er yrkesreise, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)». Ulegitimert nattillegg på inntil kr 435 kan i slike tilfeller utbetales trekkfritt etter skattebetalingsforskriften § 5-6-12 fjerde ledd tredje punktum.

Satsen i Særavtale om dekning av utgifter til reise og kost innenlands gjelder bare de første 28 døgn, jf. avtalen § 1 nr. 2. Fra med dag 29 gjelder Særavtale om økonomiske vilkår ved endret tjenestested mv. (Da dekkes bare dokumenterte merutgifter til husleie med inntil kr 11 486 per mnd. fra det 29. døgnet og inntil 2 år, jf. avtalen § 3 nr. 3 b. Etter den tid fastset-

tes godtgjørelsen konkret.) Sammenhengende opphold avbrytes ikke om skattyteren reiser bort fra arbeids-/oppholdsstedet i fritiden.

Reglene ovenfor forutsetter at arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver ikke har subsidiert arbeidstakerens eventuelle losjikostnader direkte eller indirekte. Foreligger slik subsidiering, er godtgjørelsen ut over dokumenterte losjikostnader skattepliktig.

Om hvilke kostnader til losji som er fradragsberettigede, se [pkt. 7.2](#).

M-3-11.2.16 Godtgjørelse ved endret tjenestested, beordringstillegg, kompensasjonstillegg, «borteboertillegg» e.l.

Spørsmål om overskudd på godtgjørelse etter statens «Særavtale om økonomiske vilkår ved endret tjenestested mv.», beordringstillegg, kompensasjonstillegg, borteboertillegg mv.) avgjøres på grunnlag av vanlige retningslinjer og fradragssatser, jf. bl.a. [pkt. 7.2](#).

M-3-11.2.17 Kost, langtransportsjåfører

Godtgjørelse til kost for ansatte langtransportsjåfører kan utbetales trekkfritt med inntil kr 300 per døgn ved kjøring fram til og med 31. august 2023. For kjøring fra og med september 2023 er satsen for trekkfri godtgjørelse økt til kr 350 per døgn. Satsen for trekkfri godtgjørelse gjelder ved kjøring både i Norge og i utlandet. Det kan normalt legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt overskudd. Bestemmelsen om at del av døgn som overstiger hele reisedøgn med minst 6 timer, regnes som helt døgn ved beregningen av skattefri godtgjørelse, gjelder ikke for langtransportsjåfører under utøvelsen av yrket. For fravær som f.eks. overstiger ett døgn, men som ikke varer minst 48 timer, vil maksimal trekkfri kostgodtgjørelse derfor være kr 300. Nærmere om dette, se emnet «[Langtransportsjåfører](#)».

Da langtransportsjåfører har mobilt arbeidssted og dermed ikke anses å være på yrkesreise ved utøvelsen av arbeidet, vil slik kostgodtgjørelse være skattepliktig for utenlandsk sjåfør som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20. Nærmere om kildeskatteordningen, se [pkt. 3.3](#) og emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

M-3-11.2.18 Kost, flybesetning

Om overskuddsberegning på kostgodtgjørelse til flybesetning, se emnet «[Flypersonell \(sivilt\)](#)».

M-3-11.2.19 Ulegitimerte småutgifter

Det er ikke fradragsrett for ulegitimerte småutgifter verken på reiser i Norge eller i utlandet. Kontantgodtgjørelse til dekning av slike kostnader er trekkpliktig og skattepliktig i den utstrekning arbeidstaker ikke legitimerer kostnadene overfor arbeidsgiver. Trekkplikten framgår av skattebetalingsforskriften § 5-6-12 sjuende ledd annet punktum.

Om behandling av fri kost og losji når arbeidstakeren krever 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved fastsettingen, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», [pkt. 13.2.4](#). Om behandling av fri kost og losji for arbeidstaker som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

M-3-11.2.20 Losji

Arbeidstaker må ved opphold i utlandet dokumentere faktiske losjikostnader som vilkår for skattefri dekning av arbeidsgiver.

Hvis arbeidsgiver betaler losjigodtgjørelse som overstiger arbeidstakers dokumenterte kostnader, skal differansen innrapporteres som lønn og skattlegges hos arbeidstaker.

M-3-11.2.21 Utenlandstillegg ved opphold i utlandet

Godtgjørelse til dekning av økte levekostnader som utbetales til norske tjenestemenn («utenlandstillegg», «utetillegg», mv.) under opphold i utlandet er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav d. Skattefritaket gjelder også forhøyet utenlandstillegg for medfølgende ektefelle eller samboer.

Om skattefritak for godtgjørelse til dekning av merkostnader for personer som tjenestegjør i fredsstyrker i utlandet, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 3.5.2.

Om skattlegging av utenlandstillegg til andre grupper, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 9.

Skattefritaksregelen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav d omfatter ikke eventuelt overskudd på utgiftsgodtgjørelse etter satser fastsatt i satsforskriften.

M-3-12 Lønnsrapportering

Om lønnsrapportering, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av § sktflv. § 7-2.

M-3-13 Flere kommuner

Fradraget for kost og losji under arbeids-/yrkesopphold gis alltid i den kommunen hvor arbeidsinntekten skattlegges.

M-4 Merkostnader – kost ved reiser/ fravær fra hjemmet uten overnatting

- Sktl. § 5-11 annet ledd, § 6-30 første ledd og § 6-70
- Takseringsreglene § 1-3-5 (2022)
- Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet 22. november 2022 nr. 2002 om satser mv. til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2023 (Satsforskriften 2023)

M-4-1 Nøkkeltall

Fradrag kan gis for

- faktiske dokumenterte kostnader til overtidsmat begrenset til kr 200 for skattyter som arbeider minst 10 timer sammenhengende. For lønnstakere inngår fradraget i minstefradraget
- kostutgifter på besøksreise for skattytere som har fri kost på arbeidsstedet og hvor reisen mellom hjemmet og arbeidsstedet eller eventuelt pendlerbolig ikke medfører overnatting men varer 6 timer eller mer, kr 103 (2022) per vei, se takseringsreglene § 1-3-5.

Satsene for skattefri kostgodtgjørelse på yrkesreiser uten overnatting er

- kr 200 for reiser med varighet på minst 6 timer
- kr 400 for reiser med varighet på minst 12 timer

se satsforskriften § 3.

Satsene gjelder både ved reiser innenfor Norge og for reiser til/fra utlandet eller i utlandet.

M-4-2 Generelt

Fradragsrett for utgifter til kost eller rett til skattefri dekning av kostutgifter forutsetter at skattyter påføres merkostnader. Utgifter til kost på reiser uten overnatting gir i seg selv ikke grunnlag for fradrag eller skattefri kostnadsdekning, da dette i utgangspunktet er utgifter som skattyter vil ha uansett og uavhengig av hvor arbeidet utføres. Det må derfor foreligge en merkostnad til kost, oppstått på selve reisen/fraværet.

Hvorvidt skattyter rent faktisk pådrar seg merkostnader eller ikke, beror i stor grad på arbeidssituasjonen. For arbeidstakere hvor arbeidet nødvendiggjør regelmessig reiseaktivitet, vil det normalt ikke foreligge en merkostnadssituasjon fordi det er tilstrekkelig forutsigbarhet mht. bespising. Med regelmessig reiseaktivitet menes tilfeller hvor arbeidstaker som en naturlig del av sitt arbeid må forflytte seg, nettopp fordi han/hun ikke har en stedbunden arbeidsplass. Generelt vil dette være tilfelle for f.eks. håndverkere og selgere. Tilsvarende gjelder for arbeidstakere som har sitt arbeidssted om bord på et transportmiddel.

Merkostnader til kost kan imidlertid oppstå for reiser som ikke utføres som en del av det ordinære arbeidet. Det er et vilkår at kostnadene ikke dekkes av andre (arbeidsgiver, kunde mv.).

Med reise i dette emnet menes yrkesreise, slik dette er definert i FSFIN § 6-44-13, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)», pkt. 2.5. Reiser som nevnt i FSFIN § 6-44-13 bokstav f, dvs. reiser mellom hjem og arbeidssted hvor skattyter bruker bil for å frakte med seg arbeidsutstyr, gir likevel ikke fradragsrett for merkostnader til kost. Se for øvrig kunngjøring fra Skattedirektoratet 23. oktober 2017 på <https://www.skatte-etaten.no/rettskilder/type/kunngjoringer/trekkfri-utgiftsgodtgjorelse-pa-dagsreiser-innenlands-i-oppdrag-for-arbeidsgiver---det-skattemessige-reisebegrepet/>.

Ansatte som har reise-/transportoppdrag som en del av sitt ordinære arbeid, for eksempel sjåfører, flybesetning, mannskap på båter, politi i UP-tjeneste osv., anses ikke å være på yrkesreise under utførelsen av dette arbeidet. Nærmere om dette, se [pkt. 3.2](#).

I dette emnet behandles fradragsrett for kostutgifter, godtgjørelse til kost og fri kost ved reiser uten overnatting. Om den skattemessige behandlingen for reiser med overnatting, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

M-4-3 Fradragsrett for kostnader til kost

M-4-3.1 Reiser i yrket

M-4-3.1.1 Generelt

Merkostnader til kost som skyldes fravær i forbindelse med reiser i yrket uten overnatting, er fradragsberettigede så langt de overstiger skattyterens utgifter til kost om han ikke hadde vært på reise, jf. sktl. § 6-1 første ledd. Fradraget gis i utgangspunktet bare for dokumenterte kostnader.

Bokføringspliktige som har fradragsberettigede kostutgifter på reiser i virksomheten, må bokføre de kostnadene som faktisk har medgått.

Fradrag for kost på reiser uten overnatting inngår i et eventuelt minstefradrag, jf. sktl. § 6-30 første ledd.

Om regler og satser for trekkfri godtgjørelse til dekning av kostutgifter på yrkesreise uten overnatting, se [pkt. 4.3.4](#).

M-4-3.1.2 Skattyter som benytter kildeskattordningen i sktl. kap. 20

Skattyter som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)», har ikke fradragsrett for merkostnader til kost på yrkesreiser uten overnatting. Om behandlingen av eventuell utgiftsgodtgjørelse i slike tilfeller, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)», [pkt. 3.2](#).

M-4-3.1.3 Skattyter som får 10 % standardfradrag for sjøfolk eller sokkelarbeidere

Utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-70 og utenlandske sokkelarbeidere som krever standardfradrag etter sktl. § 6-70, jf. petrsktl. § 2 første ledd siste punktum, kan ikke gis fradrag for merkostnader på yrkesreiser uten overnatting, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd. Om behandling av eventuell utgiftsgodtgjørelse, se [pkt. 4.3.3](#).

M-4-3.2 Mobilt arbeidssted

Skattytere som utøver sitt ordinære arbeid om bord på et transportmiddel (mobilt arbeidssted), anses i utgangspunktet ikke å være på yrkesreise under utførelse av det ordinære arbeidet. F.eks. anses ikke togpersonell, flybesetning, sjåfører, innbeordrede mannskaper og ansatte i utrykningspolitiet på patrulje mv. å være på yrkesreise under sitt daglige virke. De vil derfor ikke ha krav på fradrag for merkostnader til kost under sitt arbeid om bord på transportmiddelet. For dager hvor skattyter arbeider sammenhengende i minst 10 timer og hvor skattyter faktisk kjøper mat, kan han/hun likevel kreve fradrag for dokumenterte kostnader til overtidsmat med inntil kr 200. Nærmere om dette, se [pkt. 3.3](#). Om behandling av arbeidsgivers refusjon av kostnadene i slike tilfeller, se [pkt. 4.3.8](#).

For skattytere som har fast arbeidssted på oppmøtested for transport til eller fra arbeidssted på fartøy, jf. FSFIN § 6-44-11 bokstav d, anses fartøyet ikke som mobilt arbeidssted i denne

sammenheng. Dette gjelder f.eks. for loser. Losbåten som bringer dem frem og tilbake fra det fartøyet hvor de har sitt losoppdrag, anses heller ikke som mobilt arbeidssted, da de ikke utfører arbeid på losbåten. Loser anses dermed å være på yrkesreise under hele losoppdraget, se avgjørelse i [Skatteklagenemnda \(stor avdeling\) NS 69/2021](#).

Er det i tjenesteplanen satt opp venting mellom to perioder med aktiv tjeneste, anses skattyter å være på yrkesreise i selve ventetiden hvis

- ventingen skjer på et annet sted enn det faste oppmøtestedet,
 - det pga. reisetid ikke vil være mulig eller hensiktsmessig av hensyn til den videre tjenesten å reise tilbake, og
 - skattyteren er til arbeidsgiverens disposisjon.
- Skattyter vil heller ikke i disse tilfellene være på yrkesreise under arbeidet på transportmiddelet.

Har skattyteren flere slike venteperioder, ses hver slik periode isolert. Nærmere om yrkesreisens varighet for at skattyteren skal ha krav på fradrag for utgifter til kost, se [pkt. 3.3](#).

Skattytere som nevnt ovenfor vil imidlertid, på samme måte som andre, kunne være på yrkesreise i forbindelse med kurs, konferanser, møter o.l. på annet sted enn det mobile arbeidsstedet.

M-4-3.3 Ekstra måltid ved minst 10 timers sammenhengende arbeid

Skattyter som arbeider minst 10 timer sammenhengende, kan gis fradrag for faktiske dokumenterte kostnader til ett måltid med inntil kr 200. For lønnstakere inngår fradraget i minste-fradraget.

Skattyter som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)», har ikke fradragsrett for ekstra måltid ved minst 10 timer sammenhengende arbeid. Om behandlingen av arbeidsgivers dekning, se [pkt. 4.3.8](#).

Utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-70 og utenlandske sokkelarbeidere som krever standardfradrag etter sktl. § 6-70, jf. petrsktl. § 2 første ledd siste punktum, har ikke fradragsrett for ekstra måltid ved minst 10 timer sammenhengende arbeid. Om behandlingen av arbeidsgivers dekning, se [pkt. 4.3.8](#).

M-4-3.4 Kost på besøksreiser

Skattytere som har fri kost på arbeidsstedet ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting og hvor besøksreisen mellom hjemmet og stedet for arbeidsopphold ikke medfører overnatting men varer 6 timer eller mer, kan kreve fradrag for kostutgifter på besøksreisen med kr 103 hver vei, se takseringsreglene § 1-3-5 (2022). Fradraget inngår ikke i minste-fradraget.

Skattyter som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)», har ikke fradragsrett for kostutgifter på besøksreiser etter disse reglene.

Utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-70 og utenlandske sokkelarbeidere som krever standardfradrag etter sktl. § 6-70, jf. petrsktl. § 2 første ledd siste punktum, kan ikke kreve fradrag for kostutgifter på besøksreiser, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd. Om behandlingen av arbeidsgivers dekning, se [pkt. 4.3.9](#).

M-4-4 Godtgjørelse til kost

M-4-4.1 Generelt

Reglene nedenfor om behandling av kostgodtgjørelser gjelder når skattyter mottar utgiftsgodtgjørelse og ikke overnatter utenfor hjemmet.

Om når skattyter anses å overnatte utenfor hjemmet, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», [pkt. 3.7](#).

M-4-4.2 Bokføringspliktige

Godtgjørelse utbetalt til bokføringspliktige skattytere innenfor virksomheten, behandles hos mottakeren som en del av bruttoinntekten.

Bokføringspliktig skattyter gis bare fradrag for faktiske kostnader etter reglene ovenfor.

M-4-4.3 Ikke-bokføringspliktige

M-4-4.3.1 Generelt

Godtgjørelse i arbeidsforhold for kost på yrkesreiser uten overnatting utbetalt til skattyter som ikke er bokføringspliktig, behandles normalt etter nettometoden. Dette innebærer at overskudd eller underskudd beregnes til differansen mellom mottatt godtgjørelse og de fradragsberettigede merkostnadene. Godtgjørelse som ytes iht. satsforskriften, anses ikke å gi overskudd. Om hva som er fradragsberettigede merkostnader, se [pkt. 3.1](#). Se for øvrig emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

Om arbeidsgivers dekning/refusjon av kostnader til et ekstra måltid for skattyter som arbeider minst 10 timer sammenhengende, men som ikke er på yrkesreise, se [pkt. 4.3.8](#).

Om mobilt arbeidssted, se [pkt. 3.2](#).

M-4-4.3.2 Godtgjørelse til kost på yrkesreiser for skattyter som benytter kildeskatteordningen

Om behandling av godtgjørelse til kost på yrkesreiser for skattyter som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)», [pkt. 3.2](#).

M-4-4.3.3 Godtgjørelse til kost på yrkesreiser for skattyter som får standardfradrag etter sktl. § 6-70

Godtgjørelse til kost på yrkesreiser utbetalt til utenlandske sjøfolk og utenlandske sokkelarbeidere, er bare skattepliktig i den utstrekning den overstiger satsene i satsforskriften eller høyere dokumenterte faktiske kostnader.

M-4-4.3.4 Særlig om kostgodtgjørelse ytet etter satser og vilkår fastsatt i satsforskriften 2023

Kostgodtgjørelse for yrkesreiser uten overnatting anses ikke å gi skattepliktig overskudd når godtgjørelsen ikke overstiger

- kr 200 for reiser med varighet på minst 6 timer, eller
- kr 400 for reiser med varighet på minst 12 timer

og reisestrekningen er på minst 15 kilometer fra reisens utgangspunkt, jf. satsforskriften § 3. I tillegg må legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften være oppfylt, jf. forskriften § 5-6-12 fjerde ledd siste punktum.

Oppfylles ikke vilkåret om minste veistrekning, kan det ikke ytes trekkfri kostgodtgjørelse etter sats. I slike tilfeller må utgiftene kunne legitimeres. Et eventuelt fradrag for kostutgifter inngår i minstefradraget.

Dekkes i tillegg ett eller flere måltider av arbeidsgiver, oppdragsgiver eller av arrangør/vertskap, må den trekk- og skattefrie godtgjørelsen reduseres med 20, 30 eller 50 % for henholdsvis frokost, lunsj eller middag, jf. satsforskriften § 3 siste ledd.

Hvis kostgodtgjørelsen overstiger satsene i satsforskriften § 3, vil hele godtgjørelsen være trekkpliktig, med mindre godtgjørelsen splittes opp i en trekkfri del som oppfyller vilkårene, og hvor overskytende beløp behandles som lønn. Dokumenteres kostnadene fullt ut, kommer reglene om utgiftsrefusjon til anvendelse.

M-4-4.3.5 Underskudd på godtgjørelsen

Underskudd på mottatt godtgjørelse er fradragsberettiget bare når de samlede, faktiske kostnadene for hele året dokumenteres.

Underskudd på godtgjørelse for kostnader på yrkesreiser uten overnatting inngår i sin helhet i minstefradraget dersom dette benyttes.

M-4-4.3.6 Sannsynliggjøring

Standardisert overskuddsberegning forutsetter at arbeidsgiveren oppbevarer enten reiseregning fra arbeidstaker eller egne notater som minst inneholder

- hvor skattyteren har reist
- formålet med reisen
- reisedato, og
- klokkeslett for avreise og hjemkomst.

M-4-4.3.7 Yrkesreiser ut fra pendlerbolig

Mottar en pendler kostgodtgjørelse for fravær fra pendlerbolig i forbindelse med yrkesreiser uten overnatting utenfor pendlerboligen, skal fradraget for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor det egentlige hjemmet i utgangspunktet ikke reduseres. Kostgodtgjørelse for yrkesreiser uten overnatting behandles etter vanlige regler.

M-4-4.3.8 Dekning av måltid for arbeidstaker som arbeider minst 10 timer sammenhengende

Hvis arbeidstaker arbeider minst 10 timer sammenhengende, kan arbeidsgiver skattefritt dekke faktiske kostnader til overtidsmat inntil kr 200, jf. FSFIN § 5-15-5 annet ledd. Arbeidsgiver kan enten kjøpe inn måltidet og tilby det som en naturalytelse, eller dekke den ansattes kostnader mot dokumentasjon. Denne bestemmelsen gjelder også for arbeidstaker som benytter kildeskattordningen for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20.

M-4-4.3.9 Kostgodtgjørelse på besøksreiser

Godtgjørelse til pendlere som har fri kost på arbeidsstedet og hvor reisen mellom hjemmet og arbeidsstedet eller eventuelt pendlerbolig varer 6 timer eller mer, anses ikke å gi trekk- eller skattepliktig overskudd når godtgjørelsen ikke overstiger kr 106 for hver reisevei, se satsforskriften § 8.

For skattyter som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)», er slik godtgjørelse til kost på besøksreiser skattepliktig i sin helhet. Det samme gjelder for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-70, og for utenlandske sokkelarbeidere som velger standardfradrag etter sktl. § 6-70, jf. petrsktl. § 2 første ledd siste punktum.

M-4-5 Fri kost

M-4-5.1 Generelt

Fri kost er i utgangspunktet skattepliktig. Om rimelig mat i bedriftskantine, se emnet «[Velferdstiltak](#)», pkt. 3.6. Om fri kost i forbindelse med overtid, se pkt. 4.3.8.

Om fri kost på yrkesreiser, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 6.27.4.

For skattyter som benytter reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)», er fri kost skattepliktig i sin helhet, jf. FSFIN § 5-12-10. Skatteplikten gjelder likevel ikke for arbeidsgivers dekning av ekstra måltid ved minst 10 timers sammenhengende arbeid.

Om behandling av fri kost for utenlandske sjøfolk som skal ha 10 % standardfradrag etter sktl. § 6-70 og for utenlandske sokkelarbeidere som krever 10 % standardfradrag etter sktl. § 6-70, se emnet «[Sjøfolk](#)» og emnet «[Sokkelarbeidere](#)».

Om fri kost ved frivillig arbeid, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 6.27.3.

M-4-5.2 Utland

Ved reise utenlands uten overnatting brukes reglene ovenfor tilsvarende. Om flybesetning, se emnet «[Flypersonell \(sivilt\)](#)».

M-4-6 Lønnsrapportering

Om lønnsrapportering, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktflv. § 7-2.

M-4-7 Flere kommuner

Om i hvilken kommune fradraget gis, se emnet «[Skattestedet](#)».

M-5 Merkostnader – pendler med hjem i utlandet

- Sktl. § 6-13 fjerde ledd
- FSFIN § 6-13 B
- FSSD § 6-13

M-5-1 Innledning

M-5-1.1 Generelt

FSFIN § 6-13 B regulerer retten til fradrag for merkostnader til kost, losji og besøksreiser til hjemmet ved pendlers arbeidsopphold utenfor hjemmet for skattyter som er

- skattepliktig som bosatt i Norge etter sktl. § 2-1
- begrenset skattepliktig hit etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d eller annet ledd, eller
- skattepliktig hit etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster (petrsktl.), og

som av hensyn til sitt arbeid i Norge eller på den norske kontinentalsokkelen må bo utenfor det hjemmet skattyter har i utlandet. Forskriften gjelder bare for personer som har pendleropphold utenfor dette hjemmet. Om grensen mellom pendleropphold og yrkesopphold, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser». Forskriften regulerer ikke hvor skattyter har sitt skattemessige bosted, verken med hensyn til spørsmål om skatteplikt til Norge eller hvor i Norge skattyteren er skattepliktig som bosatt.

Skattyter har fortsatt rett til fradrag for pendlerkostnader når han mottar dagpenger fra NAV og disse er skattepliktige i Norge. Det er en forutsetning at skattyter oppholder seg i Norge som arbeidssøker.

M-5-1.2 Hva som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles bare følgende to vilkår for rett til fradrag for merkostnader for skattyter som har arbeidsopphold i Norge. Skattyter

- må ha sitt virkelige hjem i en annen stat etter kriteriene i sktl. § 3-1 fjerde til åttende ledd, jf. FSFIN § 6-13-11, og
- må kunne dokumentere at dette vilkåret er oppfylt, jf. FSFIN § 6-13-12. Nærmere om kravet til dokumentasjon, se [pkt. 2.2.4](#) og [pkt. 2.3.4](#).

Om de øvrige vilkårene for å få fradrag for merkostnader i forbindelse med arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, herunder fradrag for besøksreiser, hvilke kostnader det kan kreves fradrag for og dokumentasjon av disse, se emnene «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

Om fradrag for merkostnader for skattyter som arbeider i Norge og må overnatte utenfor et hjem i Norge, se emnene «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet», «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet» og «Bosted – skattemessig bosted».

M-5-2 Vilkår for fradrag for merkostnader

M-5-2.1 Generelt

Et vilkår for fradrag for merkostnader er etter FSFIN § 6-13-11, at skattyter har sitt virkelige hjem i en annen stat. Kriteriene for hva som er skattyters hjem etter sktl. § 3-1 fjerde til åttende ledd, må være oppfylt, se nedenfor. For øvrig gjelder merkostnadsvilkåret tilsvarende for pendlere fra utlandet som bor og jobber i Norge, se emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet», [pkt. 3](#).

Etter sktl. § 3-1 femte ledd anses person som bor sammen med ektefelle eller barn, å ha sitt hjem der disse er bosatt. FIN har lagt til grunn at skattyter likevel kan ha sitt virkelige hjem i en annen EØS-stat selv om familien følger med til Norge, forutsatt at boligen i den andre staten er til skattyters disposisjon ved at den ikke er utleid e.l.

Reglene omfatter også skattytere som har hatt sitt hjem i Norge, men som etablerer et virkelig hjem i en annen stat etter disse reglene.

Skattyter som benytter reglene i sktl. kap. 20 om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere og som er pendler, har ikke krav på fradrag for merkostnader ved å bo borte fra hjemmet eller besøksreiser. Arbeidsgivers dekning av kostnadene vil i slike tilfeller være skattepliktig arbeidsinntekt, jf. FSFIN § 5-11-1 annet ledd siste punktum. Nærmere om dette, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

Utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-70 og utenlandske sokkelarbeidere som velger standardfradrag etter sktl. § 6-70, jf. petrlsktl. § 2 første ledd annet punktum, omfattes av bestemmelsen i sktl. § 5-15 første ledd bokstav e om skattefritak for fritt opphold om bord. Nærmere om dette, og om unntaket for fri kost for sokkelarbeidere med personinntekt over kr 600 000, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 9.1. Se også emnene «[Sjøfolk](#)» og «[Sokkelarbeidere](#)».

M-5-2.2 Skattyter som pendler til felles bolig med ektefelle eller barn eller til felles bolig med søsken som han/hun forsørger i annen stat

M-5-2.2.1 Vilkår for at det virkelige hjem er i en annen stat

Ved avgjørelsen av om en person har sitt virkelige hjem med familien i en bolig utenfor EØS-området som han pendler til, skal en legge til grunn de reglene som gjelder ved pendling mellom boliger i Norge, se FSFIN § 6-13-11 og emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)». Er skattyters hjem i et land innenfor EØS, gjelder de samme reglene som når skattyter med hjem i Norge pendler til utlandet. Dette innebærer at skattyters virkelige hjem vil kunne være i den andre EØS-staten selv om familien er med til Norge.

M-5-2.2.2 Krav til reisehyppighet til bolig utenfor EØS-området

For hjemreiser til land utenfor EØS-området stilles krav om minst tre til fire hjemreiser i året, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)», pkt. 6.3.4.

M-5-2.2.3 Krav til reisehyppighet for skattyter som pendler til felles bolig med ektefelle eller barn i annen EØS-stat

Når skattyters familie blir boende i det felles hjemmet i en annen EØS-stat, stilles det ikke krav til reisehyppighet. Med familie menes i denne sammenhengen:

- ektefelle (gjelder ikke separerte ektefeller, med mindre de har etablert felles hjem igjen), og meldepliktige samboere,
- barn som i løpet av året ikke fyller 22 år eller mer (egne barn, fosterbarn eller adoptivbarn), uavhengig av om barnet forsørges, og
- egne søsken, herunder halvsøsken og adoptivsøsken, men bare når arbeidstakeren forsørger minst en av dem.

Når skattyters familie blir med til Norge, stilles det samme krav til reisehyppighet som for enslige pendlere.

M-5-2.2.4 Dokumentasjon

Person som krever fradrag for merkostnader ved besøksreiser til ektefelle og/eller barn i annen stat, må kunne dokumentere

- familietilknytningen ved vigself- eller fødselsattest samt
 - felles bostedsadresse i utlandet,
- jf. FSFIN § 6-13-12 første ledd.

M-5-2.3 Enslige som pendler til bolig i annen stat

M-5-2.3.1 Vilkår for at det virkelige hjem er i en annen stat

Ved avgjørelsen av om enslige har sitt virkelige hjem i en annen stat, skal en som utgangspunkt anvende de reglene som gjelder for hvor enslige har sitt hjem når vedkommende pendler mellom boliger i Norge, se FSFIN § 6-13-11 og emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)».

M-5-2.3.2 Krav til reisehyppighet til bolig utenfor EØS-området

For enslige som er 22 år eller eldre, og som reiser til bolig utenfor EØS-området, er kravet til reisehyppighet vanligvis satt til regelmessige hjembesøk minst hver tredje uke. Lang reiseavstand kan i seg selv ikke begrunne noe unntak fra treukerskravet. I visse tilfelle kan imidlertid

skattyter bli ansett som pendler også ved sjeldnere hjembesøk enn hver tredje uke. Dette gjelder når det foreligger helt spesielle forhold, f.eks. spesielle arbeidsforhold, svak økonomi eller sykdom som gjør det rimelig å lempe på minstekravet. Det samme gjelder hvis årlige reisekostnader overstiger fradragsbegrensningen i sktl. § 6-44 første ledd.

M-5-2.3.3 Krav til reisehyppighet til bolig innenfor EØS-området

For at boligen i Norge skal ha status som pendlerbolig, kreves det en viss reisehyppighet til boligen i annen EØS-stat. Kravet til reisehyppighet må vurderes blant annet i forhold til reiseavstand, reisemuligheter og reisekostnader. Det kreves i utgangspunktet fire hjemreiser i året. Om boligen er i Sverige, Danmark eller Finland, kreves det i utgangspunktet åtte hjemreiser i året. For skattyter som tiltrer/avslutter arbeidsforholdet i løpet av inntektsåret, må kravene til antall reiser reduseres forholdsmessig ut fra lengden på arbeidsforholdet det aktuelle inntektsåret.

M-5-2.3.4 Dokumentasjon

Enslige må kunne dokumentere bostedsadresse i utlandet, samt sannsynliggjøre boligens standard, jf. FSFIN § 6-13-12 første ledd siste punktum.

Enslige som er 21 år eller yngre og pendler til foreldrehjemmet, må kunne dokumentere familietilknytningen med fødselsattest og felles bostedsadresse. Kravet til dokumentasjon gjelder også enslige som er 22 år eller eldre og som pendler mellom foreldrehjem i annen stat og uselvstendig bolig i Norge.

M-5-3 Formelle krav til dokumentasjonen

Skattemyndighetene kan kreve at skattyter som pendler til annen stat fremlegger dokumentasjon/sannsynliggjøring etter FSFIN § 6-13-12 i notarialbekreftet kopi sammen med oversettelse til norsk av autorisert translator, jf. FSFIN § 6-13-12 tredje ledd. Av konvensjon mellom Norge, Danmark, Finland, Island og Sverige 17. juni 1981 følger at de nordiske landene skal godta at skattyter som er statsborger i et annet nordisk land, fremlegger dokumentasjon på sitt eget nordiske språk.

M-5-4 Skattyter som både pendler til hjem i annen stat og mellom boliger i Norge

Krever skattyter fradrag for kostnader ved å pendle til sitt virkelige hjem i en annen stat, bortfaller retten til fradrag for eventuelle merkostnader ved å pendle mellom boliger i Norge, jf. FSFIN § 6-13-10 tredje ledd.

Skattyter må velge om merkostnadene skal beregnes i forhold til hjem i annen stat eller i forhold til skattemessig bosted i Norge for hvert inntektsår under ett. Endrer forholdene seg i løpet av inntektsåret, f.eks. ved at skattyter ikke lenger har et virkelig hjem i en annen stat og får et skattemessig bosted i Norge utenfor arbeidsstedet, kan fradrag likevel kreves etter de endrede forholdene når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Pendler skattyter også mellom boliger i Norge, men velger å kreve fradrag for merkostnader i forhold til det virkelige hjemmet i annen stat, blir det spørsmål om hvor besøksreisen skal regnes fra. Har skattyter bare ett arbeidssted i Norge, skal besøksreisene regnes med utgangspunkt i det stedet vedkommende overnatter i forbindelse med sitt arbeid. Har skattyter flere arbeidssteder i Norge, skal besøksreisene regnes med utgangspunkt i det arbeidsstedet skattyter har hatt siste overnatting for hjemreisen til annen stat.

M-5-5 Skattytere som arbeider i Norge og som har bolig i annen EØS-stat som han ikke besøker

I praksis gis det fradrag for merkostnader til kost med hjemmel i sktl. § 6-1 ved arbeidsopphold i Norge når skattyter

- har bolig i annen EØS-stat
- ikke har tatt fast opphold i Norge
- er skattepliktig til Norge for arbeidsinntekten, og
- overnatter bare i bolig ved stedet for arbeidsoppholdet i Norge uten å besøke egen bolig i den andre EØS-staten.

Alle vilkårene må være oppfylt.

Frdrag for merkostnader til kost gis i slike tilfeller etter samme regler som for de som har bolig både i Norge og i utlandet, se emnet «**Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge**», pkt. 3.2.5. Dette innebærer at frdragsrett for merkostnader til kost er betinget av at det ikke er kokemuligheter i tilknytning til boligen i Norge. 24-månedersbegrensingen for frdrag for merkostnader til kost gjelder også i disse tilfellene.

Frdragsretten for merkostnader til kost som følge av arbeidsoppholdet i Norge gjelder også hvor familien følger med til Norge. Skattyter har imidlertid bare rett til frdrag for kostutgifter for seg selv.

Det er ikke frdragsrett for kostnader til losji og besøksreiser i slike tilfeller.

Personer som har tatt fast opphold i Norge og ikke disponerer bolig i utlandet, har normalt ikke frdragsrett for merkostnader.

Frdragsretten gjelder ikke for de som benytter reglene i sktl. kap. 20 om kildeskatt på lønnsinntekt.

M-6 Minstefradrag

- Sktl. §§ 6-30 til 6-32
- FSFIN § 6-31
- SSV § 6-1

M-6-1 Generelt

Minstefradrag er et standardisert frdrag i lønn, pensjon og likestilte inntekter, og er et alternativ til frdrag for faktisk pådratte kostnader. Skattytere som har større kostnader av den art som omfattes av minstefradraget, kan derfor kreve frdrag for faktiske kostnader i stedet for minstefradraget.

M-6-2 Størrelsen av minstefradraget

M-6-2.1 Bare lønnsinntekt og/eller visse trygdeytelser

Har skattyter bare lønnsinntekt, arbeidsavklaringspenger, uføretrygd mv. som nevnt i sktl. § 6-32 første ledd bokstav a, eller overgangsstonad til enslig mor eller far etter ftrl. § 15-5, skal minstefradraget utgjøre 46 % av slike inntekter, men likevel maksimum kr 104 450, jf. SSV § 6-1 første ledd.

For personer som har bodd i Norge bare deler av året eller har hatt midlertidig opphold her, avkortes øvre grense etter antall hele eller påbegynte måneder med opphold/bosettelse, jf. sktl. § 6-32 fjerde ledd.

- arbeidsinntekter, se pkt. 3, (ikke pensjonsinntekter mv.),
 - trygdeytelser som nevnt i sktl. § 6-32 første ledd bokstav a, dvs. arbeidsavklaringspenger, uføretrygd etter folketrygdloven kap. 12 og uføreytelser fra andre ordninger, eller
 - overgangsstonad til enslig mor eller far etter ftrl. § 15-5,
- skal minstefradraget settes til 46 % av summen av disse inntektene. Minstefradraget for disse inntektene skal likevel ikke settes lavere enn kr 31 800 og ikke høyere enn kr 109 950, jf. SSV § 6-1 første ledd. Om nedre grense på kr 4 000 i visse tilfeller, se nedenfor.

Minstefradraget kan likevel ikke være høyere enn den inntekten som frdraget beregnes av. Dette fører til at dersom skattyteren bare har lønnsinntekt, arbeidsavklaringspenger eller uføretrygd mv. som nevnt i sktl. § 6-32 første ledd bokstav a, og summen av slike inntekter er

- kr 31 800 eller lavere, settes minstefradraget lik summen av slike inntekter
- fra og med kr 31 801 til og med kr 69 130, settes minstefradraget til kr 31 800
- fra og med kr 69 131 til og med kr 239 021, settes minstefradraget til 46 % av slike inntekter
- kr 239 022 eller høyere, settes minstefradraget til kr 109 950.

Person bosatt i utlandet som er direktør, styremedlem e.l. i norsk selskap og som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav e eller f, har krav på minstefradrag på kr 4 000, men likevel ikke et høyere beløp enn godtgjørelsen, se sktl. § 6-32 fjerde ledd siste punktum.

M-6-2.2 Bare pensjoner, periodiske ytelser mv. utenom visse trygdeytelser

Består skattyterens inntekter av den art som skal inngå i grunnlaget for minstefradraget bare av pensjoner, periodiske ytelser, introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere mv. som nevnt i sktl. §§ 5-40 til 5-42, se [pkt. 3.1.4](#) til [pkt. 3.1.7](#), skal minstefradraget utgjøre 40 % av inntekten, men likevel maksimum kr 86 250, jf. SSV § 6-1 annet ledd. De trygdeytelsene som er nevnt i [pkt. 3.1.3](#) behandles som lønn og ikke som pensjon mv. i denne forbindelsen.

For personer som har bodd i Norge bare deler av året eller har hatt midlertidig opphold her, avkortes øvre grense etter antall hele eller påbegynte måneder med opphold/bosettelse, jf. sktl. § 6-32 fjerde ledd.

M-6-2.3 Kombinasjon av lønn/visse trygdeytelser mv. og pensjon

Har skattyter både lønnsinntekt og pensjonsinntekt, skal han ha summen av minstefradrag for pensjonsinntekt og lønnsinntekt. Summen av minstefradrag kan likevel ikke overstige maksimalt fradrag for lønnsinntekt, dvs. kr 104 450, jf. sktl. § 6-32 første ledd bokstav d.

Eksempel

Pensjon	$kr\ 200\ 000 \times 40\ \% = \text{minstefradrag}$	<i>kr 80 000</i>
Lønnsinntekt	$kr\ 100\ 000 \times 46\ \% = \text{minstefradrag}$	<u><i>kr 46 000</i></u>
Sum		<i>kr 126 000</i>

Maksimalt minstefradrag reduseres i dette tilfellet med kr 21 550 (kr 126 000 – kr 104 450).

M-6-2.4 Ektefeller og barn

Om særregler for ektefeller og/eller barn, se [pkt. 6](#).

M-6-2.5 Utland**M-6-2.5.1 Personer som har vært bosatt i Norge bare deler av året, eller er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d, h og annet ledd**

Har skattyter vært bosatt i Norge bare en del av året, jf. sktl. § 2-1 annet ledd og § 2-1 tredje ledd, skal øvre grense for minstefradrag på kr 104 450 avkortes tilsvarende det antall hele eller påbegynte måneder av inntektsåret skattyter har vært bosatt i Norge (tolvdeler), jf. sktl. § 6-32 fjerde ledd. Om beregning av tolvdeler, se emnet «[Personfradrag](#)». Tilsvarende gjelder for

- arbeidstakere som er skattepliktige til Norge under midlertidig opphold her, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd,
- utenlandske arbeidstakere som bare er skattepliktige etter petroleumsskatteloven og
- sjøfolk som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h.

Om unntak i visse tilfelle, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», [pkt. 14](#).

M-6-2.5.2 Skattytere som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav e og f

For skattytere som er bosatt i utlandet, men som skal svare skatt til Norge av inntekt i form av godtgjørelse, herunder pensjon som direktør eller medlem av styre, kontrollkomité eller lignende organ i norsk selskap, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav e og f, skal minstefradraget settes til kr 4 000, likevel ikke høyere enn godtgjørelsen, jf. sktl. § 6-32 fjerde ledd siste punktum. Se ellers emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», [pkt. 13.2](#).

M-6-3 Inntekt det kan gis minstefradrag i**M-6-3.1 Generelt****M-6-3.1.1 Arbeidsinntekt**

Minstefradrag kan beregnes av all inntekt av arbeid eller oppdrag som ikke er utført som ledd i virksomhet. Dette gjelder både vederlag i form av kontanter og naturalytelser (eksempelvis fri bolig, rimelig lån i arbeidsforhold, skattepliktig del av rabatter til ansatte o.l.). Minstefradrag kan beregnes av godtgjørelse til selvstendig næringsdrivende i visse tilfeller, se [pkt. 3.3](#). Om

grensen mellom virksomhetsinntekt og arbeidsinntekt utenfor virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

M-6-3.1.2 Godtgjørelse til dekning av kostnader

Godtgjørelse i arbeidsforhold mv. til dekning av private kostnader, herunder daglige reisekostnader mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), regnes i sin helhet med i beregningsgrunnlaget for minstefradraget.

Ved overskudd på godtgjørelse til dekning av tjenestekostnader etter nettometoden, regnes bare overskuddet med i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Dette gjelder overskudd på så vel rene utgiftsgodtgjørelser som kombinerte arbeids- og utgiftsgodtgjørelser. Om utgiftsgodtgjørelse, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

M-6-3.1.3 Visse trygdeytelser utenom pensjon

Det kan etter sktl. § 6-32 første ledd bokstav a kreves minstefradrag etter reglene for lønnsinntekter, i

- skattepliktige sykepenger som erstatter lønnsinntekt
- dagpenger under arbeidsløshet som erstatter lønnsinntekt
- arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11, (men ikke tilleggsstønader etter ftrl. § 11 A-4)
- uføretrygd etter ftrl. kap. 12 og uføreytelser etter andre ordninger
- foreldrepenger og svangerskapspenger etter ftrl. kap. 14 når disse ytelsene erstatter lønnsinntekt
- omsorgspenger, pleiepenger og opplæringspenger etter ftrl. kap. 9
- overgangsstonad til enslig mor eller far etter ftrl. § 155

M-6-3.1.4 Pensjoner, livrente, skattepliktig understøttelse o.l., generelt

Det kan kreves minstefradrag i alle typer pensjoner, enten det dreier seg om ytelser fra folketrygden, andre offentlige pensjonsordninger, tjenstepensjonsordninger, skattepliktig del av livrenter, individuell pensjonsavtale eller egen pensjonsforsikring etter skatteloven. Det samme gjelder andre ytelser av lignende karakter, så som skattepliktig understøttelse, føderåd (kår) o.l. Se sktl. § 6-31 første ledd bokstav b, jf. § 5-40 til § 5-42. Skattefrie ytelser, som f.eks. underholdsbidrag, inngår ikke i grunnlaget.

M-6-3.1.5 Pensjon til barn

Det kan kreves særskilt minstefradrag i barnpensjon, jf. sktl. § 6-32 annet ledd annet punktum. Fradraget kommer i tillegg til det minstefradraget som kan kreves i barnets eventuelle arbeidsinntekter.

M-6-3.1.6 Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere og asylsøkere

Det kan kreves minstefradrag i introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere og asylsøkere, se sktl. § 6-31 første ledd bokstav b, jf. § 5-42 bokstav d. Minstefradraget gis etter reglene for pensjon, se ovenfor.

M-6-3.1.7 Supplerende stønad til person med kort botid i Norge

Supplerende stønad for personer som har fylt 67 år med kort botid etter lov 29. april 2005 nr. 21, inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradrag, se sktl. § 6-31 første ledd bokstav b, jf. sktl. § 12-2 bokstav i og § 5-42 bokstav a. Minstefradraget gis etter reglene for pensjon, se ovenfor. Supplerende stønad til uføre flykninger med kort botid inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradrag etter § 6-31 første ledd bokstav a og gis etter reglene for lønnsinntekt, se [pkt. 3.1.3](#).

M-6-3.2 Kombinasjon av virksomhetsinntekt og lønnsinntekt

Minstefradrag kan som hovedregel ikke beregnes av virksomhetsinntekt, se likevel [pkt. 3.3.2](#). Næringsdrivende som også har lønnsinntekt eller godtgjørelse utenfor tjenesteforhold, har krav på minstefradrag i disse inntektene. Se nærmere [pkt. 4.5](#).

M-6-3.3 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**M-6-3.3.1 Barn og ungdom**

Grunnlaget for beregning av minstefradrag skal ikke reduseres med det særskilte inntektsfradraget etter sktl. § 6-49 som gis barn og ungdom som har arbeidsinntekt i tillegg til barnepensjon.

M-6-3.3.2 Barnepass

Minstefradrag kan kreves i godtgjørelse til selvstendig næringsdrivende for pass i barnepassers eget hjem (dagmamma/familiebarnehage) av barn som er 11 år eller yngre, og av barn som er 12 år eller eldre som har særlig behov for omsorg og pleie, se sktl. § 6-31 første ledd bokstav d. Hvis barnepassaktiviteten er organisert som et selskap med deltakerfastsetting, kan den eller de av deltakerne som barnepasset har skjedd hjemme hos, kreve minstefradrag i sin del av inntekten. Dette gjelder uavhengig av om inntekten er klassifisert som arbeidsgodtgjørelse, jf. selskapsloven § 2-26 første ledd, eller som en andel av resultatet. Har vedkommende deltaker mottatt arbeidsgodtgjørelse, mens dennes andel av resultatet er negativt, vil grunnlaget for minstefradrag være arbeidsgodtgjørelsen redusert med vedkommendes andel av underskuddet. Se for øvrig emnet «[Barnepass](#)».

M-6-3.3.3 Bygge- og anleggsfagene

Om inntekt i bygge- og anleggsfagene, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

M-6-3.3.4 Ektefellers felles bedrift

Minstefradrag kan ikke gis i inntekt fra bedrift som helt eller delvis tilhører den ene eller begge ektefeller (felles bedrift), da denne inntekten regnes som virksomhetsinntekt. Dette gjelder også om virksomheten registreres som et selskap med deltakerfastsetting. Begge ektefellene vil i et slikt tilfelle være selvstendige deltakere, se emnene «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)» og «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)». Om at minstefradrag ikke kan gis i arbeidsgodtgjørelse til deltaker, se pkt. 3.3.8. Er selskapet et kommandittselskap, kan arbeidsgodtgjørelse likevel behandles som lønn for ektefelle som er kommandittist, se pkt. 3.3.8. Minstefradrag kan på vanlig måte beregnes av lønn fra aksjeselskap selv om den ene ektefellen eller begge ektefellene sammen eier alle aksjene i selskapet.

M-6-3.3.5 Fiske

Inntekt av enefiske og inntekt som lottaker er virksomhetsinntekt. For enkelte mannskaper kan det være avtalt fast hyre, eller fast hyre i tillegg til lott. I slike tilfeller skal det beregnes minstefradrag av den faste hyreinntekten. Minstefradrag kan ikke gis i hyre som båteierne selv tar ut som eeneier eller som ansvarlig deltaker i et selskap med deltakerfastsetting. Se likevel pkt. 3.3.8 om arbeidsgodtgjørelse for kommandittist.

Det er praksis å gi minstefradrag i inntekt fra fiske- og fangstvirksomhet for skoleungdom som ikke oppfyller kravet til særskilt fradrag for fiskere, se emnet «[Fiske](#)».

M-6-3.3.6 Forfatter/oversetter

Minstefradrag i arbeidsvederlag fra forlegger til forfatter og oversetter kan bare kreves når vederlaget er beregnet på annen måte enn etter salg (royalty), jf. sktl. § 6-31 annet ledd. Minstefradrag kan ikke kreves i tilleggshonorar ved gjenbruk av oversettelse som skattlegges som kapitalinntekt, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», pkt. 3.2.18 og pkt. 3.3.17.

M-6-3.3.7 Idrett

Om utbetaling til idrettsutøvere, funksjonærer, trenere, dommere mv., se emnet «[Idrett](#)».

M-6-3.3.8 Selskap med deltakerfastsetting

Overskuddsandel og godtgjørelse for arbeid til ansvarlig deltaker i selskap med deltakerfastsetting, inngår ikke i grunnlaget for minstefradraget. Det samme gjelder godtgjørelse til deltakerens ektefelle. Det gis i visse tilfeller likevel minstefradrag til selskapsdeltaker som passer barn i eget hjem, se pkt. 3.3.2. Selskapsinntekt som kommandittist gir ikke grunnlag for min-

stefradrag. Arbeidsgodtgjørelse til kommandittist som selskapet velger å behandle som lønn, inngår i grunnlaget for minstefradrag.

M-6-3.3.9 Styrehonorar mv.

Det kan kreves minstefradrag av godtgjørelse til medlem av styre, nemnd, råd o.l., jf. sktl. § 6-31 første ledd bokstav c. Av slike godtgjørelser (honorarer) kan det beregnes minstefradrag selv om vervet er utført som ledd i virksomhet. Dette kan for eksempel i visse tilfeller være aktuelt for advokater som er innvalgt i bedriftsstyre e.l.

M-6-4 Hvilke kostnader inngår i minstefradraget

M-6-4.1 Generelt

Minstefradraget skal dekke alle kostnader i forbindelse med arbeidet som det kan kreves fra-
drag for etter sktl. § 6-30.

M-6-4.2 Eksempler på kostnader som inngår

Eksempler på kostnader som inngår:

- flyttekostnader ved overtakelse av stilling (om kostnader til kost og losji ved overnatting, se [pkt. 5](#))
- kostnader til reise uten overnatting i forbindelse med konferanse om ny stilling (jobbinter-
vju)
- kostnader til befordring på tjenestereiser, herunder kostnader til bruk av egen bil på slike reiser
- kostutgifter på tjenestereiser uten overnatting
- kostnader til hjemmekontor
- kostnader til faglitteratur
- faktiske utgifter til ekstra måltid for skattyter som arbeider minst 10 timer sammenhen-
gende utenfor hjemmet uten overnatting i de tilfellene slike kostnader etter gjeldende ret-
ningslinjer er fradragsberettigede, se emnet [«Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting»](#), [pkt. 3.3](#). Dette gjelder også for skattytere som har lengre sam-
menhengende vakter, for eksempel brannfolk, leger mv.
- kostnader til arbeidsklær
- kostnader til verktøyhold
- kostnader til anskaffelse og hold av hund som dekkes privat av hundeførere i politi- og
lensmannsetaten, såfremt hunden er anskaffet for å inngå i politiets virke
- kostnader til stedfortreder
- premier til syke og ulykkesforsikring som er frivillig eller er etablert ved tariff- eller
arbeidsavtale
- kostnader til tvungne innskudd i vikarkasser
- oppdragstakers (frilansers) premie til tilleggssykepengen i de første 16 dagene etter ftrl.
§ 8-39

Oppregningen er ikke uttømmende.

M-6-4.3 Anskaffelse av varige gjenstander

Kjøper en arbeidstaker gjenstander til tjenestebruk, går kostnadene, eventuelt årlige avskriv-
ningsbeløp, inn i minstefradraget.

M-6-4.4 Barns syke- og ulykkesforsikring

En skattyter som forsørger barn som er uten inntekt, og som har betalt premie til frivillig syke-
og ulykkesforsikring for barnet, har krav på fradrag i sin inntekt for disse kostnadene, se sktl.
§ 6-47 første ledd bokstav e.

Krever forsørgeren minstefradrag, anses premien for barnet å inngå i forsørgerens minste-
fradrag og kan derfor ikke fradragsføres separat i tillegg til minstefradraget.

M-6-4.5 Kombinasjon av inntekt av virksomhet og lønnsinntekt

Hvis skattyteren har vært både arbeidstaker og drevet selvstendig virksomhet i løpet av året,
har vedkommende krav på fullt minstefradrag i sin lønnsinntekt. Det kan ikke gis fradrag i

virksomhetsinntekten for kostnader som knytter seg til lønnsinntekten og som inngår i minstefradraget. Knytter en kostnad seg til begge arter inntekt, må kostnadene fordeles skjønnsmessig. Denne kombinasjonen forekommer ofte hos for eksempel leger i forbindelse med kurskostnader mv.

M-6-4.6 *Arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens kostnader i tjenesten*

M-6-4.6.1 Refusjon av kostnader

Når arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens fradagsberettigede kostnader i tjenesten, f.eks. ved at arbeidstakeren får refundert de kostnadene han har hatt, kommer beløpet verken til inntekt eller fradrag hos arbeidstakeren (nettometoden). Se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

M-6-4.6.2 Underskudd på utgiftsgodtgjørelse

Yter arbeidsgiveren godtgjørelse til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeidet, brukes som hovedregel nettometoden. Se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)». I slike tilfeller er det bare et eventuelt underskudd som inngår i minstefradraget.

Eventuelt underskudd på godtgjørelse for kostnader til besøksreiser og merkostnader til kost på tjenestereise/arbeidsopphold med overnatting borte fra hjemmet inngår ikke i minstefradraget, og kan trekkes fra i tillegg til dette, se sktl. § 6-30 første ledd siste punktum, jf. sktl. § 6-13.

M-6-4.6.3 Kostnader til daglige arbeidsreiser

Nettometoden brukes ikke når arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens kostnader til daglige reiser mellom hjem og fast arbeidssted. Slik dekning skal arbeidsgiveren innrapportere som lønn, og arbeidstakeren gis fradrag etter vanlige regler. Se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)».

M-6-5 *Kostnader som ikke inngår i minstefradraget*

Følgende kostnader omfattes ikke av minstefradraget og kommer derfor særskilt til fradrag dersom vilkårene for fradrag foreligger:

- daglige reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), jf. sktl. § 6-44
- merkostnader til kost og losji ved arbeidsopphold og på tjenestereiser med overnatting utenfor hjemmet, samt underskudd på godtgjørelse til dekning av slike kostnader, jf. sktl. § 6-13
- merkostnader til kost og losji på reiser med overnatting ved flytting for å overta ny stilling og i forbindelse med konferanse om stilling, jf. sktl. § 6-13
- besøksreiser til hjemmet, jf. sktl. § 6-13 første ledd siste punktum og § 6-44
- premie og tilskudd til privat og offentlig pensjonsordning i arbeidsforhold, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav a og b
- premie, innskudd og kostnader knyttet til administrasjon av individuell pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav c
- premie, innskudd og kostnader knyttet til administrasjon av avtaler om individuell sparing til pensjon, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav d
- fradagsberettiget fagforeningskontingent, jf. sktl. § 6-20
- foreldrefradrag, jf. sktl. § 6-48
- foderådsytelser (kår), jf. sktl. § 6-52
- underskudd i virksomhet og ved drift av fast eiendom, jf. sktl. § 6-3
- renter av gjeld, jf. sktl. § 6-40
- gaver til visse frivillige organisasjoner, jf. sktl. § 6-50, se emnet «[Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold](#)»
- tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring, jf. sktl. § 6-42, se emnet «[Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold](#)»

Oppregningen er ikke uttømmende.

M-6-6 Ektefeller og barn

M-6-6.1 Generelt

Minstefradrag beregnes særskilt for hver person som har slik inntekt som det skal beregnes minstefradrag av. Sammenligningen mellom størrelsen av minstefradrag og faktiske kostnader, og valg av fradragalternativ foretas også særskilt for hver person.

M-6-6.2 Avdødes inntekt

Når gjenlevende ektefelle eller samboer i uskiftet bo blir skattlagt for avdødes inntekt etter sktl. § 2-15 annet ledd, skal minstefradrag beregnes særskilt av avdødes og av gjenlevendes inntekt. Tilsvarende gjelder for enearving som skattlegges for avdødes inntekt i dødsåret, jf. sktl. § 2-15 første ledd.

M-6-6.3 Ektefeller med pensjon

Mottar begge ektefeller pensjon og/eller arbeidsavklaringspenger, innrapporteres ytelsene særskilt for hver av dem. Hver av ektefellenes grunnlag for beregning av minstefradrag vil da følge av den tilsendte sammenstillingen over opplysninger innrapportert etter a-opplysningsloven.

M-6-6.4 Pensjon/uføretrygd med ektefelletillegg

Det er i visse tilfeller unntak fra skatteplikt for ektefelletillegg, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav j. Nærmere om disse unntakene, se emnet «[Trygdeytelser og andre sosiale ytelser](#)», pkt. 2. Det skal ikke gis særskilt minstefradrag for ektefelletillegg når dette er skattefritt, jf. sktl. § 6-32 annet ledd tredje punktum.

Mottar den ene ektefellen pensjon med skattepliktig ektefelletillegg fra folketrygden eller uføretrygd med skattepliktig ektefelletillegg etter § 8 i forskrift 3. juli 2014 nr. 947 om omregning av uførepensjon til uføretrygd, vil hele ytelsen være utbetalt til den pensjons-/trygdeberettigede. Skattepliktig ektefelletillegg vil imidlertid være spesifisert på innrapporteringen. Ektefelletillegget skattlegges hos den pensjons-/trygdeberettigede. I disse tilfellene skal det gis et særskilt minstefradrag i ektefelletillegget hos den pensjons-/trygdeberettigede. Den andre ektefellen skal eventuelt ha eget minstefradrag uavhengig av denne regelen.

Når det faktisk skjer utbetaling av uføretrygd etter avregning mot tidligere utbetalte sykepenger, og trygden også omfatter skattepliktig ektefelletillegg, må det gis særskilt minstefradrag for ektefellen etter vanlige regler. Fradragene kan bare beregnes av det beløpet som faktisk utbetales.

M-6-6.5 Barn under 13 år med egen arbeidsinntekt

Det beregnes særskilt minstefradrag for barn under 13 år med egen arbeidsinntekt som skattlegges under ett med foreldrene, jf. sktl. § 6-32 annet ledd.

M-6-6.6 Barn som har lønn fra foreldres bedrift

Barn som er 13 år eller eldre ved utløpet av inntektsåret skattlegges særskilt for arbeidsinntekt, også for mottatt lønn fra foreldres bedrift. For barn som er 12 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret og hvor inntekten skattlegges hos foreldrene, jf. sktl. § 2-14, skal det beregnes eget minstefradrag i lønn som det er gitt fradrag for i foreldrenes bedrift. Om skattefrihet for arbeidsinntekt inntil kr 10 000 for barn under 13 år, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

M-6-6.7 Barn som får barnepensjon

Når barnet mottar barnepensjon e.l., skal det alltid gis eget minstefradrag i pensjonen i tillegg til minstefradrag i mulig lønnsinntekt, jf. sktl. § 6-32 annet ledd annet punktum. Dette gjelder uavhengig av om pensjonen skattlegges hos foreldrene eller barnet. Så lenge barnet er 16 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, skal barnepensjon, skattlegges sammen med foreldrenes inntekt. Ungdom som ved utløpet av inntektsåret er 17 år eller eldre, skal alltid skattlegges selvstendig for barnepensjon. Det skal for barnet/ungdommen beregnes særskilt minstefradrag i barnepensjonen i tillegg til eventuelt minstefradrag i lønn mv. Skattlegges barnepensjon hos foreldrene, skal minstefradraget i pensjonen mv. gis hos dem. Om særskilt inntektsfradrag i skattepliktig barnepensjon, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

M-6-6.8 Forsørgertillegg for barn

Forsørgertillegg for barn/barnetillegg, som ytes i tillegg til pensjon eller trygd fra folketrygden eller fra andre pensjonsordninger, regnes i sin helhet som forsørgerens inntekt. Forsørgertillegget gir, i motsetning til ektefelletillegg, ikke rett til beregning av særskilt minstefradrag.

N-1 Naturalytelser i arbeidsforhold

- Sktl. § 5-1, § 5-3, § 5-11, § 5-12, § 5-13 første ledd og § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1
- Sktbl. § 5-4, § 5-6 første ledd og § 5-10
- FSFIN § 5-12 og § 5-15
- Skattebetalingsforskriften
- Forskrift 22. nov. 2022 nr. 2002 om satser mv. til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2023 (Satsforskriften 2023)
- Takseringsreglene

N-1-1 Hva er en naturalytelse

Med naturalytelser i arbeidsforhold forstås enhver ytelse i annet enn kontanter og andre betalingsmidler. Dette er f.eks. ytelser som har form av varer, aksjer, rentefordel ved rimelige lån, tjenester, bruksrettigheter eller andre goder. Dette gjelder enten ytelsen stilles til disposisjon for mottakeren vederlagsfritt eller til underpris.

Betaler arbeidsgiver direkte til tredjemann for en vare/tjeneste som nytes/forbrukes av arbeidstaker, uten at dette belastes arbeidstaker, anses dette som en naturalytelse. Det samme gjelder om arbeidstakeren disponerer arbeidsgivers betalingskort hvor bruken belastes arbeidsgiver direkte. Varer som arbeidstakeren kjøper til seg selv ved bruk av dette kortet, skal derfor behandles som naturalytelse.

Likestilt med kontanter (ikke naturalytelse) er

- utenlandsk valuta
- sjekker
- gavebrev/gavekort som kan innløses i kontanter
- gjeldsbrev

Som naturalytelse anses f.eks. heller ikke ytelser hvor

- arbeidsgiverens betaling til tredjemann er foretatt på vegne av arbeidstakeren, f.eks. mot trekk i lønn
- arbeidsgiver refunderer utlegg som arbeidstaker har hatt til rene privatkostnader

Om unntak, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

N-1-2 Hovedregel om skatteplikt**N-1-2.1 Generelt**

Fordel i form av naturalytelser i arbeidsforhold er som hovedregel skattepliktig inntekt. Skatteplikten gjelder uavhengig av om naturalytelsen kommer fra arbeidsgiver eller arbeidsgivers forretningsforbindelser mv., forutsatt at det er tilstrekkelig tilknytning mellom arbeidsforholdet og ytelsen. Mange naturalytelser er imidlertid helt eller delvis skattefrie, se [pkt. 6](#).

Naturalytelse som i utgangspunktet er skattepliktig, kan gis som skattefri gave etter FSFIN § 5-15-1 tredje ledd innenfor beløpsgrensen for skattefrie gaver i arbeidsforhold på kr 5 000 per år. I tillegg gjelder det skattefritak for visse oppmerksomhetsgaver mv., se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», [pkt. 2](#).

Uavhengig av det som beskrives nedenfor i emnet om skatteplikt for ulike typer naturalytelser, må det vurderes om ytelsen er skattefri etter reglene om personalrabatter på varer og tjenester, se [pkt. 5](#).

Om belønning for salgsinnsats, se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.», [pkt. 6](#).

Om eventuell skatteplikt for fordel ved å motta ytelser som er representasjon for yteren, se emnet «Representasjon».

Se også emnet «Velferdstiltak».

N-1-2.2 Nærmere om tilknytningen

For at ytelser mottatt fra andre enn arbeidsgiver skal være skattepliktige som fordel vunnet ved arbeid, må det være tilstrekkelig tilknytning mellom fordelen og arbeidsforholdet. Avgjørende vil være om det i det konkrete tilfellet foreligger en så nær sammenheng mellom arbeidet eller arbeidsforholdet og ytelsen, at det er naturlig å anse den «vunnet» ved arbeidet, se f.eks. Utv. 1958/616 (Rt. 1958/583) (Hagerup).

Rabatter, gaver, reiser mv. mottatt fra arbeidsgivers forretningsforbindelser anses normalt å ha tilstrekkelig tilknytning til arbeidsforholdet. Begrepet forretningsforbindelse skal forstås vidt og omfatter blant annet

- kunder
- leverandører
- andre som arbeidsgiver inngår avtale med om kjøp eller salg av varer eller tjenester
- virksomheter som ansatte kjøper varer eller tjenester fra på vegne av arbeidsgiver, når kostnadene blir refundert av arbeidsgiver (f.eks. ved tjenestereise eller andre tjenstlige innkjøp)
- andre virksomheter dersom det foreligger et element av bytteforhold ved at arbeidsgiver yter noe til denne for at arbeidstaker skal få rabatt

Har arbeidsgiver medvirket til å fremforhandle avtalen om rabatt, eller det foreligger en gjensidighet i avtaleforholdene mellom bedriftene om rabatt, er tilknytningskravet til arbeid oppfylt. I slike tilfeller vil rabatten være skattepliktig. Den skattepliktige verdien vil være differansen mellom det som betales og prisen i sluttbrukermarkedet. Nærmere om verdsettingen, se pkt. 4.

Om eksempler på grensedragningen når det gjelder kravet om tilknytning for at ytelsen skal anses som en fordel vunnet ved arbeid, se Skattedirektoratets prinsipputtalelser [Veileder til reglene om rapportering og skattlegging av naturalytelser, oppdatert 15. januar 2021 – Skatteetaten](#) og «Spørsmål og svar – naturalytelser».

N-1-3 Arbeidsgivers rapporteringsplikt for ytelser fra andre

Arbeidsgiver har rapporteringsplikt også for ytelser en arbeidstaker har mottatt fra andre når ytelsen har tilknytning til arbeidsforholdet. Nærmere om rapporteringsplikten, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. § 7-2 annet ledd.

N-1-4 Verdsetting

N-1-4.1 Generelt

Verdien av naturalytelser hvor det ikke er fastsatt satser for beregningen, skal som hovedregel settes til omsetningsverdi, jf. sktl. § 5-3. Dette gjelder enten ytelsene er trekkpliktige eller ikke.

Naturalytelser som er trekkpliktige, verdsettes på forskuddsstadiet. Alle skattepliktige naturalytelser er i utgangspunktet trekkpliktige, jf. sktbl. § 5-6 første ledd bokstav a.

Naturalytelser i form av fri bruk/utlån av kapitalgjenstander uten overdragelse av eiendomsretten er likevel ikke trekkpliktig, bortsett fra fri bil og fri bolig, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 første ledd bokstav b. Full disposisjonsrett i den vesentlige del av gjenstandens økonomiske levetid likestilles i denne forbindelse med overføring av eiendomsrett og behandles ikke som utlån. Om trekkplikt for øvrig, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)». Også skattepliktige naturalytelser som ikke er trekkpliktige må innrapporteres i a-meldingen, og må verdsettes i den forbindelse.

N-1-4.2 Trekkpliktige naturalytelser på forskuddsstadiet

N-1-4.2.1 Generelt

Naturalytelser som er trekkpliktige og derfor må verdsettes på forskuddsstadiet, kan deles i tre grupper

- naturalytelser hvor verdien fastsettes individuelt av skattekontoret etter krav fra arbeidsgiver (bare fri bolig, se [pkt. 4.2.2](#))
- naturalytelser som myndighetene har fastsatt generelle satser for (for eksempel fri kost og losji, fri bil, fordel ved rimelig lån), se [pkt. 4.2.3](#)
- naturalytelser som verdsettes av arbeidsgiver. Arbeidsgivers verdsetting er ikke bindende for skattemyndighetene, se [pkt. 4.2.4](#)

N-1-4.2.2 Verdsetting individuelt av skattemyndighetene, fri bolig

Fordel ved fri eller delvis fri bolig fastsettes individuelt av skattemyndighetene på forskuddsstadiet etter krav fra arbeidsgiver, se skattebetalingsforskriften § 5-8-20. Om fremgangsmåten og om unntak, se emnet «**Bolig – fri bolig**». Er fordelene ikke verdsatt på forskuddsstadiet, må arbeidsgiveren likevel foreta innrapportering av eventuell fordel for den ansatte. Har ikke arbeidsgiveren foretatt pliktig innrapportering, må den ansatte uansett ta med fordelene som skattepliktig inntekt i sin skattemelding.

Om hvilke prinsipper som skal brukes ved verdsettingen, se **pkt. 4.2.4** og emnet «**Bolig – fri bolig**».

N-1-4.2.3 Verdsetting når det er fastsatt satser

Skattedirektoratet fastsetter før inntektsåret forskuddssatser for beregning av verdien av fri kost og losji, se satsforskriften § 6. Satsene finnes på <https://www.skatteetaten.no/satser/kost-og-losji---sats-for-fordelsbeskatning/>

Det er gitt lovbestemte regler for verdsetting av fordel ved fri bil i arbeidsforhold. Nærmere om disse reglene, se emnet «**Bil – privat bruk**».

Det er gitt lovbestemte regler for verdsetting ved bruk av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon. Nærmere om disse reglene, se emnet «**Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)**».

Skattedirektoratet fastsetter rentesatsen som skal brukes ved beregning av rentefordelen ved rimelige lån i arbeidsforhold, se emnet «**Lån i arbeidsforhold**». Denne satsen er bindende for arbeidsgiveren og skattemyndighetene ved fastsetting av fordelene. Dette gjelder selv om arbeidsgiveren har kjøpt naturalytelsen av andre spesielt for arbeidstakeren. Det kan ikke gis personalrabatt på disse satsene.

N-1-4.2.4 Verdsetting når det ikke er fastsatt satser, hovedregel

Verdien av naturalytelser når det ikke er fastsatt satser for beregningen, skal som hovedregel settes til omsetningsverdien, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30.

Med omsetningsverdien menes allment tilgjengelig pris i sluttbrukermarkedet for samme vare eller tjeneste på samme tidspunkt. Er omsetningsverdien på tidspunktet for ytelsen påviselig lavere enn den normale som følge av f.eks. sesongsvingninger, ukurans, forringelse pga. alder mv., kan naturalytelsen verdsettes til denne lavere omsetningsverdien, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30 annet ledd. Arbeidsgiver må kunne godtgjøre at det var en lavere verdi på ytelsestidspunktet. Om eksempler på fastsetting av pris i sluttbrukermarkedet, se Skattedirektoratets prinsipputtalelse **Veileder til reglene om rapportering og skatting av naturalytelser, oppdatert 15. januar 2021 – Skatteetaten**.

N-1-4.2.5 Verdsetting når det ikke er fastsatt satser, unntak for premie til personalforsikringer betalt av arbeidsgiver

Reglene om verdsetting til prisen i sluttbrukermarkedet gjelder ikke for forsikringspremie til personalforsikringer som arbeidsgiver betaler, jf. FSFIN § 5-15-5 trettende ledd. I slike tilfeller skal det arbeidsgiver faktisk betaler legges til grunn. Dette kan omfatte kollektiv helseforsikring, ulykkesforsikring, reiseforsikring og livrenteforsikring.

N-1-4.2.6 Arbeidsgivers dokumentasjon

Arbeidsgiver plikter å legge ved regnskapene nødvendig dokumentasjon av betydning for verdsettingen, herunder om beregning av personalrabatt og eventuelt hvorfor omsetningsverdi er lavere enn den normale, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-34.

N-1-4.3 Vederlag betalt av mottaker**N-1-4.3.1 Hovedregel**

Hvis mottakeren betaler noe til arbeidsgiveren for naturalytelsen, skal fordelene som hovedregel reduseres med vederlaget, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30 fjerde ledd.

N-1-4.3.2 Unntak

Ved fastsetting av fordel ved arbeidstakers bruk av arbeidsgivers bil, skal fordelen ikke reduseres med eventuelt vederlag betalt av arbeidstakeren, jf. sktl. § 5-13 første ledd tredje punktum. Det samme gjelder for arbeidstakers egenbetaling for elektroniske kommunikasjonstjenester, jf. FSVIN § 5-12-21 første ledd annet punktum.

N-1-5 Personrabatt på varer og tjenester

N-1-5.1 Generelt

Personrabatt på varer og tjenester skattlegges bare for den del av rabattene som overstiger kr 8 000 per kalenderår, jf. FSVIN § 5-15-3. Det er ingen begrensning knyttet til rabattsats, slik at rabatten kan gis med inntil 100 prosent av omsetningsverdien. Den delen av personrabatt som overstiger kr 8 000 i løpet av inntektsåret er skattepliktig i sin helhet. Beløpsgrensen gjelder for hvert arbeidsforhold, og er den samme uavhengig av om skattyter arbeider heltid, deltid eller om arbeidsforholdet er av kort varighet.

Reglene om personrabatt gjelder for varer og tjenester som omsettes i arbeidsgivers virksomhet eller i annet selskap i samme konsern. Utlån av formuesgjenstander som ikke leies ut i arbeidsgivers eller konsernselskaps virksomhet, omfattes ikke av reglene om personrabatter. Dette kan imidlertid etter omstendighetene være skattefritt etter reglene i FSVIN § 5-15-5 første ledd om rimelig velferdstiltak.

Arbeidsgiver kan i medhold av FSVIN § 5-15-1 tredje ledd gi skattefrie gaver for inntil kr 5 000 årlig, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)». Ubenyttet del av dette beløpet kan tillegges det skattefrie beløpet på kr 8 000 for personrabatter. Er det ikke ytet gaver, kan derved personrabatter ytes med inntil kr 13 000 uten skattlegging.

N-1-5.2 Særregler for rimelig lån i arbeidsforhold

Regelen om skattefritak for personrabatt omfatter ikke fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold, for eksempel rimelig lån for bankansatt, se [FIN 9.mai 2008 i Utv. 2008/934](#). Mindre gebyrfritak vil kunne anses som skattefrie personrabatt, se SKD 2. mars 2015 i Utv. 2015/1916. Uttalelsen er nærmere omtalt i emnet «[Lån i arbeidsforhold](#)», pkt. 4.2.2. Fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold er særskilt regulert i sktl. § 5-12, og FSVIN § 5-12 A, se emnet «[Lån i arbeidsforhold](#)».

N-1-5.3 Særregler for EK-tjenester

Fordel ved EK-tjenester fra arbeidsgiver som omsetter EK-tjenester, omfattes heller ikke av reglene om skattefritak for personrabatt. Sktl. § 5-12 femte ledd om verdsettelse av EK-tjenester i arbeidsforhold er en spesialbestemmelse som går foran reglene om skattefritak for personrabatter i FSVIN § 5-15-3, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

N-1-5.4 Nærmere veiledning/spørsmål og svar om naturalytelser

Se også Skattedirektoratets prinsipputtalelser [Veileder til reglene om rapportering og skattlegging av naturalytelser, oppdatert 15. januar 2021 – Skatteetaten](#) og «[Spørsmål og svar – naturalytelser](#)».

N-1-6 Diverse spørsmål ordnet alfabetisk

N-1-6.1 Aksjekjøp til underpris

Om ansattes kjøp av aksjer til underpris, se emnet «[Aksjer – ansattes erverv til underpris](#)».

N-1-6.2 Arbeidstøy

Om helt eller delvis fritt arbeidstøy, se emnet «[Arbeidstøy mv.](#)».

N-1-6.3 Avis

Om helt eller delvis fri avis, se emnet «[Aviser og nyhetstjenester](#)».

N-1-6.4 Barnehage

Ansattes bruk av bedriftsbarnehage er ikke skattepliktig såfremt det betales maksimalpris med eventuelt tillegg for mat og aktiviteter i barnehagen. Betales det mindre enn maksimalpris i

annen barnehage, og dette skyldes at arbeidsgiver yter tilskudd til barnehagen, er differansen mellom det den ansatte betaler og maksimalprisen skattepliktig.

N-1-6.5 Bedriftshelsetjeneste

Om fri bedriftshelsetjeneste, se [pkt. 6.23](#).

N-1-6.6 Bedriftshytte

Om skattereglene ved bruk av bedriftshytte, se emnet «[Velferdstiltak](#)».

N-1-6.7 Bedriftskantine

Om rimelig mat i bedriftskantine, se emnet «[Velferdstiltak](#)».

N-1-6.8 Behandlingsutgifter og behandlingsforsikring ved sykdom eller skade

Arbeidsgivers dekning av ansattes kostnader til behandling av sykdom eller skade er skattepliktig som lønn. Det samme gjelder arbeidsgivers dekning av behandlingsforsikring (helseforsikring). Om verdsettingen i slike tilfeller, se [pkt. 4.2.5](#).

Kostnader til behandling mv. hvor dekningen fra arbeidsgiver skattlegges hos arbeidstaker, kan etter omstendighetene medføre rett til særfradrag for sykdomskostnader, se emnet «[Særfradrag – sykdom eller svakhet](#)».

Om fordel ved å delta i ordning med bedriftshelsetjeneste, se [pkt. 6.23](#).

N-1-6.9 Betalingskort

Det er ikke skatteplikt for fordel ved redusert årsavgift på betalingskort, herunder kredittkort, eller fordel ved helt eller delvis dekning av årsavgiften når det er et tjenstlig behov for kortet, og den private bruken ikke påfører arbeidsgiver ekstra kostnader. Se FSFIN § 5-15-5 syvende ledd.

N-1-6.10 Bil

Om skattlegging av fri bil, se emnet «[Bil – privat bruk](#)».

N-1-6.11 Bolig

Om skattlegging ved helt eller delvis fri bolig, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)».

Om skattlegging av fritt losji, se [pkt. 6.28](#).

N-1-6.12 Bonusytelser

Oppnår skattyter bonusytelser fra, f.eks. flyselskap, hotell mv. som følge av opptjening av bonuspoeng mv. på yrkesreiser og besøksreiser hvor arbeidsgiver har dekket kostnadene, skattlegges verdien av bonusytelsen som lønn dersom ytelsen benyttes privat. Bonusytelsen kan for eksempel gjelde fritt weekendopphold på hotell eller fri flyreise.

N-1-6.13 Brillor

Fordel ved helt eller delvis fri brillor med spesialtilpassede brilleglass med rimelig innfatning til bruk ved dataskjerm, er ikke skattepliktig for arbeidstaker dersom behovet for slike brillor er godtgjort av lege/optiker.

N-1-6.14 Campingvogn

Om skattlegging av helt eller delvis fri campingvogn, se emnet «[Campingvogner](#)».

N-1-6.15 Datautstyr

N-1-6.15.1 Generelt

Arbeidsgiver kan finansiere arbeidstakers private bruk av datautstyr på følgende måter:

- Datautstyr som eies eller leases av arbeidsgiveren utplasseres hjemme hos arbeidstakeren.
- Arbeidsgiveren refunderer arbeidstakers kostnader til å kjøpe eller lease eget datautstyr.
- Arbeidsgiveren overfører eiendomsretten til datautstyr til arbeidstakeren.

Fordel ved bruk av datautstyr som eies eller leases av arbeidsgiver er i utgangspunktet skattepliktig inntekt, men kan være skattefri etter nærmere regler i FSFIN § 5-15-4. Denne skattefri-

taksordningen gjelder ikke i de to sistnevnte tilfellene, hvor arbeidstaker selv eier eller leaser datautstyret.

Arbeidsgivers dekning av kostnader til bruk av internett, bredbånd mv. omfattes av reglene om elektronisk kommunikasjon og faller således utenfor hjemme-PC-ordningen, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

N-1-6.15.2 Arbeidsgivers utplassering av datautstyr hos arbeidstaker

Fordel ved arbeidstakers private bruk av datautstyr utplassert av arbeidsgiver er skattefri når utplasseringen er begrunnet i tjenstlig bruk, se FSFIN § 5-15-4. Reglene gjelder hvor arbeidsgiver eier eller leaser det utplasserte datautstyret og den ansatte er yrkesaktiv i hele perioden hjemme-PC-ordningen varer.

Med «datautstyr» menes datamaskin, programvare og uselvstendig tilleggsutstyr. Med datamaskin menes stasjonær PC, bærbar PC og nettbrett. Med «uselvstendig tilleggsutstyr» menes datautstyr som ikke har en selvstendig funksjon uten at det er knyttet opp til datamaskinen, for eksempel skriver eller skanner.

Privat fordel ved bruk av selvstendig tilleggsutstyr faller utenfor hjemme-PC-ordningen, og anses normalt som skattepliktig inntekt. Dette gjelder for eksempel kamera, videokamera og musikkspiller. Hvis slikt utstyr har karakter av arbeidsredskaper for den ansatte, skattlegges ikke sporadisk privat bruk.

Med «tjenstlig bruk» menes all bruk som leder til leveranse av tekster, beregninger, tegninger, timelister og andre maskinelle produkter til arbeidsgiveren, samt øvelsesbruk med sikte på økt ferdighet til å utøve slik produksjon. Øvelsesbruk må være egnet til å gi arbeidstakeren en IT-kompetanse som arbeidsgiveren har nytte av i den ansattes nåværende stilling, eller fremtidige stilling i samme selskap eller konsern når det foreligger konkrete holdepunkter for et slikt skifte av stilling. Det settes ikke noen grense for øvelsesbruk ved at arbeidstakeren anses utlært, se FIN 8. februar 2000 i Utv. 2000/552. Vilkåret om tjenstlig bruk gjelder for hver enkelt del/funksjon av utstyret. Vilkåret setter dermed grenser for hvilke typer datautstyr/funksjoner som kan utplasseres uten beskatning av eventuell privat fordel.

N-1-6.15.3 Overdragelse av eiendomsretten til datautstyr brukt i arbeidsforhold

Skattefritaksregelen i FSFIN § 5-15-4 om arbeidsgivers utplassering av datautstyr hos arbeidstaker, omfatter ikke helt eller delvis vederlagsfri overføring av eiendomsretten til utstyret til arbeidstakeren. Spørsmålet om skatteplikt avhenger av om kostnadene ville vært fradragsberettigede om arbeidstakeren hadde kjøpt utstyret selv. Som utgangspunkt vil hovedformålet med anskaffelsen være avgjørende. Om denne vurderingen, se emnet «Bilig – hjemmekontor mv.», pkt. 3.2.

Hvis datautstyret først er utlånt av arbeidsgiver, og arbeidstaker senere ønsker å overta eiendomsretten fra arbeidsgiver (eventuelt finansieringsselskap), må hovedformålsvurderingen foretas på overdragelsestidspunktet. Hvis hovedformålet er privat bruk, vil det foreligge en skattepliktig fordel hvis arbeidstaker betaler et lavere vederlag enn markedsverdi. For brukt datautstyr, har Skattedirektoratet fastsatt veiledende satser som normalt kan legges til grunn ved verdsettingen, se takseringsreglene § 1-2-16.

N-1-6.16 Elbillader hjemme hos arbeidstaker

Om skattemessig behandling av arbeidsgivers dekning av kostnader til installasjon og/eller drift av elbillader hjemme hos arbeidstaker, se emnet «Bil – privat bruk», pkt. 12.3.1.

N-1-6.17 Elektrisk kraft

Helt eller delvis fri elektrisk kraft i arbeidsforhold er skattepliktig naturalytelse. Verdien settes til prisen i sluttbrukermarkedet for private husholdninger. Dette gjelder også om arbeidsgiver har avtaler med kraftleverandør som gjør at innkjøpsprisen er lavere. Om ladestasjon til el-bil ved arbeidsstedet, se pkt. 6.32.

Når fri elektrisk kraft medfølger som en tilleggsytelse til fri bolig, skal fordelene verdsettes sammen med boligen på forskuddsstatiet og medregnes i trekkgrunnlaget. Se emnet «Bilig – fri bolig».

N-1-6.18 Sykkel herunder elsykkel – privat bruk

Verdien av helt eller delvis fri privat bruk av sykkel, herunder el-sykkel, stilt til disposisjon av eller gjennom arbeidsgiver, er skattepliktig inntekt. Fordelen settes til leieverdien på det åpne markedet for tilsvarende sykkel med tilsvarende vilkår. Sporadisk bruk skattlegges ikke.

N-1-6.19 Forsvarets dekning av besøksreiser

Forsvarets dekning av inntil to besøksreiser årlig for personer som nevnt i «Bestemmelser for transporttjenesten i Forsvaret» (BTF 4-002), regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. FSFIN § 5-15-5 åttende ledd.

N-1-6.20 Fritidsbåt

Om skattlegging av helt eller delvis vederlagsfri bruk av fritidsbåt, se emnet «Fritidsbåter» og emnet «Velferdstiltak».

N-1-6.21 Gaver

Gaver i arbeidsforhold er i utgangspunktet skattepliktig. Etter FSFIN § 5-15-1 gjelder det skattefritak for visse oppmerksomhetsgaver. I tillegg er det i arbeidsforhold skattefritak for gaver til en verdi av inntil kr 5 000 per år. Utenfor ansettelsesforhold er det skattefritak for erkjenningsgave på kr 500. Nærmere om dette, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.». Om skattefritak for personalrabatter, se [pkt. 5](#).

N-1-6.22 Helsestudio, treningssenter mv.

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til helsestudio, treningssenter mv., se emnet «Velferdstiltak».

N-1-6.23 Helsetjeneste**N-1-6.23.1 Generelt**

Arbeidstakers fordel ved å delta i bedriftshelsetjeneste/bedriftslegeordning er ikke skattepliktig når ordningen hovedsakelig omfatter forebyggende helseundersøkelser (dvs. avverge sykdom, belastningsskader mv.) og ikke behandling av sykdom mv. Mindre, kurative tiltak (reseptutstedelse mv.) som ledd i en ellers vanlig forebyggende bedriftshelsetjeneste (småkurativ behandling) er skattefrie. Det samme gjelder behandling av yrkesskader, dvs. skader som er forårsaket av arbeidet. Tilbys det kurativ behandling klart ut over det vanlige for bedriftshelsetjenester, vil fordelene være skattepliktige. Se FIN 12. november 1998 i Utv. 1998/1402. Det vises til [arbeidsmiljøloven og forskrift 6. desember 2011 nr.1360 om administrative ordninger på arbeidsmiljølovens område](#). Henvisningen til forskriften innebærer blant annet at det stilles krav om at eventuelle forebyggende tiltak er spesifikt rettet inn mot risiko for helsefare på den konkrete arbeidsplassen. F.eks. vil kreftscreening av de ansatte i en bedrift der det ikke foreligger noen spesielle risikofaktorer, ikke anses å være ledd i en vanlig forebyggende bedriftshelsetjeneste, se BFU 7/2012.

Om når arbeidsgiver betaler medlemskap i privat medisinsk senter for arbeidstakere, se FIN 15. oktober 1990 i Utv. 1990/1092.

Om skattefrie treningsordninger, se [pkt. 6.40](#) og emnet «Velferdstiltak», [pkt. 3.12](#).

N-1-6.23.2 Spesielt om helsetjenester knyttet til smittsomme sykdommer

Kurativ behandling og andre helsetiltak som ellers er skattepliktige, jf. [pkt. 6.23.1](#), er likevel ikke skattepliktige når tiltaket er knyttet til pandemier og andre smittsomme sykdommer, og tiltaket klart er begrunnet i å holde aktiviteten i virksomheten i gang og å redusere smittefaren, se [Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 31. mars 2020](#) i Utv. 2020/685. Det legges videre til grunn at arbeidsgiver er nærmest til å vurdere om ytelsen er begrunnet i opprettholdelse av driften og reduksjon av smitte.

N-1-6.23.3 Skattefrihet for arbeidsgivers dekning av kostnader til visse vaksiner

Med virkning fra og med inntektsåret 2021 er det gitt en egen bestemmelse i FSFIN § 5-15-9 om skattefritak for arbeidsgivers dekning av influensavaksine samt vaksine mot pandemier og andre smittsomme sykdommer med stor negativ virkning for samfunnet. Dette har imidlertid

ingen praktisk betydning for vaksine mot Covid-19, da slik vaksine er gratis for hele befolkningen.

N-1-6.24 Hjemmekontor, inventar/utstyr

Om utplassering av inventar og utstyr til hjemmekontor, se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)», pkt. 3.

N-1-6.25 Kantine

Om rimelig mat i bedriftskantine, se emnet «[Velferdstiltak](#)».

N-1-6.26 Kontingenter

Om fordel ved at arbeidsgiver dekker arbeidstakers foreningskontingenter, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

N-1-6.27 Kost

N-1-6.27.1 Hovedregel

Fordel ved helt eller delvis fri kost i arbeidsforhold er som hovedregel skattepliktig. Dette gjelder også for pendlere som får kosten dekket etter regning eller administrativ forpleining under arbeidsopphold utenfor hjemmet. Den skattepliktige fordelene tilsvarer kostbesparelsen i hjemmet. Skatteplikten omfatter likevel ikke fordel ved fri kost under yrkesopphold, se nedenfor.

Skattedirektoratet fastsetter satser for fri kost og losji og for kostbesparelse, se satsforskriften § 6. Satsene finnes under «[satser](#)» på [Skatteetaten.no](#). Satsen for fri kost (alle måltider) og kostbesparelse er den samme. Disse satsene skal benyttes i arbeidsgiverens lønnsregnskap. Verdien av ytelsen fremkommer derfor direkte av lønnsregnskapet og skal innrapporteres. Det skal derfor ikke gjøres tillegg til den innrapporterte lønnen for verdien av slike ytelser ved fastsettingen.

Dersom verdsettelse etter satsene i særlige tilfeller vil virke åpenbart urimelig, kan ytelsen settes noe lavere ved fastsettingen av skattegrunnlaget. Slike fravik forutsettes bare å skulle foretas i helt spesielle tilfeller, f.eks. dersom lønnstakeren har en uvanlig stor familie som alle har hatt fri kost hos lønnstakerens arbeidsgiver. Totalbeløpet for fri kost etter satsene kan da bli urimelig høyt, sammenlignet med hva det ville ha vært i egen husholdning. Satsen for kostbesparelse i hjemmet skal ikke fravikes selv om skattyter har sitt hjem i et annet land hvor levekostnadene avviker vesentlig fra det norske nivået, se HRD i Utv. 2015/2115 (Rt. 2015/1239) (Ventor). Om fri kost, se nærmere emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 9.1.1.

N-1-6.27.2 Unntak, kost i møte/kurs

Mat på møter/kurs kan serveres skattefritt til både interne og eksterne deltakere. Det forutsettes at kostnadene til serveringen er rimelige sett i sammenheng med det aktuelle møtet/kurset. Fritt måltid skal redusere eventuell skattefri kostgodtgjørelse, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 11.2.11 og emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)», pkt. 4.3.4.

N-1-6.27.3 Unntak, kost til frivillige

Fri kost til frivillige regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. FSFIN § 5-15-8 første punktum. Dette vil for eksempel gjelde for personer som yter frivillig innsats på eldrecentre, idrettsarrangementer mv. Skattefriheten gjelder ikke for frivillige som også mottar annen skattepliktig godtgjørelse ved slik aktivitet, jf. FSFIN § 5-15-8 annet punktum.

N-1-6.27.4 Unntak, kost på tjenestereise/under yrkesopphold

Fordel ved kostbesparelse i hjemmet/fri kost ved opphold på tjenestereiser/yrkesopphold er ikke skattepliktig når kosten dekkes etter regning eller ved administrativ forpleining (dette gjelder ikke under pendleropphold), jf. FSFIN § 5-15-5 femte ledd. Skattefriheten gjelder selv om skattyter benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere i sktl. kap. 20 eller får 10 % standardfradrag for utenlandske sjøfolk eller sokkelarbeidere.

I arbeidsforhold skal antall døgn med helt eller delvis fri kost på tjenestereise/yrkesopphold innrapporteres.

Om kostbesparelse i forbindelse med kostgodtgjørelse, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

Om skillet mellom yrkesopphold og pendleropphold utenfor hjemmet, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

N-1-6.27.5 Unntak, kost på skip og sokkelinnretning

Verdien av fri kost for sjøfolk om bord på skip er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e. Om fritt opphold om bord på sokkelinnretning på kontinentalsokkelen, se emnet «[Sokkelarbeidere](#)».

N-1-6.28 Losji

I utgangspunktet er verdien av fritt losji i arbeidsforhold skattepliktig inntekt. Fritt losji på tjenestereise/yrkesopphold er ikke skattepliktig. Det samme gjelder fritt losji for sjøfolk om bord på skip og for sokkelarbeidere på sokkelinnretning, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Fri bolig/fritt losji for pendlere blir i praksis heller ikke skattlagt dersom vedkommende ville hatt krav på fradrag for kostnader til losji. Om når pendler har krav på fradrag, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

Om skatteplikt for fritt losji for utenlandske arbeidstakere som ikke er på tjenestereise/yrkesopphold, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.

Om verdsetting av fri bolig, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)». Om verdsetting av fritt losji, se Skattedirektoratets satser. Satsene finnes på [skatteetaten.no](#).

N-1-6.29 Lån i arbeidsforhold

Om rimelige lån i arbeidsforhold, se emnet «[Lån i arbeidsforhold](#)».

N-1-6.30 Minstefradrag

Skattepliktige naturalytelser i arbeidsforhold inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradrag.

N-1-6.31 Overtidsmat

Hvis arbeidstaker arbeider minst 10 timer sammenhengende utenfor hjemmet, kan arbeidsgiver skattefritt dekke faktiske kostnader til overtidsmat begrenset til kr 200, jf. FSFIN § 5-15-5 annet ledd. Beløpsgrensen er den samme uavhengig av om arbeidsgiver kjøper inn måltidet og tilbyr det som en naturalytelse, eller om den ansatte selv kjøper inn måltidet og får kostnadene refundert av arbeidsgiver mot dokumentasjon.

N-1-6.32 Parkeringsplass ved arbeidsstedet

Når arbeidsgiver stiller parkeringsplass ved arbeidsstedet til disposisjon for arbeidstaker, skattlegges ikke dette i praksis. Dette gjelder selv om arbeidsgiver leier parkeringsplassen og selv om arbeidstakeren ikke har behov for bil i arbeidet/yrket. Det samme gjelder ladestasjon til elbil som arbeidsgiver stiller til disposisjon for arbeidstaker ved arbeidsstedet. Hvis arbeidstaker selv betaler for parkeringen eller bruken av ladestasjon, og arbeidsgiver refunderer kostnadene, er refusjonsbeløpet skattepliktig lønnsinntekt.

N-1-6.33 Personalrabatt

Om når personalrabatt er skattefri, se [pkt. 5](#).

N-1-6.34 Piggdekkgebyr

Arbeidsgivers dekning av kostnader til piggdekkgebyr likestilles med dekning av kostnader til bompenger, se [pkt. 6.36.2](#). For arbeidstaker som bor utenfor det avgiftsbelagte området gjelder dette fullt ut. For arbeidstaker som bor innenfor det avgiftsbelagte området vil arbeidsgivers dekning i utgangspunktet anses som lønn, med mindre den kan anses som utgiftsgodtgjørelse.

N-1-6.35 Regnskapsfører, arbeidsgivers dekning av autorisasjonsgebyr for ansatte regnskapsførere

Arbeidsgivers dekning av autorisasjonsgebyr for en ansatt regnskapsfører utløser ikke fordelsbeskatning hos den ansatte. Arbeidsgivers refusjon eller utgiftsgodtgjørelse for slikt autorisasjonsgebyr vil følge nettometoden, jf. sktl. § 5-11.

N-1-6.36 Reiser

N-1-6.36.1 Private reiser – generelt

Dekker arbeidsgiveren kostnadene ved arbeidstakerens private reiser, er dette i utgangspunktet skattepliktig arbeidsinntekt for den ansatte. Det samme gjelder hvor arbeidsgiveren stiller transportmiddel til arbeidstakerens disposisjon, eller der arbeidsgiveren anskaffer billetter til offentlig kommunikasjon til den ansatte, se pkt. 6.36.2 og pkt. 6.36.3. Som privat reise anses også reise mellom hjem og fast arbeidssted. Om arbeidsgivers dekning av kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10. Om bruk av arbeidsgivers bil til arbeidsreiser, se emnet «Bil – privat bruk», pkt. 5.

N-1-6.36.2 Private reiser – enkeltbilletter, klippekort, bompenger, fergekostnader o.l.

Reisekostnader som arbeidsgiver dekker, (f.eks. buss-/togbillett, bompenger, fergekostnader) i form av enkeltbillett/klippekort/verdikort, er skattepliktig arbeidsinntekt når billettene mv. brukes av arbeidstakeren til privatturer, herunder reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser). Kostnader til klippekort, verdikort e.l. må i denne forbindelse fordeles forholdsmessig mellom privat bruk og yrkesbruk. Det kan ses bort fra mindre faktiske fordeler ved privat bruk av klippekort/verdikort.

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til besøksreise som naturalytelse i form av f.eks. enkeltbillett/klippekort/verdikort, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet», pkt. 6.5.

Dekning av kostnader på yrkesreise er som hovedregel skattefri også for personer som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

N-1-6.36.3 Private reiser – arbeidsgiver dekker månedskort, årskort o.l.

Dekker arbeidsgiver abonnement, f.eks. månedskort/årskort til kollektivtransport (f.eks. buss, tog eller ferge) og/eller bompenger for arbeidstaker og/eller arbeidstakers bil, og kortet brukes både til yrkesformål og av arbeidstakeren privat, skal omsetningsverdien i sluttbrukermarkedet anses skattepliktig

- i sin helhet hvis skattyter bruker kortet til daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)
- for en skjønnsmessig andel hvis skattyter i noen utstrekning bruker kortet til private reiser, herunder sporadisk kjøring med bil mellom hjem og fast arbeidssted. Fordelen kan normalt settes til 50 % av omsetningsverdien i sluttbrukermarkedet. Hvis reisene lar seg identifisere, kan eksakt fordeling foretas.

Brukes abonnementet hovedsakelig i forbindelse med yrkesreiser og skattyter ikke bruker abonnementet på vei til eller fra fast arbeidssted (arbeidsreise), vil fordelene normalt være så liten at den kan ses bort fra.

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til besøksreise som naturalytelse i form av månedskort, årskort og lignende eller kort som gjelder for et ubegrenset antall reiser med fly for et angitt tidsrom, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet», pkt. 6.5.

N-1-6.36.4 Private reiser – rabatterte billetter, månedskort o.l.

Rabatt som arbeidstaker oppnår på billetter til offentlige kommunikasjonsmidler mv., anses som en skattepliktig fordel hvis det er tilstrekkelig sammenheng mellom fordelene og arbeidsforholdet. Slik sammenheng kan foreligge selv om arbeidsgiveren ikke har betalt noe for rabatten. Fordelen vil f.eks. være skattepliktig hvis arbeidsgivers forhandlingsstyrke eller posisjon har vært avgjørende for oppnåelsen av rabatten, se FIN 8. oktober 2007 i Utv. 2007/1575. Se også SKD 17. desember 2016 i Utv. 2017/1426 om rabatterte periodebilletter. Skatteplikt ble ansett å foreligge hvor rabatten ble oppnådd som følge av et samarbeid mellom arbeidsgi-

ver og offentlige myndigheter og hvor også arbeidsgiver betalte et mindre beløp pr. ansatt. Nærmere om kravet til tilknytning, se [pkt. 2.2](#).

Skatteplikt vil ikke oppstå hvis tilsvarende rabatt lett kan oppnås uavhengig av arbeidsforholdet, f.eks. ved medlemskap i ulike foreninger.

N-1-6.36.5 Feriereiser mv. for ansatte

Fordel ved at arbeidsgiver dekker feriereiser og andre privatreiser for ansatte, eventuelt med familie, er skattepliktig inntekt for den ansatte, se imidlertid [pkt. 6.36.7](#). Dette gjelder også slike reiser med billetter uten begrensning av hvor mange reiser som kan foretas, som f.eks. årskort, «Travel Pass Unlimited» og lignende ordninger. Eventuell fordel for den ansatte beregnes på samme måte som ved forskuddstrekket, jf. Skattebetalingsforskriften § 5-8-30 første ledd bokstav d). Fordelen fastsettes dermed med utgangspunkt i «normal rabattpris som oppnås i reiseselskapet for tilsvarende reise». Standarden på reisen, f.eks. om årskortet gjelder reiser på «business class» eller ikke, har betydning for verdsettingen. Det er derimot ikke nødvendig å ta høyde for at noen flybilletter kan refunderes og har fleksibelt avreisetidspunkt, mens andre flybilletter ikke har disse egenskapene. Dersom årskortet brukes hovedsakelig i forbindelse med yrkesreiser, og den enkelte reise er av lav verdi (f.eks. reiser lokalt med buss), vil verdien av enkeltstående privatreiser være så lav at den kan ses bort fra.

Om avgrensning mot skattefrie velferdstiltak, se emnet «[Velferdstiltak](#)». Om avgrensning mot studiereiser mv., se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

Det foreligger også skatteplikt hvis arbeidsgiver dekker ekstrakostnader ved reise og forlenget opphold i forbindelse med privatreise som følge av uforutsette omstendigheter, som for eksempel innstilte flyavganger, se SKD 11. mai 2010 i Utv. 2010/866. Dette gjelder selv om hjemreisen skjer i arbeidsgivers interesse.

Blir arbeidstaker kalt hjem fra privatreise tidligere enn planlagt pga. forhold hos arbeidsgiver, anses hjemreisen som tjenestereise. Arbeidsgivers dekning av merkostnader som følge av dette er skattefritt. Eventuell dekning utover dette er skattepliktig.

Et annet eksempel er hvor arbeidsgiver dekker arbeidstakers faktiske kostnader (avbestillingsgebyr e.l.) knyttet til kansellering av en bestilt feriereise fordi arbeidsgiver ønsker at arbeidstakeren flytter ferien til et annet tidsrom enn tidligere avtalt. Slik kostnadsdekning er ikke skattepliktig, da dette er faktiske kostnader som arbeidstaker er blitt påført som en direkte følge av arbeidsgivers omdisponeringer.

N-1-6.36.6 Utvidet opphold under tjenestereise

Dekker arbeidsgiver et utvidet (privat) opphold på en tjenestereise, skattlegges ikke dette dersom følgende vilkår er oppfylt

- tjenestedelen av reisen er av minst to dagers varighet
- utvidelsen omfatter bare inntil 2 døgn ekstra
- arbeidsgiver betaler ikke mer for reisen med et slikt utvidet opphold enn for en tilsvarende kortere, ren tjenestereise

Har arbeidsgiveren hatt merkostnader i forbindelse med utvidet opphold i forhold til hva den kortere tjenestereisen ville ha kostet, er merkostnaden skattepliktig for den ansatte. Om grensen mot feriereiser, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

Dekning av kostnader til utvidet opphold på tjenestereise som følge av uforutsette omstendigheter, for eksempel innstilte flyavganger, er ikke skattepliktig, se blant annet SKD 11. mai 2010 i Utv. 2010/866.

N-1-6.36.7 Private reiser, ansatte i trafikkelskaper o.l.

Etter praksis fra skatteforvaltningen skulle ansatte i trafikkelskaper o.l. til og med inntektsåret 2020 ikke skattlegges for gratis eller billige privatreiser med selskapets egne transportmidler. Dette gjaldt f.eks. ansatte i togselskaper, i private eller offentlige selskaper som driver rutebil-, båt- eller flytrafikk. Se også [pkt. 5](#).

Med virkning fra og med 1. januar 2021 opphørte praksisen med skattefrihet for privatreiser for ansatte i trafikkelskaper o.l. Reglene i FSFIN § 5-15-3 om personalrabatter gjelder fra og med 1. januar 2021 også for ansatte som benytter transporttjenester som omsettes hos arbeidsgiver eller konsernselskap.

Reglene om personalrabatter omfatter imidlertid inntil videre ikke arbeidsgivers besørgelse av arbeidsreiser. Dette gjelder også om arbeidstakeren reiser gratis eller med rabatt på transportmidler i persontransportvirksomhet som utøves av arbeidsgiver eller konsernselskap, se også emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)».

N-1-6.36.8 Besøksreiser

Om arbeidsgiveres dekning av kostnader til besøksreise, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet» og emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet».

N-1-6.36.9 Feriereiser, pensjonister

Feriereiser som dekkes av en pensjonists tidligere arbeidsgiver er skattepliktig for mottakeren.

N-1-6.36.10 Feriereiser, belønning

I en del tilfeller mottar forhandlere eller deres ansatte feriereiser som belønning fra forretningsforbindelser. Om behandling av slike reiser, se emnet «Velferdstiltak», pkt. 3.9 og emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.», pkt. 6.2.

N-1-6.37 Røykeavvenningskurs

Fordel ved at arbeidsgiver arrangerer/refunderer kostnader til røykeavvenningskurs for de ansatte er skattefri, se FSFIN § 5-15-5 niende ledd.

N-1-6.38 Sikkerhetstiltak finansiert av arbeidsgiver

Etter FSFIN § 5-15-5 tolvte ledd er følgende sikkerhetstiltak finansiert av arbeidsgiver skattefrie:

- utgifter til skjermet transport, se FSFIN § 5-15-5 tolvte ledd bokstav a. Skattefritaket gjelder også nødvendig sikkerhetskjøring som ikke skjer i tilknytning til arbeid/tjeneste, se Prop.1 LS (2016–17) pkt. 17
- utgifter til installasjon av sikkerhetstiltak i ansattes bolig eller fritidsbolig, se FSFIN § 5-15-5 tolvte ledd bokstav b. Dette kan f.eks. være særskilte avanserte alarmanlegg, se Prop. 1 LS (2016–17) pkt. 17
- utgifter til særlig sikker bolig, se FSFIN § 5-15-5 tolvte ledd bokstav c.

Reglene omfatter både arbeidstakere og personer som innehar valgte verv og ombud. Det innebærer at personer som er folkevalgt eller innehar f.eks. styreverv skal behandles på samme måte som personer som er ansatt. Se Prop. 1 LS (2016–17) pkt. 17.

Skattefrihet for arbeidsgiverfinansierte sikkerhetstiltak gjelder bare når disse er tilrådd av politiet eller av Politiets sikkerhetstjeneste. Tilrådingen må gjelde en angitt enkeltperson og eventuelt personer i samme husstand. Tilrådingen må også angi hva sikkerhetstiltaket skal bestå av og for hvilket tidsrom det skal gjelde. Se FSFIN § 5-15-5 tolvte ledd bokstav c, annet og tredje punktum.

For tiltak til særlig sikker bolig, jf. FSFIN § 5-15-5 tolvte ledd bokstav c, er det et vilkår for skattefritak at den ansatte med sin husstand disponerer en egen privat bolig i tillegg, og ikke har skattepliktig leieinntekt av denne etter sktl. § 7-2 første ledd. Dersom dette vilkåret ikke er oppfylt, skal Skattedirektoratet fastsette verdien av den private fordel. Se FSFIN § 5-15-5 tolvte ledd bokstav c, fjerde og femte punktum.

N-1-6.39 Telefon

Om fordel ved fri telefon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

N-1-6.40 Treningsordninger mv.

Fordel ved at arbeidsgiver finansierer treningsordninger mv. for ansatte er i utgangspunktet skattepliktig som lønn.

For bedrifter som har yrkesgrupper med spesielt belastende arbeidsoppgaver, vil treningsordninger mv. som på profesjonelt grunnlag har til hensikt å forebygge skader og sykdom, samt å forebygge belastningslidelser blant de ansatte i bedriften og som gjennomføres i samarbeid med fysioterapeuter e.l., kunne gjennomføres uten fordelsbeskatning for de ansatte. For at slike ordninger ikke skal innebære skattepliktig fordel for de ansatte, er det en forutsetning at

det er en reell sammenheng mellom arbeidssituasjonen og treningsopplegget mv. Videre er det en forutsetning at treningsordningen mv. ikke omfatter mer og flere treningsformer enn det som er nødvendig for å forebygge arbeidsfremkalt skader og sykdom hos den ansatte. Også behandling/massasje som er rettet mot å redusere muskelspenninger mv., vil i konkrete tilfeller kunne være tiltak for å forebygge skader og belastningslidelser som er forårsaket av selve arbeidssituasjonen, se [BFU 60/2007](#).

Generelle treningsordninger uten spesialtilpasset treningsprogram for den enkelte ansatte og uten aktiv oppfølging av fysioterapeut eller lignende under treningen, vil falle utenfor skattefritaket. Slike tilbud må anses å ivareta den ansattes egne behov og ønske om å trene.

Om når treningsordning kan anses som rimelig velferdstiltak, se emnet «[Velferdstiltak](#)», pkt. 3.12.

N-1-6.41 Velferdstiltak

Om skattlegging av velferdstiltak, se emnet «[Velferdstiltak](#)».

N-1-6.42 Utdanning

Om arbeidsgiver som etablerer utdanningstilbud til arbeidstaker, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til utdanning for arbeidstakers ektefelle og barn, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)», pkt. 10.

N-1-7 Lønnsrapportering av naturalytelser

Skattepliktige naturalytelser skal innrapporteres etter reglene i a-opplysningsloven, se sktflv. § 7-2 første ledd. Også enkelte skattefrie naturalytelser skal innrapporteres. Nærmere om innrapporteringsplikten, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktflv. § 7-2.

N-1-8 Arbeidsgiveravgift

Trekkpliktige naturalytelser inngår i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)».

O-1 Opphavsretter

- Sktl. § 4-2 første ledd bokstav e, § 5-20 første ledd bokstav c og d og § 9-7
- Endringslov 13. desember 2013 nr. 117 III

O-1-1 Generelt

En opphavsrett er en eksklusiv rett til utnyttelse av et åndsverk. Når Skatte-ABC benytter begrepet opphavsretter, menes forfatter- og andre kunstnerrettigheter samt patentrettigheter.

O-1-2 Formuen

Verdien av en opphavsrett formuesbeskattes ikke hos den som har opparbeidet/skapt verdien, se sktl. § 4-2 første ledd bokstav e. Derimot skal verdien formuesbeskattes hos en skattyter som har ervervet opphavsretten ved kjøp, arv e.l. jf. hovedregelen i sktl. § 4-1.

O-1-3 Inntekten

O-1-3.1 Opphaveren

Inntekt ved utnyttelse av opphavsrett er alltid skattepliktig for opphaveren. Dette gjelder enten inntekten erverves suksessivt eller som engangsvederlag. Inntekten kan være skattepliktig som kapitalinntekt, jf. sktl. § 5-20 første ledd bokstav c og d. Inntekt av opphavsrett kan etter omstendighetene også være knyttet til virksomhet, eller være en virksomhet i seg selv, jf. sktl. § 5-30. Om virksomhetsbegrepet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

Om tidfesting av fradrag for kostnader i forbindelse med forsknings- og utviklingsarbeid som kan gi, eller har gitt et resultat som det vil knytte seg en opphavsrett til, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag](#)».

Om beregnet personinntekt, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», særlig [pkt. 5.12](#). Om fordeling av personinntekten over tre år i visse tilfeller, se emnet «[Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år](#)».

O-1-3.2 Arvinger

O-1-3.2.1 Opphavsrett ervervet ved dødsfall

For opphavsretter mottatt ved arv etter dødsfall skal enearving, dødsbo og gjenlevende ektefelle/samboer tre inn i avdødes skatteposisjoner som knytter seg til opphavsretten, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Tilsvarende gjelder for den som erverver opphavsretten ved utlodning fra dødsbo, jf. sktl. § 9-7 annet ledd. Se nærmere emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 2](#). Hvis opphavsretten inngikk i virksomhet hos avdøde, vil inntekt innvunnet før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet, være personinntekt for enearving og gjenlevende i uskifte som trer inn i avdødes rettigheter og plikter etter sktl. § 9-7 første ledd. Inntekt som er skattepliktig hos dødsbo vil aldri være personinntekt. Er inntekten innvunnet før dødsfallet og tidfestingen skjer etter at arving har overtatt opphavsretten ved utdeling fra dødsboet, anses inntekten som personinntekt for arvingen. Nærmere om inntekt innvunnet før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 2.5](#).

Inntekt ved utnyttelse av opphavsrett som innvinnes etter dødsfallet, vil være skattepliktig på vanlig måte for enearving, dødsbo, gjenlevende ektefelle/samboer og arving som overtar opphavsretten på skifte. Inntekt av opphavsretten vil være personinntekt for enearving, gjenlevende ektefelle/samboer eller arving som har overtatt opphavsretten, hvis den inngår i en virksomhet som etterkommeren driver. Hvorvidt inntekt av arvet opphavsrett skal anses som virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt, beror på en konkret vurdering av arvingens/gjenlevende ektefelles aktivitet knyttet til opptjeningen/innvinningen av inntektene. Nærmere om avgrensning mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», [pkt. 3.3](#).

O-1-3.2.2 Opphavsrett ervervet ved dødsfall før 2014

Inntekt av opphavsretter som er mottatt ved arv etter dødsfall som skjedde før 2014 er skattepliktig i den utstrekning inntekten overstiger inngangsverdien ved arvefallet, jf. endringslov 13. desember 2013 nr. 117 VIII sjetten avsnitt. Dette gjelder både inntekt på kontrakter som opphaveren selv har inngått og inntekt på kontrakter som arvingene har inngått, jf. HRD i Utv. 1982/572 (Rt. 1982/1301). Se nærmere emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 6](#).

O-1-3.3 Gave og gavesalg

O-1-3.3.1 Opphavsrett ervervet ved gave/gavesalg

Skatteposisjoner som knytter seg til opphavsrett som er ervervet ved gave/gavesalg, skal i utgangspunktet videreføres hos gavemottakeren/kjøperen, se sktl. § 9-7 tredje ledd. Spesielt om korrigering hos kjøperen for eventuell skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap hos selgeren i gavesalgstilfellene, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 5.4](#). Inntekt ved utnyttelse av opphavsrett vil være personinntekt hvis den inngår i en virksomhet som mottakeren driver. Nærmere om avgrensning mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», [pkt. 3.3](#).

O-1-3.3.2 Opphavsrett ervervet gave/gavesalg før 2014

Inntekt av opphavsretter som er mottatt ved gave eller gavesalg før 2014 er skattepliktig i den utstrekning inntekten overstiger inngangsverdien ved ervervet, jf. endringslov 13. desember 2013 nr. 117 VIII sjetten avsnitt. Dette gjelder både inntekt på kontrakter som opphaveren selv har inngått og inntekt på kontrakter som mottakeren har inngått. Se nærmere emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», [pkt. 7](#).

O-1-3.4 Avskrivning

Om adgang til å avskrive opphavsretter, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

P-1 Partiskatt

P-1-1 Inntekt

Godtgjørelse som medlemmer av folkevalgte organer mottar for utførelse av verv som representant for organet, f.eks. som representanter i bystyre, kommunestyre mv., er for medlemmet skattepliktig i sin helhet. Det er uten betydning for skatteplikten at medlemmene har avtalt å overføre hele eller en del av godtgjørelsen til sitt parti, selv om dette avtales før godtgjørelsen er opptjent.

P-1-2 Fradrag

Eventuelle fradrag for direkte kostnader knyttet til disse vervene følger alminnelige regler. Dersom kostnadene ikke er dekket av den enkelte, men anses å inngå som en del av innbetalt «partiskatt», «gruppekontingent» o.l., vil den delen av dette som går til dekning av ellers fradragsberettigede kostnader, være fradragsberettiget.

I Utv. 1976/109 er uttalt:

«Finansdepartementet har fra forskjellige hold mottatt forespørsler om hvilke regler som gjelder for fradrag ved inntektslikningen for bidrag som medlemmer av folkevalgte organer yter til de politiske partier i form av «partiskatt», «gruppekontingent» o.l.

Departementet har antatt at slike bidrag bare er fradragsberettiget så langt de går til dekning av kostnader til sekretærhjelp, korrespondanse o.l. samt gruppens interne møter og som den enkelte representant ellers måtte ha dekket selv. Skattytere som krever fradrag, må godtgjøre overfor ligningsmyndighetene at slike kostnader ville påløpt.

For at størrelsen av de fradragsberettigede kostnader skal kunne fastslås, bør vedkommende parti/gruppe føre særskilt regnskap (eller særskilt konto) for kostnader som faller inn under fradragsretten. Hvor det ikke foreligger nøyaktig oppgave over kostnadenes størrelse, blir fradraget å fastsette skjønnsmessig.

Departementet antar at det ikke skal gis særskilt fradrag for noen del av tilskudd som ovenfor nevnt i de tilfeller hvor skattyteren krever minstefradrag etter skattelovens § 44, første ledd, bokstav g (ny skattelov §§ 6-30 til 6-32).

Det er en forutsetning at fradrag som nevnt ovenfor bare kan gis innenfor rammen av den godtgjørelse som vedkommende representant selv har mottatt for utførelsen av sitt verv.»

P-2 Pelsdyr

- Sktl. § 4-11 første ledd, § 8-1 første ledd bokstav a og annet ledd, § 14-22 og § 14-43 annet ledd
- Sktfvl. § 7-3 første ledd bokstav n og § 7-5 fjerde ledd.
- FSFIN § 8-1-1

P-2-1 Avvikling av pelsdyrhold

Etter lov 21. juni 2019 nr. 63 § 1 er det forbudt å holde dyr utelukkende eller primært for at dyrene eller deres avkom skal avlives med sikte på salg eller annen utnyttelse av pelsen. Pelsdyroppdrettere som holdt pelsdyr 15. januar 2108, kan likevel holde pelsdyr frem til 1. februar 2025, jf. nevnte lov § 2. De siste pelsdyrvirksomhetene er imidlertid avviklet i 2023.

P-2-2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

P-2-3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

P-2-4 Skattemelding for næringsdrivende

Alle som har drevet pelsdyrvirksomhet i 2023 skal levere næringsspesifikasjon i skattemeldingen. Skattyter som har innstående midler på konto i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningssfond, eller har gjeld til fondet, skal levere næringsspesifikasjon. Det samme gjelder de som har usolgte skinn liggende på lager selv om virksomheten ellers er opphørt.

Nærmere om rapporteringsplikten, se Skatteforvaltningshåndboken.

P-2-5 Skattestedet

For personlige skattytere er drift av pelsdyrgård underlagt bestemmelsene om stedbunden skattlegging, se emnet «[Skattestedet](#)».

P-2-6 Formue

P-2-6.1 Pelsdyrgård

Bygninger som har vært brukt til pelsdyroppdrett, og som tilhører en jordbrukseiendom, inngår normalt i formuesverdien for den faste eiendommen, jf. sktl. § 4-11 første ledd.

P-2-6.2 Dyr og skinn

Verdien av usolgte skinn settes til tilvirkningsverdi etter normalsatser fastsatt i takseringsreglene.

P-2-6.3 Bonusfond

Innstående på bonusfond, inklusive godskrevne renter per 31. desember er skattepliktig formue. Nærmere om bonusfond, se [pkt. 11](#).

P-2-6.4 Pelsdyrnæringens Markedsutjevningssfond

Innstående i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningssfond, inklusive godskrevne renter, er skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-1 første ledd. Se for øvrig [pkt. 11.3.3](#).

P-2-7 Tidfesting av inntekter og kostnader

P-2-7.1 Enkeltpersonforetak og selskap med deltakerfastsetting

P-2-7.1.1 Generelt

For pelsdyrvirksomhet som er drevet i enkeltpersonforetak eller av selskap med deltakerfastsetting, legges de vanlige reglene til grunn for tidfestingen, med følgende særskilte unntak:

- Innkjøpte dyr fradragsføres i innkjøpsåret eller nedskrives over flere år, se nedenfor.
- Tilvekst av dyr regnes ikke som inntekt, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav a.
- Tilvirkningsverdien av skinn tas til inntekt det år skinnen markedsføres, selv om det ikke er solgt, se nedenfor.

P-2-7.2 Aksjeselskaper mv.

For aksjeselskaper mv. gjelder ikke de særskilte unntakene for skattlegging av pelsdyrvirksomhet, jf. sktl. § 14-22 som bare gjelder for enkeltpersonforetak og selskap med deltakerfastsetting. Endring i beholdning av dyr og skinn skal påvirke inntekten i aksjeselskap. Dette gjelder også skinn på lager hos selskapet, se [pkt. 9.2](#).

P-2-7.3 Realisasjon av driftsmidler

Om tidfesting ved inntektsføring av vederlag/gevinst eller fradragsføring av tap ved realisasjon av driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

P-2-7.4 Ufrivillig realisasjon

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av pelsdyrgård og/eller pelsdyrbestand, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

P-2-8 Opphør av virksomhet/omstilling som følge av forbud mot pelsdyrhold

P-2-8.1 Skattefritak for gevinst ved mottatt erstatning etter lov om forbud mot pelsdyrhold

Gevinst ved erstatning etter lov om forbud mot hold av pelsdyr § 3, er fritatt for skatteplikt, jf. sktl. 9-3 åttende ledd. Utdeling av slik erstatning fra selskap med deltakerfastsetting, er ikke

skattepliktig. Skattefritaket gjelder erstatning utmålt etter reglene i ekspropriasjonerstatningsloven. Skattefritaket gjelder også tilsvarende erstatninger utmålt etter de opprinnelige utmålingsreglene. Skattefritaket gjelder ikke andre former for erstatning mottatt i forbindelse med avviklingen av pelsdyrvirksomheten.

P-2-8.2 Omstillingsbidrag til pelsdyroppdrettere som har avvirket på grunn av forbudet mot pelsdyrhold

P-2-8.2.1 Skatteplikt

Det er vedtatt en ordning med omstillingsbidrag for pelsdyroppdrettere som har måttet avvikle virksomheten på grunn av forbudet mot pelsdyrhold.

Omstillingsbidraget er skattepliktig virksomhetsinntekt, og kan gis

- til etablering av ny virksomhet og driftsutvikling. Dette kan omfatte forberedelse og etablering av ny virksomhet, produktutvikling, kompetansebygging, markedsundersøkelser, testsalg, nettverksbygging og markedsføring av nye produkter
- til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr av varig karakter, både i eksisterende og ny virksomhet
- til mindre investeringer for personer under 35 år som overtar landbrukseiendom i forbindelse med generasjonsskifte.

Det kan tas forbehold om at tilskuddet skal tilbakebetales dersom objektet det investeres i, selges i løpet av 5 år.

P-2-8.2.2 Tidfesting

Benyttes omstillingsbidraget til investeringer knyttet til driftsomleggingen, kan det nedskrives på disse investeringene. Foretas ikke investeringene i det året bidraget gis, kan skattlegging utsettes til det senere året hvor investeringene skjer og nedskrivning kan foretas, se også emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd», pkt. 8. For at utsettelse med skattlegging skal gis, må skattyter på forespørsel kunne legge fram en framdriftsplan og kostnadsestimat for de investeringene som skal foretas.

P-2-9 Beholdningers innvirkning på inntekten

P-2-9.1 Enkeltpersonforetak og selskap med deltakerfastsetting

P-2-9.1.1 Markedsførte skinn

Tilvirkningsverdien av markedsførte skinn skal tas med ved fastsetting av inntekten. SKD fastsetter årlig normalsatser for verdsetting av markedsførte skinn i takseringsreglene. Satsene er de samme som skal benyttes ved fastsetting av formuen. Skinn anses markedsført når de er levert for salg til skinnauksjonene.

P-2-9.2 Aksjeselskaper

Verdiendring i beholdning påvirker inntekten for aksjeselskaper ved at det skal tas hensyn til beholdning av dyr og skinn ved årets begynnelse og slutt. SKDs satser for dyr og skinn i takseringsreglene § 3-1-4 a brukes. For aksjeselskaper vil markedsførte skinn som ikke er solgt, ikke anses som realisert, men inngå i beholdningen ved årets slutt.

P-2-9.3 Verdsetting av skinn markedsført i tidligere år

En del oppdrettere kan ha liggende skinn for flere år hos sine skinnmottakere. Selv om salgsværdien av skinnene er redusert, skal skinnenes verdi likevel ikke nedskrives med virkning for inntekten, se emnet «Varebeholdning».

P-2-10 Avskrivning

Er virksomheten opphørt ved utløpet av året, kan det ikke kreves fradrag for avskrivninger, med mindre driftsmidlet er tatt i bruk i annen virksomhet. Se nærmere emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet», pkt. 3.

P-2-11 Bonusfond Oslo Skinnauksjoner

P-2-11.1 Generelt

Det er ikke foretatt avsetning på bonusfond etter 1987. Ordningen er derfor i ferd med å bli avviklet.

P-2-11.2 Bonusåret

Bonusåret følger kalenderåret.

P-2-11.3 Tidfesting

P-2-11.3.1 Generelt

Vanlig praksis til og med inntektsåret 1989 var at bonus først er blitt skattlagt i uttaksåret. Denne praksis kan fortsette inntil videre for bonus som er godskrevet før 1990.

P-2-11.3.2 Renter

Renteberegningen skjer per 31. desember.

Fram til inntektsåret 1990 har også renter på bonusfondet først blitt skattlagt i uttaksåret, og kommet med som virksomhetsinntekt. Denne praksisen er videreført for renter som er godskrevet fram til og med inntektsåret 1989. Godskrevne renter på bonusfond etter 1989 skal ved skattleggingen følge realisasjonsprinsippet og tas med som inntekt direkte i skattemeldingen.

Så lenge skattyter har godskrevne renter og bonus fra før 1. januar 1990 stående i fondet, og som tidligere ikke er kommet til beskatning, skal alle uttak anses å gjelde ubeskattede beløp.

P-2-11.3.3 Dødsfall

Dødsbo og enarving trer inn i skatteposisjonen knyttet til bonusfondet, jf. sktl. § 9-7 første ledd første punktum. Det samme gjelder gjenlevende ektefelle/samboer som overtar boet i uskifte, jf. sktl. § 9-7 første ledd annet punktum. Arving som har overtatt bonusfondet på skifte, skal også overta skatteposisjonen knyttet til innstående på fondet, jf. sktl. § 9-7 annet ledd siste punktum, jf. annet punktum.

P-2-11.3.4 Overdragelse ved gave/gavesalg

Er bonusfondet overdratt ved gave/gavesalg, og innstående på fondet er overtatt av mottaker, kan denne videreføre skatteposisjonen, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd.

P-2-11.4 Opplysningsplikt

Oslo skinnauksjoner AS har plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene etter sktfvl. § 7-3 første ledd bokstav n.

P-2-12 Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond

P-2-12.1 Generelt

Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond har hatt til formål å stabilisere prisene på pelsdyrskinn til oppdretter gjennom prisutjevningstiltak. Fondet er finansiert gjennom trekk til fondet i perioder med høye avregningspriser. Ved lave avregningspriser har fondet ytet tilskudd til prisene. Medlemskap i fondet er frivillig, og deltakerne har fått opprette uavhengige konti for rev og mink. Deltakerne kan, utenom utjevningsprisen, heve beløp fra konto med kreditsaldo etter bestemte regler i vedtektene for fondet. Innbetaling for å dekke debetsaldo er fradragsberettiget som kostnad i pelsdyrvirksomheten.

P-2-12.2 Tidfesting

P-2-12.2.1 Generelt

I FSFIN § 8-1-1 er det fastsatt særskilte regler om skattevirkninger ved ut- og innbetaling på markedsutjevningkonto i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond.

P-2-12.2.2 Innskudd

Innskudd i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond er fradragsberettiget i innbetalingsåret, jf. sktl. § 8-1 annet ledd. Dette skjer som trekk i skinnavregning eller ved dekning av debetsaldo ved opphør.

P-2-12.2.3 Utbetaling

Utbetaling fra fondet skattlegges som inntekt av pelsdyrvirksomhet i utbetalingsåret, jf. sktl. § 8-1 annet ledd..

P-2-12.2.4 Renter

Renter som godskrives markedsutjevningsfondet inntektsbeskattes først ved utbetaling.

P-2-12.3 Opphør av medlemskap

P-2-12.3.1 Pensjonsalder

Rest på konto skal skattlegges senest det tiende inntektsåret etter at skattyter har tatt ut full alderspensjon fra folketrygden dersom beløpet ikke er skattlagt tidligere etter andre regler, jf. FSFIN § 8-1-1 annet ledd bokstav a.

P-2-12.3.2 Opphør av virksomhet/utmelding

Ved opphør av pelsdyrvirksomhet eller ved utmelding av fondet før oppnådd pensjonsalder, skal ubeskattet rest på konto skattlegges i sin helhet det femte inntektsåret etter opphør/utmelding uansett om vedkommende i mellomtiden har passert pensjonsalderen, jf. FSFIN § 8-1-1 annet ledd bokstav b. For aksjeselskap må ubeskattet rest på konto tas til inntekt senest i det året selskapet likvideres.

P-2-12.3.3 Overgang til aksjeselskap

Om behandling av fond ved overgang til aksjeselskap, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

P-2-12.3.4 Dødsfall

Restbeløp på konto skattlegges hos avdøde i dødsåret og inngår i grunnlaget for beregning av personinntekt. Gjenlevende ektefelle, kan overta fondet ubeskattet slik at senere uttak skattlegges som virksomhetsinntekt for gjenlevende. Se FSFIN § 8-1-1 annet ledd bokstav c.

P-2-12.3.5 Deltaker i selskap med deltakerfastsetting

Går deltaker i et selskap med deltakerfastsetting ut av virksomheten ved dødsfall eller på annen måte, frigjøres fondsmidler med en forholdsmessig del av det som selskapet har innestående. Skattlegging foretas etter de vanlige reglene ovenfor.

P-2-12.4 Skattemelding for næringsdrivende

Skattyter som har innestående midler på markedsutjevningskonto, eller har gjeld til fondet, skal alltid levere skattemelding for næringsdrivende, jf. FSFIN § 8-1-1 tredje ledd. Inntekten skattlegges som alminnelig inntekt. For enkeltpersonforetak inngår inntekten i grunnlaget for beregning av personinntekt, jf. sktl. § 12-10 annet ledd annet punktum.

P-2-12.5 Opplysningsplikt

Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond skal gi opplysninger til skattemyndighetene om saldo og bevegelse på medlemskonto, jf. sktfvl. § 7-5 fjerde ledd.

P-2-13 Jordbruksfradrag

Pelsdyroppdrettere har krav på jordbruksfradrag dersom vilkårene for øvrig er oppfylt, jf. sktl. § 8-1 femte ledd., se emnet «[Jordbruk – jordbruksfradrag](#)». Inntekt fra salg av skinn ett eller flere år etter at pelsdyrproduksjonen er avsluttet, anses som et naturlig ledd i avviklingen av oppdrettsvirksomheten, og kan inngå i grunnlaget for jordbruksfradraget. Dette gjelder selv om det ikke drives annen jordbruksvirksomhet.

P-3 Pensjon – allment

- Sktl. § 5-20 annet ledd bokstav c, § 5-42 bokstav a, § 6-45, § 6-46, § 6-47, § 6-72, § 12-2 bokstav j
- FSVIN § 6-45-2, § 6-72-1
- Ftrl. § 23-3 annet ledd

P-3-1 Generelt

I dette emnet omtales som utgangspunkt bare avtaler som behandles som pensjon etter skattereglene. Om livrenter som ikke behandles som pensjon etter skattereglene, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)». Om individuell sparing til pensjon, se emnet «[Pensjon – individuell sparing til pensjon](#)».

Uføretrygd fra folketrygden og uføreytelser fra andre ordninger skattlegges ikke som pensjon. Slike ytelser skattlegges på samme måte som lønnsinntekt. Dette gjelder ved beregning av minstefradrag, jf. sktl. § 6-32 første ledd bokstav a annet punktum og ved fastsettingen av trygdeavgiftssats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav b. Med uføreytelser fra andre ordninger menes ytelser fra offentlige tjenstepensjonsordninger, tjenstepensjonsordninger i privat sektor samt uføreytelser fra individuell pensjonsforsikringsavtale og pensjonsspareavtale (inkludert tidligere IPA) og kollektive livrenter inngått før 2007. Også supplerende stønad til uføre flyktninger under 67 år etter lov 29. april 2005 nr. 21 omfattes av begrepet uføreytelser fra andre ordninger. Det samme gjelder uføreytelser fra utlandet når mottaker er skattepliktig som bosatt i Norge.

Etter lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenstepensjon (OTP-loven) har arbeidsgivere plikt til å ha pensjonsordning for sine ansatte, enten i form av foretakspensjon, innskuddspensjon eller som tjenstepensjon, jf. OTP-loven § 2 første ledd. Foretak med offentlige pensjonsordninger er unntatt, jf. OTP-loven § 1 tredje ledd. Om foretakspensjon, innskuddspensjon og tjenstepensjon, se emnene «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)», «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)» og «[Pensjon i arbeidsforhold – tjenstepensjon](#)».

Avtaler om utbetaling av pensjon kan inngås i mange sammenhenger. Skattereglene begrenser ikke hvilke avtaler som kan inngås mellom arbeidstaker, arbeidsgiver og/eller forsikringsselskaper mv. Det er imidlertid bare enkelte typer pensjonsavtaler som skattemessig behandles som pensjon.

Følgende avtaler behandles skattemessig som pensjonsavtaler

- avtale inngått av arbeidsgiver til fordel for ansatte, med utbetaling av pensjonen direkte fra arbeidsgiver (pensjon over drift), se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.](#)»
- avtale inngått av arbeidsgiver til fordel for ansatte, med utbetaling fra forsikringsselskap, pensjonskasse mv. (pensjon sikret ved premie og tilskudd), jf. sktl. § 6-45 til § 6-47 og § 6-72. Se også emnene «[Pensjon – utenlandsk pensjonsordning](#)», «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)», «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)» og «[Pensjon i arbeidsforhold – tjenstepensjon](#)»
- avtale om pensjonsordning for innehaver av foretak uten ansatte, jf. lov 24. november 2000 nr. 81 (innskuddspensjonsloven) § 2-3 annet ledd. Se også emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)», pkt. 3.3 og pkt. 3.4
- avtale inngått av den berettigede selv direkte med f.eks. et forsikringsselskap, se emnet «[Pensjon – individuell pensjonsordning \(IPA og IPS\)](#)». En slik avtale kan i enkelte tilfeller være en avtale om utbetaling av livrenter som ikke behandles skattemessig som pensjon, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)»
- avtale om løpende ytelse av ubestemt varighet ved salg av egen virksomhet og/eller fast eiendom. Om grensen mellom pensjon og vederlag, se emnet «[Inngangsverdi](#)»

Ytelser som skattemessig skal behandles som pensjon er personinntekt, og det skal svares trygdeavgift lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a.

Etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav d er det fradragsrett for innbetalinger til avtaler om individuell sparing til pensjon. Utbetalinger fra slik ordning skal bare skattlegges som almin-

nelig inntekt, se sktl. § 5-20 annet ledd bokstav c. Se nærmere emnet «[Pensjon – individuell sparing til pensjon](#)».

Dersom foretaket i tillegg som en del av pensjonsordningen etter foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven, tjenestepensjonsloven eller utenlandsk pensjonsordning har tegnet særskilt forsikring som gir rett til uføreytelse, skal denne del av ytelsen skattemessig behandles på samme måte som lønnsinntekt. Det samme gjelder dersom skattyter har tegnet slik særskilt forsikring som del av individuell pensjonsordning (herunder IPA). Se for øvrig emnet «[Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser](#)».

P-3-2 Arbeidsgivers fradragsrett i forbindelse med pensjon

P-3-2.1 Pensjon utbetalt direkte av arbeidsgiver (pensjon over driften)

Om arbeidsgivers fradrag for pensjon i arbeidsforhold som utbetales direkte av arbeidsgiver (pensjon over driften), se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.](#)».

P-3-2.2 Spesielt om arbeidsgiverfinansiert pensjon sikret ved premie og/eller tilskudd

Sktl. § 6-45 begrenser fradragsretten for arbeidsgivers kostnader til sikring av pensjon for ansatte med mindre kostnaden er pålagt i eller i medhold av lov. Fradrag gis for sikring av pensjon i offentlig pensjonsordning og for tilskudd til Overføringsavtalens sikringsordning. Videre gis arbeidsgiver fradrag etter reglene i sktl. § 6-46 og § 6-72 for premie og/eller tilskudd til pensjonsordning som sikrer pensjon for sine ansatte enten etter

- lov 24. mars 2000 nr. 16 (foretakspensjonsloven), se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)»
- lov 24. november 2000 nr. 81 (innskuddspensjonsloven), se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)»
- lov 13. desember 2013 nr. 106 (tjenestepensjonsloven), se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon](#)», eller
- sktl. § 6-72 om utenlandsk pensjonsordning, se emnet «[Pensjon – utenlandsk pensjonsordning](#)»

Det er i foretakspensjonsloven to ulike hovedprinsipper for opptjening av rett til pensjon

- ytelsesbasert pensjon, eller
- engangsbetalt alderspensjon

Avtale etter innskuddspensjonsloven er i utgangspunktet en pensjonsspareavtale hvor pensjonen som utbetales er et resultat av innskutte midler og avkastningen på disse.

Tjenestepensjon er en arbeidsgiverfinansiert pensjonsforsikringsordning som gir rett til alderspensjon og innskuddsfritak ved uførhet i samsvar med uføregraden.

Om tilskudd til utenlandsk pensjonsordning, se [pkt. 2.5](#).

Foretaket kan i tillegg som en del av pensjonsordningene etter foretakspensjons-, innskuddspensjons- og tjenestepensjonsloven tegne særskilt forsikring etter tjenestepensjonsloven som kan gi uførepensjon til medlemmer som helt eller delvis mister ervervsevnen, jf. foretakspensjonsloven § 2-1, innskuddspensjonsloven § 2-4 og tjenestepensjonsloven § 2-1. Etter foretakspensjonsloven kan foretaket også tegne særskilte forsikringer som kan gi ytelse til barn og andre etterlatte av medlemmer som dør.

Et foretak kan ha kombinerte pensjonsordninger, jf. foretakspensjonsloven § 2-12, innskuddspensjonsloven § 2-13 og tjenestepensjonsloven § 2-9.

Et foretak kan også ha forskjellige ordninger for forskjellige arbeidstakere (parallele ordninger), jf. foretakspensjonsloven § 2-9, innskuddspensjonsloven § 2-10 og tjenestepensjonsloven § 2-10.

Et foretak kan imidlertid ikke samtidig ha kombinerte pensjonsordninger og parallele pensjonsordninger etter foretakspensjonsloven § 2-9, tjenestepensjonsloven § 2-10 eller innskuddspensjonsloven § 2-10. Se foretakspensjonsloven § 2-12 annet ledd bokstav d, innskuddspensjonsloven § 2-13 og tjenestepensjonsloven § 2-9 annet ledd bokstav d.

P-3-2.3 *Spesielt om arbeidsgivers tilskudd til kommunal pensjonsordning*

Fradrag for arbeidsgivers andel av premie til offentlig pensjonsordning tilsvarende de ordninger som kan opprettes i medhold av lov 22. juni 2018 nr. 83 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 13-5 gis etter FSVIN § 6-45-2 første jf. annet ledd til

- foretak som har eller har hatt kommunal, herunder fylkeskommunal, eierandel, eller
- foretak med nær tilknytning til kommune eller fylkeskommune

Det gis også fradrag for arbeidsgivers tilskudd til Overføringsavtalens sikringsordning, jf. sktl. § 6-45 annet punktum.

Arbeidsgiver må kunne dokumentere at kostnadene gjelder slik pensjonsordning.

P-3-2.4 *Spesielt om arbeidsgivers tilskudd til Norges Banks pensjonskasse*

Arbeidsgivers tilskudd til Norges Banks pensjonskasse er fradragsberettiget, jf. FSVIN § 6-45-2 første ledd. Dette gjelder også foretak hvor Norges Bank har eller har hatt eierandel, og hvor det ikke meldes nye medlemmer inn i Norges Banks pensjonskasse, jf. FSVIN § 6-45-2 annet ledd bokstav c.

P-3-2.5 *Spesielt om arbeidsgivers tilskudd til utenlandsk pensjonsordning*

Arbeidsgivers tilskudd til utenlandsk pensjonsordning som arbeidstakeren er medlem av ved etableringen av skatteplikt til Norge er fradragsberettiget, se sktl. § 6-72 første ledd annet punktum. Reglene gjelder bare hvor arbeidstakeren er statsborger i en EØS-stat. Fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning kan ikke overstige grensene for innskudd etter tjenstepensjonsloven § 4-7 første og annet ledd, se sktl. § 6-72 første ledd tredje punktum.

Se emnet «[Pensjon – utenlandsk pensjonsordning](#)».

P-3-3 *Den trygdedes fradragsrett i forbindelse med pensjon*

Det er i skattelovgivningen ingen generell hjemmel som gir den trygdede rett til fradrag for premie eller andre tilskudd til sikring av egen pensjon. Tilfeller hvor det gis rett til fradrag er positivt regulert i sktl. § 6-45, § 6-47 og § 6-72 og bestemmelsene er uttømmende. Den trygdede kan etter nærmere vilkår gis fradrag for

- tilskudd til offentlig pensjonsordning i arbeidsforhold, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav a
- tilskudd (den trygdedes andel av premie mv.) til foretaks-, innskudds- og tjenstepensjonsordning, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav b
- tilskudd til individuell pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning (IPS), jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav c
- tilskudd til avtaler om individuell sparing til pensjon etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav d
- tilskudd (den trygdedes andel av premie mv.) til Norges Banks pensjonskasse, jf. FSVIN § 6-45-2 tredje ledd
- tilskudd til utenlandsk pensjonsordning som den trygdede var medlem av ved etablering av skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 6-72 og emnet «[Pensjon – utenlandsk pensjonsordning](#)».

Om fradrag for innskudd til pensjonsordning for innehaver av foretak uten ansatte, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)», pkt. 3.3 og pkt. 3.4.

P-3-4 *Om tilordning av pensjon*

Tjenstepensjon skal tilordnes den som har vært tilsatt og opparbeidet pensjonsrettighetene. Dette vil også gjelde tillegg i pensjonen for forsørgelse av andre personer. Etter den tilsattes død er etterlattepensjon innvunnet av og skal tilordnes den eller de etterlatte som er pensjonsberettiget.

Pensjon fra folketrygden skal tilordnes den som er berettiget til pensjonen. Dette vil også gjelde tillegg i pensjonen for forsørgelse. Krav på pensjon fra folketrygden kan ikke overdras til andre med virkning for skatleggingen, heller ikke før den ble innvunnet.

Pensjon (som ikke er tjenstepensjon eller pensjon fra folketrygden), livrenter og lignende, skal tilordnes den som er begunstiget på tidspunktet for forfall av den enkelte termin. Overdras forskringen til andre (oppnevning av ny begunstiget), skal senere utbetalinger tilordnes den nye begunstigede.

P-4 Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)

- Sktl. § 4-2 første ledd bokstav c, § 5-20 annet ledd bokstav c, § 5-40 tredje og fjerde ledd, § 5-42 bokstav a, § 6-47 første ledd bokstav c og d og § 12-2 bokstav d
- FSFIN § 5-41, § 5-43, § 6-47
- Lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning

P-4-1 Generelt om IPA

Fradragsretten for innbetaling til individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA) etter sktl. tidligere § 6-47 første ledd bokstav c, er opphevet. Om overgangsregler, se tidligere utgaver av Lignings-ABC og Skatte-ABC, senest Skatte-ABC 2017.

Ved formuesbeskatningen og for inntektsbeskatningen ved utbetaling, gjelder de samme reglene som for individuell pensjonsordning etter lov 27. juni 2008 nr. 62, som er beskrevet nedenfor.

P-4-2 Individuell pensjonsordning/pensjonsavtale (IPS)

P-4-2.1 Generelt

Etter at reglene om individuell sparing til pensjon i sktl. § 6-47 første ledd bokstav d trådte i kraft den 1. november 2017 kan det ikke lenger inngås nye IPS-avtaler, men eksisterende IPS-avtaler kan videreføres. Se lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning § 1-1 a. Velger skattyter dette, reduseres imidlertid maksimumsbeløpet for fradrag for individuell sparing til pensjon tilsvarende, jf. nedenfor. Skattleggingen ved utbetalingen etter en IPS-avtale skattlegges som personinntekt, mens utbetaling etter ordningen med individuell sparing til pensjon bare skattlegges som alminnelig inntekt.

Om reglene om individuell sparing til pensjon, se emnet «[Pensjon – individuell sparing til pensjon](#)».

P-4-2.2 Fradrag for innbetalinger til ordningen

P-4-2.2.1 Generelt

Rettighetshaver kan fremdeles kreve fradrag i alminnelig inntekt for innbetaling til eksisterende IPS-avtale.

Velger skattyter å fortsette sparingen i en IPS-avtale, kan både den årlige innbetalingen og det årlige fradraget for hver person maksimalt utgjøre kr 15 000 per år, jf. lov om individuell pensjonsordning § 1-3 fjerde ledd og sktl. § 6-47 første ledd bokstav c. Innbetaling til ordningen kan ikke skje ved å trekke av pensjonskapitalen, jf. lov om individuell pensjonsordning § 1-3 fjerde ledd annet punktum.

Dersom det i samme inntektsår foretas innbetalinger i både IPS-ordningen og i ordningen med individuell sparing til pensjon, skal det foretas en samordning av fradragene etter de to ordningene slik at samlet fradrag ikke overstiger kr 15 000, se sktl. § 6-47 første ledd bokstav d, annet punktum. Fradrag for innskudd i ordningen med individuell sparing til pensjon reduseres med innskudd i IPS-ordningen, se Prop. 130 LS (2016–2017) pkt. 3.1.3.

Maksimalbeløpet omfatter både premie, innskudd og kostnader til administrasjon, herunder kostnader til forvaltning av årets premie eller innskudd. Maksimalbeløpet gjelder også for innbetalinger til eventuelle tilknyttede forsikringer som gir rett til uførepensjon, etterlattepensjon til ektefelle, registrert partner eller samboer samt barnpensjon.

For å få fradrag i inntektsåret må innbetalingen være foretatt innen utløpet av inntektsåret.

Det er den rettighetshaveren som erverver rett til ytelser etter pensjonsordningen som har rett til fradraget.

P-4-2.2.2 Arbeidsgiver foretar innbetaling

Foretas innbetalingen av arbeidsgiver, skal innbetalt beløp skattlegges som lønn. Arbeidstaker vil ha fradragsrett på vanlig måte. Innbetalingen kan imidlertid være skattefri som gave i

arbeidsforhold innen beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1. Nærmere om gaver i arbeidsforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

P-4-2.2.3 Forholdet til andre fradrag

Frادrag for innbetaling til individuell pensjonsavtale inngår ikke i minstefradraget. Om forholdet til standardfradrag for utenlandske sjøfolk og sokkelarbeidere og forholdet til kildeskattordningen for utenlandske arbeidstakere, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.

P-4-3 Flytting av midler

Rettighetshaver kan, uten at det får skattemessige konsekvenser, flytte pensjonsavtalen med tilhørende midler til en annen institusjon som fyller vilkårene for å inngå pensjonsavtale, se lov om individuell pensjonsordning § 1-5. Flyttingen må skje i samsvar med reglene i lov 6. oktober 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven) §§ 6-13 og 6-14.

P-4-4 Formuesbeskatning av innstående i IPA og individuell pensjonsavtale (IPS)

Rettigheter i henhold til individuell pensjonsavtale, herunder IPA, er ikke skattepliktig formue, jf. FSFIN § 4-2-1 og § 6-47-30. Forfalte terminer som ved årsskiftet ikke er utbetalt til skattyter, er alltid skattepliktig formue. Innstående midler (inklusive avkastning) i premiefond i tilknytning til en IPA er skattepliktig formue.

P-4-5 Inntektsbeskatning

P-4-5.1 Generelt

Avkastning av midler innstående i ordningen er ikke skattepliktig ved opptjeningen. Løpende pensjonsytelser, med unntak av uføreytelse som utbetales i henhold til en individuell pensjonsavtale, herunder IPA, er skattepliktige etter reglene om pensjonsinntekt, jf. sktl. § 5-40, og det skal svares trygdeavgift lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Uføreytelse som utbetales i henhold til en individuell pensjonsavtale, herunder IPA, er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-42 bokstav a jf. sktl. § 12-2 bokstav j og skattlegges som lønnsinntekt. Det skal svares trygdeavgift mellomomsats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav b. Skatteplikten gjelder uavhengig av om utbetalingene gjelder midler som tidligere er innbetalt eller avkastning av disse. Skatteplikten gjelder både ytelsene til rettighetshaver og ytelsene til andre enn rettighetshaver, f.eks. begunstiget eller arvinger.

For midler plassert som livrente i henhold til overgangsreglene ved opphevelsen av reglene om IPA, skal skattlegging skje etter reglene om livrenter, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)», pkt. 5.

P-4-5.2 Beløp innbetalt etter reglene om egen pensjonsforsikring etter skatteloven (EPES)

For beløp som ble innbetalt til Egen pensjonsforsikring etter skatteloven i 1996 eller tidligere (EPES-ordningen), og som det den gangen ikke ble gitt fradrag for, skal utbetalinger likevel ikke skattlegges, se pkt. 2.1.4 i Innst. O. nr. 106 (1996–97). Se også FSFIN § 5-41-11 bokstav c, annet punktum. Skattyter må fremsette krav om slikt fritak overfor den som plikter å innrapportere ytelsen, og dokumentere dette med tidligere bekreftelse fra ligningskontoret.

P-4-5.3 Engangs- og avløsningsbeløp mv.

Engangs- og avløsningsbeløp og andre kapitalytelser fra pensjonsordning er skattepliktige i sin helhet for mottakeren, jf. sktl. § 5-40 annet ledd og skal anses som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav d. Trygdeavgift skal svares med lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Dette gjelder også utbetaling til rettighetshaver etter overgangsreglene for IPA, se [pkt. 1](#). For dødsbo anses utbetalingen ikke som personinntekt. Dødsbo vil være skattepliktig for bruttobeløpet etter en særskilt sats som årlig fastsettes av Stortinget i SSV, jf. sktl. § 5-40 fjerde ledd. For inntektsåret 2023 er denne satsen 45 %, jf. SSV § 3-7.

P-4-6 Tidfesting av inntekt

Løpende pensjoner, uføreytelser, engangs- og avløsningsbeløp samt andre kapitalytelser som utbetales i henhold til avtalen skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3.

P-4-7 Flere kommuner

Mottatte ytelser skattlegges i mottakerens bostedskommune. Dødsbo skattlegges i den kommunen som avdøde var skattepliktig til som bosatt i dødsåret.

P-5 Pensjon – individuell sparing til pensjon

- Sktl. § 5-20 annet ledd bokstav c, § 6-47 første ledd bokstav c og d
- FSFIN § 4-2-1 og § 6-47-1 til § 6-47-17

P-5-1 Generelt om individuell sparing til pensjon

Personlige skattytere som har fylt 18 år kan inngå avtale om individuell sparing til pensjon. Det kan gis fradrag for premie, innskudd og kostnader knyttet til administrasjon av avtaler om individuell sparing til pensjon med inntil kr 15 000 per år, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav d. Utbetalinger fra avtaler om individuell sparing til pensjon er skattepliktig som kapitalinntekt etter sktl. § 5-20 annet ledd bokstav c.

Det kan ikke lenger inngås nye IPS-avtaler, men eksisterende IPS-avtaler kan videreføres. Se lov om individuell pensjonsordning § 1-1 a. Velger skattyter å fortsette sparingen i IPS-ordningen, gjelder maksimumsbeløpet for fradrag på kr 15 000 samlet for IPS-ordningen og ordningen om individuell sparing til pensjon. Nærmere om IPS-ordningen, se emnet «[Pensjon – individuell pensjonsordning \(IPA og IPS\)](#)».

Skattereglene som gjelder for ordningen om individuell sparing til pensjon bygger på reglene om skattlegging i IPS-ordningen, men med følgende forskjeller:

- ordningen gjelder bare individuelle pensjonsspareavtaler, ikke pensjonsforsikringsavtaler
- uttak fra ordningen skal bare skattlegges som alminnelig inntekt og ikke som personinntekt med trinnskatt og trygdeavgift

I FSFIN § 6-47-1 til § 6-47-17 er det gitt nærmere regler om ordningen og hva en slik pensjonsavtale kan og skal inneholde. Det skal fremgå av avtalevilkårene, kvitteringer for innbetalt innskudd, vederlag for eventuell forsikring knyttet til avtalen, vederlag for administrasjon av avtalen, vederlag for forvaltning av årets innskudd samt av meldinger til skattemyndighetene at dokumentene gjelder avtale om individuell sparing til pensjon etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav d, se FSFIN § 6-47-16 første ledd. Institusjonen er ansvarlig for at opplysninger som fremgår av de nevnte dokumentene er riktige, se FSFIN § 6-47-16 annet ledd. Når slik betegnelse er benyttet, kan skattemyndighetene normalt gå ut fra at pensjonsavtalen er i samsvar med reglene om individuell sparing til pensjon i sktl. § 6-47 første ledd bokstav d og FSFIN § 6-47-1 til § 6-47-17. Slike pensjonsspareavtaler følger skattereglene nedenfor.

P-5-2 Hvilke typer pensjonsytelser mv. som omfattes

Ordningen med individuell sparing til pensjon gjelder i utgangspunktet bare rene pensjonsspareavtaler, ikke pensjonsforsikringsavtaler, se FSFIN § 6-47-1. Avtalen skal gi kunden rett til alderspensjon i samsvar med reglene i FSFIN § 6-47-1 til § 6-47-17, se FSFIN § 6-47-3 første ledd. I tillegg kan avtalen inneholde et forsikringselement som gir rett til innskuddsfritak i samsvar med uføregraden når uføregraden er minst 20 prosent. Avtalen kan også omfatte forsikring for finansiell risiko knyttet til verdiutviklingen på alderspensjonskapitalen, se FSFIN § 6-47-3 annet ledd.

P-5-3 Hvilke skattytere som kan inngå avtale om individuell sparing til pensjon

Avtale om individuell sparing til pensjon kan bare inngås av personer som har fylt 18 år, se FSFIN § 6-47-2 første ledd. Det kan ikke foretas innbetaling til avtalen etter fylte 75 år, se FSFIN § 6-47-9 siste punktum.

P-5-4 Hvilke institusjoner kan tilby avtale om individuell sparing til pensjon

Avtale om individuell sparing til pensjon kan inngås med institusjon som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive virksomhet her i riket som bank, livsforsikringsforetak, pensjonsforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond, se FSFIN § 6-47-2 annet ledd.

Avtale om individuell sparing til pensjon kan også inngås med kredittinstitusjon, livsforsikringsforetak, pensjonsforetak, verdipapirforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond som er hjemmehørende i annen EØS-stat, og som her i riket har adgang til å drive tilsvarende virksomhet som nevnt i forrige avsnitt, se FSFIN § 6-47-2 tredje ledd.

P-5-5 Fradrag for innbetalinger til ordningen

P-5-5.1 Generelt

Skattyter kan kreve fradrag i alminnelig inntekt for innbetaling til avtale om individuell sparing til pensjon. Både den årlige innbetalingen og det årlige fradraget for hver person kan maksimalt utgjøre kr 15 000 per år, se sktl. § 6-47 første ledd bokstav d jf. FSFIN § 6-47-3 tredje ledd første punktum. Innbetaling til ordningen kan ikke skje ved å trekke av pensjonskapitalen, se FSFIN § 6-47-3 tredje ledd annet punktum.

Maksimalbeløpet som kan innbetales til ordningen omfatter både innskuddsbeløpet, vederlag for eventuell forsikring som er knyttet til avtalen, vederlag for administrasjon av avtalen og vederlag for forvaltning av årets innskudd, se FSFIN § 6-47-3 tredje ledd første punktum.

Dersom det i samme inntektsår foretas innbetalinger i både IPS-ordningen og i ordningen om individuell sparing til pensjon, skal det foretas en samordning av fradragene etter de to ordningene, slik at samlet fradrag ikke overstiger kr 15 000, se sktl. § 6-47 første ledd bokstav d annet punktum. Fradrag for innskudd i ordningen om individuell sparing til pensjon reduseres med innskudd i IPS-ordningen, se Prop. 130 LS (2016–2017) pkt. 3.1.3. Slik samordning skal også skje dersom det i samme inntektsår foretas innbetalinger til forskjellige institusjoner som omfattes av ordningen. Om hvem som kan kreve fradrag for innbetalinger til IPS-ordningen, se emnet «[Pensjon – individuell pensjonsordning \(IPA og IPS\)](#)».

For å få fradrag i inntektsåret må innbetalingen være foretatt innen utløpet av inntektsåret.

Det er den rettighetshaveren som erverver rett til ytelser etter pensjonsordningen som har rett til fradraget. Dette gjelder også for ektefeller. Det er kun den ektefellen som skal ha rett til alderspensjonen som kan kreve fradraget. Om ektefeller og fordeling av fradrag, se nærmere emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 4.3.

P-5-5.2 Arbeidsgiver foretar innbetaling

Foretas innbetalingen av arbeidsgiver, skal innbetalt beløp skatlegges som lønn. Innbetalingen kan imidlertid være skattefri som gave i arbeidsforhold innenfor beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1. Nærmere om gaver i arbeidsforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)». Arbeidstaker vil ha fradragsrett på vanlig måte.

P-5-5.3 Forholdet til andre fradrag

Fradrag for innbetaling til avtale om individuell sparing til pensjon inngår ikke i minstefradraget. Om forholdet til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.4.

P-5-5.4 Innbetaling til utenlandsk ordning

Om innbetaling til ordning i en annen EØS-stat, se emnet «[Pensjon – utenlandsk pensjonsordning](#)».

P-5-6 Flytting av midler

Skattyter kan, uten at det får skattemessige konsekvenser, flytte pensjonsspareavtalen med tilhørende midler til en annen institusjon som fyller vilkårene i FSFIN § 6-47-2 annet og tredje

ledd, se FSFIN § 6-47-6 første ledd. Flyttingen skal omfatte pensjonskapitalen uten tilknyttede forsikringer som nevnt i [pkt. 2](#), se FSFIN § 6-47-6 første ledd annet punktum. Ved flytting mellom livsforsikringsforetak eller fra pensjonsforetak til livsforsikringsforetak kan det likevel avtales at slike forsikringer skal følge med, se FSFIN § 6-47-6 første ledd fjerde punktum.

Flyttingen må skje i samsvar med reglene i lov 6. oktober 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven) § 6-13 og § 6-14 sjette ledd, likevel slik at avtalen kan sies opp med én måneds varsel, se FSFIN § 6-47-6 annet ledd første punktum.

P-5-7 Formuesbeskatning av innestående i avtale om individuell sparing til pensjon

Midler i avtale om individuell sparing til pensjon som nevnt i sktl. § 6-47 første ledd bokstav d er ikke skattepliktig formue, se sktl. § 4-2 tredje ledd jf. FSFIN § 4-2-1. Forfalte terminer som ved årsskiftet ikke er utbetalt til skattyter, er alltid skattepliktig formue.

P-5-8 Inntektsbeskatning

Avkastning av midler innestående i ordningen er ikke skattepliktig ved opptjeningen.

Skattyter kan tidligst ta ut alderspensjon fra fylte 62 år, se FSFIN § 6-47-11 første ledd. Alderspensjonen skal utbetales i et fastsatt antall år fra uttak av pensjon starter og minst til fylte 80 år, men ikke mindre enn 10 år, se FSFIN § 6-47-13 første ledd første punktum. Skattytere som har rett til uføreytelser fra folketrygden kan likevel kreve at institusjonen straks begynner utbetaling av pensjon, se FSFIN § 6-47-11 tredje ledd.

Løpende utbetalinger fra avtale om individuell sparing til pensjon er kun skattepliktige som alminnelig inntekt, se sktl. § 5-20 annet ledd bokstav c. Dette gjelder også utbetalinger til skattyter som har rett til uføreytelser fra folketrygden og som kan kreve straksutbetaling av pensjon fra avtalen, jf. FSFIN § 6-47-11 tredje ledd.

Pensjonskapital som ved skattyters død etter FSFIN § 6-47-14 annet ledd benyttes til barnepensjon eller til etterlattepensjon til ektefelle, registrert partner eller samboer etter reglene i innskuddspensjonsloven § 7-7 er kun skattepliktig som alminnelig inntekt. Skatteplikten gjelder uavhengig av om utbetalingene gjelder midler som tidligere er innbetalt eller avkastning av disse. Det samme gjelder pensjonskapital som ved skattyters død ikke benyttes til barnepensjon eller til etterlattepensjon til ektefelle, registrert partner eller samboer og som utbetales som et engangsbeløp til dødsboet, se FSFIN § 6-47-14 tredje ledd.

Utbetalingene er skattepliktige hos den skattyter som har rett til ytelsen. Inntekten kan ikke fordeles fritt mellom ektefeller. Nærmere om ektefeller og fordeling av inntekt, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», [pkt. 4.2](#).

P-5-9 Tidfesting av inntekt

Utbetaling fra avtaler om individuell sparing til pensjon skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3 første ledd.

P-5-10 Flere kommuner

Mottatte ytelser skattlegges i mottakerens bostedskommune. Dødsbo skattlegges i den kommunen som avdøde var skattepliktig til som bosatt i dødsåret.

P-6 Pensjon – utenlandsk pensjonsordning

- Sktl. § 2-1, § 2-3 fjerde ledd, § 5-1, § 5-12 sjette ledd, § 5-40, § 5-42 bokstav a, § 6-45, § 6-46, § 6-47, § § 6-72 og § 12-2 bokstav b
- Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven)
- Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven)
- Lov 13. desember 2013 nr. 106 om tjenestepensjon (tjenestepensjonsloven)
- FSFIN § 6-72-1

P-6-1 Generelt

Utenlandske pensjonsinnetninger etablert i en EØS-stat kan tilby pensjonsordninger i det norske markedet innenfor de rammene som følger av foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven, tjenestepensjonsloven, lov om individuell pensjonsordning og individuell sparing til pensjon etter FSFIN § 6-47-1 til § 6-47-17. Hvis pensjonsordningen oppfyller vilkårene etter disse bestemmelsene, gis det fradrag for tilskudd mv. til pensjonsordningen etter sktl. § 6-46 og § 6-47, på samme måte som om pensjonsinnetningen hadde vært etablert i Norge. Om disse ordningene, se emnene «Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)», «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon», «Pensjon – individuell sparing til pensjon» og «Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon».

Etter sktl. § 6-72 kan det gis fradrag for innbetalinger til utenlandske pensjonsordninger etablert i en EØS-stat selv om vilkårene i norsk foretakspensjonsordning, innskuddspensjonsordning eller tjenestepensjonsordning ikke er oppfylt. I dette emnet behandles skattereglene for innbetalinger til og utbetalinger fra slike utenlandske pensjonsordninger. Om innbetalinger til en individuell pensjonsordning i utlandet, se emnene «Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)» og «Pensjon – individuell sparing til pensjon».

P-6-2 Krav til pensjonstilbyder

For å kunne kreve fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning, kreves ifølge FSFIN § 6-72-1 bokstav e at pensjonsinnetningen

- er etablert i en annen EØS-stat
- har nødvendig tillatelse til å drive slik pensjonsvirksomhet i den aktuelle EØS-staten og
- er underlagt offentlig tilsyn i den aktuelle EØS-staten.

P-6-3 Krav til pensjonsordningen

For at det skal foreligge fradragrett for innbetalinger til pensjonsordninger må

- skattyteren ha vært medlem av ordningen når vedkommende etablerer skatteplikt til Norge og i minst ett år før dette tidspunkt,
 - innbetalinger til ordningen ha gitt rett til fradrag i en annen EØS-stat, og
 - alderspensjon være hovedytelsen under ordningen
- se FSFIN § 6-72-1 bokstavene b, c og d.

Minstetkravet til medlemstid er oppfylt hvis rettighetene under en pensjonsordning blir overført til en annen ordning i forbindelse med at skattyter flytter mv. dersom medlemstiden i begge pensjonsordningene til sammen utgjør minst ett år.

Vilkåret om at innbetalinger under ordningen må ha gitt rett til fradrag er oppfylt hvis arbeidsgiver har foretatt innbetalinger til ordningen og fått fradrag for dette, selv om arbeidstaker ikke har foretatt noen innbetaling.

Kravet om at alderspensjon skal være pensjonsordningens hovedytelse er oppfylt når den vesentligste delen av midlene i pensjonsordningen går med til å dekke medlemmenes alderspensjon.

Det er ikke noe vilkår for fradragrett at pensjonsordningen er definert som tjenestepensjonsordning. Reglene gjelder også for offentlige pensjonsordninger.

P-6-4 Hvem som kan kreve fradrag**P-6-4.1 Arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende**

Arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende som er statsborger i en EØS-stat kan kreve fradrag for sin innbetaling til utenlandsk pensjonsordning som vedkommende er medlem av ved etableringen av skatteplikt til Norge, se sktl. § 6-72 første ledd første punktum. Selv om Storbritannia ikke lenger er medlem av EU, gjelder denne fradragsretten likevel for britiske borgere som er omfattet av utmeldelsesavtalen mellom Storbritannia og EFTA-statene (EEA EFTA Separation Agreement with the UK). Dette gjelder også når pensjonsinnretningen er etablert i Storbritannia. Fradragsretten gjelder både for skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge etter sktl. § 2-1 første ledd og skattytere som er begrenset skattepliktig til Norge etter reglene i sktl. § 2-3. Skattytere som benytter kildeskattordningen i sktl. kap. 20 kan ikke kreve fradrag.

For skattytere med begrenset skatteplikt til Norge er det et vilkår at hele eller tilnærmet hele skattyters inntekt fra arbeid eller virksomhet blir beskattet i Norge, jf. FSFIN § 6-72-1 bokstav a. Kravet om at tilnærmet hele inntekten må bli skattlagt i Norge anses oppfylt dersom minst 90 % av inntekten skattlegges her. I det året arbeidstakeren ankommer Norge gjelder kravet om at minst 90 % av inntekten må skattlegges her, bare inntekt opptjent etter ankomst til Norge, se **FIN** i Utv. 2019/876. Det er bare skattyters egen inntekt som skal tas med i beregningsgrunnlaget ved vurderingen av om inntektskravet er oppfylt. Det skal ses bort fra pensjonsinntekt og ektefellens inntekt. Om vilkåret om at hele eller tilnærmet hele inntekten må bli skattlagt i Norge, se for øvrig emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 14.2.

Nærmere om begrenset skatteplikt til Norge, se emnene «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)» og «[Utland – virksomhetsinntekter](#)».

P-6-4.2 Arbeidsgiver

Fradragsretten etter sktl. § 6-72 gjelder også for arbeidsgivers tilskudd til utenlandsk pensjonsordning som arbeidstakeren er medlem av ved etableringen av skatteplikt til Norge og som oppfyller vilkårene som nevnt ovenfor i [pkt. 2](#) og [pkt. 3](#).

P-6-5 Øvre grense for fradrag**P-6-5.1 Arbeidstaker**

Arbeidstakers fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning etter sktl. § 6-72 kan ikke overstige grensene for årlige innskudd etter tjenstepensjonsloven § 4-7 første og annet ledd, se sktl. § 6-72 første ledd tredje punktum.

P-6-5.2 Selvstendig næringsdrivende

Selvstendig næringsdrivende gis ikke fradrag for større beløp enn det som er grensene for innskudd etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, se sktl. § 6-72 annet ledd annet punktum.

P-6-5.3 Arbeidsgiver

Arbeidsgivers fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning er begrenset på samme måte som for arbeidstaker, se [pkt. 5.1](#).

P-6-6 Arbeidsgiveravgift

Det skal svares arbeidsgiveravgift av arbeidsgivers tilskudd til utenlandsk pensjonsordning, jf. ftrl. § 23-2 fjerde ledd.

P-6-7 Medlemskap i både norsk og utenlandsk pensjonsordning

Dersom en arbeidstaker kombinerer medlemskap i en utenlandsk pensjonsordning med medlemskap i en norsk tjenstepensjonsordning, gis det kun fradrag for tilskudd til den norske ordningen etter reglene i sktl. §§ 6-46 og 6-47, se sktl. § 6-72 tredje ledd.

En arbeidstaker kan velge å stå utenfor en norsk pensjonsordning hvis vedkommende er medlem i en utenlandsk pensjonsordning som tilfredsstillende vilkårene i sktl. § 6-72 og arbeids-

giver betaler premie eller avgift til den utenlandske ordningen. Se forskrift 1. desember 2000 nr. 1212 til lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon § 4-1 syvende ledd, forskrift 22. desember 2000 nr. 1413 til lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven) § 6-1 syvende ledd og forskrift 27. juni 2014 nr. 885 til tjenstepensjonsloven § 7.

Selvstendig næringsdrivende som kombinerer medlemskap i en utenlandsk pensjonsordning med en pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, har kun fradragsrett for årlige tilskudd til den norske ordningen.

P-6-8 Inntekt

P-6-8.1 Arbeidsgivers betaling av innskudd

Innskudd betalt av arbeidsgiver til utenlandsk pensjonsordning etter reglene i sktl. § 6-72 beskattes ikke hos arbeidstaker, se. sktl. § 5-12 sjettede ledd annet punktum.

P-6-8.2 Utbetaling

For personer bosatt i Norge er utbetaling fra utenlandsk pensjonsordning som omfattes av sktl. § 6-72 skattepliktig som alminnelig inntekt etter sktl. § 5-1 og § 5-40. Utbetaling av alderspensjon inngår i grunnlaget for personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav b (lav sats). Uføreytelser anses som personinntekt etter bokstav j (mellomsats).

For personer som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge foreligger det etter norsk intern rett plikt til å svare kildeskatt etter sktl. § 2-3 fjerde ledd av pensjon og uføreytelser hvis det er gitt fradrag for innbetalingen til pensjonsordningen etter § 6-72, se sktl. § 2-3 fjerde ledd bokstav c. Om kildeskatt, herunder forholdet til skatteavtalene, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 7.

P-6-9 Kontroll av opplysninger

Det er i utgangspunktet et vilkår for fradragsrett etter sktl. § 6-72 at Norge har inngått skatteavtale eller annen folkerettslig traktat med den aktuelle EØS-staten hvor pensjonsordningen er etablert. En slik avtale må gi skattemyndighetene rett til å få utlevert opplysninger fra myndighetene i denne staten, jf. FSFIN § 6-72-1 bokstav f.

Selv om slik skatteavtale eller traktat ikke er inngått kan det likevel være fradragsrett, men da må skattyter på forespørsel kunne legge frem erklæring fra de relevante myndigheter som bekrefter de vesentlige forhold knyttet til fradragsretten, jf. FSFIN § 6-72-1 bokstav f annet punktum. Dette vil særlig gjelde kravet til at den utenlandske pensjonsordningen har gitt rett til fradrag, og krav til selve pensjonsordningen, at beløpet det kreves fradrag for faktisk er innbetalt, samt opplysninger om egen person.

P-6-10 Innrapportering av innbetalt beløp

Dersom arbeidstakeren blir trukket i lønn for arbeidsgivers innbetalinger til pensjonsordningen, skal beløpet innrapporteres av arbeidsgiver, se sktfvl. § 7-2 tredje ledd bokstav a.

Dersom arbeidstaker ikke blir trukket i lønn, men selv betaler premien til ordningen, må skattyter selv sørge for å kreve fradrag.

P-7 Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon

- Sktl. § 4-2 første ledd bokstav c, § 5-1, § 5-12 sjette ledd, § 5-30 fjerde ledd, § 6-46, § 6-47 og § 12-2 bokstav b
- FSFIN § 5-43
- Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven)
- Lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenstepensjon (OTP-loven)
- Forskrift 1. desember 2000 nr. 1212 til lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven)
- Forskrift 22. desember 2000 nr. 1412 om overgangsregler for private tjenstepensjonsordninger (foretakspensjonsloven)
- Overgangsregel til sktl. § 6-46 (inntatt i foretakspensjonsloven § 16-3)

P-7-1 Innledning

P-7-1.1 Generelt

Foretakspensjon er i utgangspunktet en arbeidsgiverfinansiert pensjonsforsikringsordning, men det kan bestemmes at arbeidstaker skal betale inntil halvparten av premien, jf. foretakspensjonsloven § 9-4.

Etter lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenstepensjon (OTP-loven) er arbeidsgivere pliktige til å ha pensjonsordning for sine ansatte, enten i form av foretakspensjon, innskuddspensjon eller som tjenstepensjon, jf. OTP-loven § 2 første ledd.

Skatteetaten fører tilsyn med arbeidsgivers plikt til å etablere og opprettholde tjenstepensjonsordning for de ansatte, se OTP-loven § 2 fjerde ledd. Finanstilsynet fører tilsyn med at pensjonsordningene oppfyller kravene i foretakspensjon-, innskuddspensjons- eller tjenstepensjonsloven, se OTP-loven § 2 femte ledd.

Foretakspensjon skal gi rett til alderspensjon, og det kan også bestemmes at den skal gi rett til uførepensjon og/eller etterlattepensjon, jf. foretakspensjonsloven § 2-1.

Regler om hva en foretakspensjonsordning kan inneholde og hva den skal inneholde er fastsatt i foretakspensjonsloven med forskrifter. Når avtalen er i samsvar med disse reglene, behandles den skattemessig etter reglene nedenfor. Premiekvitteringer og meldinger til skattemyndighetene skal merkes slik at det fremgår at det gjelder pensjon etter foretakspensjonsloven. Forsikringsselskapet/pensjonskassen og foretaket (arbeidsgiveren) er ansvarlig for at pensjonsordningen er i samsvar med foretakspensjonsloven med forskrifter, jf. lov om foretakspensjon § 2-6 fjerde ledd. Når forsikringsselskapet/pensjonskassen betegner forsikringen som pensjon etter foretakspensjonsloven, kan skattemyndighetene normalt gå ut fra at pensjonsordningen er i samsvar med de fastsatte reglene.

Om innskuddspensjon, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon». Om tjenstepensjon, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – tjenstepensjon».

P-7-1.2 Hvem avtalene kan inngås med

Avtaler om foretakspensjon kan etter foretakspensjonsloven § 1-1 bare inngås med

- selskap som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive livsforsikringsvirksomhet her i riket
- pensjonskasse som har tillatelse fra norske myndigheter til her i riket å overta kollektive pensjonsordninger som regnes som livsforsikring
- selskap som er etablert i en annen stat innenfor EØS-området og som her i riket har adgang til å drive livsforsikringsvirksomhet
- pensjonskasse som er etablert i annen stat innenfor EØS-området, og som har adgang til her i riket å overta kollektive pensjonsordninger som regnes som livsforsikring

P-7-1.3 Hvilke personer kan omfattes

Om hvilke arbeidstakere som omfattes av pensjonsordningen, se foretakspensjonsloven kap. 3.

P-7-2 Formuen

Rettigheter etter en foretakspensjonsordning er ikke skattepliktig formue for de som omfattes av pensjonsordningen, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. En forfalt pensjonstermin som ved årsskiftet ikke er utbetalt, er skattepliktig formue for den som har krav på den.

Arbeidsgiveren formuesbeskattes ikke for innbetalte premier og/eller tilskudd til premiefond.

P-7-3 Fradrag i inntekt

P-7-3.1 Arbeidstaker

P-7-3.1.1 Generelt

Arbeidstakeren (den forsikrede) kan kreve fradrag i inntekten for sitt tilskudd til foretakspensjonsordning, jf. sktl. § 6-47, med den begrensning som følger av foretakspensjonsloven § 9-4. Fradraget går ikke inn i minstefradraget etter sktl. § 6-30 eller eventuelt 10 % standardfradrag, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd bokstav c. Arbeidstakerens andel av premien trukket i lønnen skal innrapporteres. Premien er fradragsberettiget dersom den er betalt innen 31. mars i året etter inntektsåret, se sktl. § 6-47 første ledd bokstav b, jf. § 6-46 femte ledd.

P-7-3.1.2 Opphør av arbeidsforhold

Arbeidstaker som slutter i et arbeidsforhold uten samtidig å ta ut alderspensjon fra ordningen, opphører ved fratredelsen å være medlem av pensjonsordningen, jf. foretakspensjonsloven § 4-6. Vedkommende har rett til friplise, jf. foretakspensjonsloven § 4-7. Arbeidstakeren kan inngå avtale med pensjonsinretningen på samme vilkår (fortsettelsesforsikring), men da med individuell premieberegning, se foretakspensjonsloven § 4-9 annet ledd jf. forsikringsavtaleloven § 19-7. Slik fortsettelsesforsikring kan også utvides til å omfatte uførepensjon og/eller etterlattepensjon, jf. foretakspensjonsloven § 4-9 annet ledd. Premie til fortsettelsesforsikring er ikke fradragsberettiget. Dekker en eventuell ny arbeidsgiver premien, skal beløpet skattlegges som lønn. Utbetaling fra en slik fortsettelsesforsikring tegnet som livrente, skattlegges etter reglene om livrenter, se FSFIN § 5-41-1 annet ledd bokstav a og emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)», pkt. 5.

P-7-3.2 Arbeidsgiver

P-7-3.2.1 Generelt

Arbeidsgiver kan kreve fradrag for premie og tilskudd til foretakspensjonsordning, jf. sktl. § 6-46 første ledd. Fradrag kan kreves for betalte beløp som dekker

- arbeidsgivers andel av årets premie
- tilskudd til pensjonistenes overskuddsfond
- tilskudd til premiefond med inntil 50 % av gjennomsnittet av arbeidsgivers andel av årets og de to foregående års premie. Premiefondet må ikke overstige 6 ganger gjennomsnittet av arbeidsgivers andel av årets og de to foregående års premie. I de to første årene pensjonsordningen løper, beregnes gjennomsnittet med utgangspunkt i en nevner på henholdsvis 1 og 2
- pliktig tilskudd i henhold til foretakspensjonsloven § 11-1 fjerde ledd
- kostnad i henhold til foretakspensjonsloven § 2-12 fjerde ledd, § 11-5 tredje ledd, § 15-5 syvende ledd og § 15-6 femte ledd

Fradragsretten forutsetter at arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet om at dette ukrevet innrapporterer opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til skattemyndighetene i henhold til skatteforvaltningsloven, se sktl. § 6-46 sjette ledd.

Det er også fradragsrett for den delen av årets premie som går til dekning av forvaltnings- og administrasjonskostnader, se FIN 28. november 2006 i Utv. 2006/1755.

Når arbeidsgiver har foretakspensjonsordning som i tillegg til ansatte også omfatter innehaveren (eieren), er det også fradragsrett for den delen av premie og tilskudd som gjelder innehaverens pensjonsrettigheter, jf. foretakspensjonsloven § 3-2 annet ledd, sktl. § 6-46 første ledd og Ot.prp. nr. 77 (2005–2006) pkt. 1.2.

Premien, tilskuddet eller kostnaden er fradragsberettiget for inntektsåret når den er endelig betalt til forsikringsselskapet innen 31. mars i året etter inntektsåret, jf. sktl. § 6-46 femte ledd. Det er anledning til å inngå avtale om foretakspensjon med tilbakevirkende kraft og med skat-

temessig fradragsrett dersom avtalen inngås og midlene innbetales innen 31. mars året etter inntektsåret.

Premie dekket ved overføring fra premiefond er ikke fradragsberettiget fordi fradraget er gitt ved innbetaling til premiefondet.

Innbetalinger som har karakter av egenkapitaltilførsel er ikke fradragsberettiget. Det er derfor ikke fradragsrett for innbetalinger som skal dekke opp manglende premiereserve for allerede opptjente rettigheter som følge av endringer i det forsikringstekniske beregningsgrunnlaget, se FIN 24. november 2008 i Utv. 2008/1859.

P-7-3.2.2 Selskap med deltakerfastsetting

Premie som et selskap med deltakerfastsetting betaler til foretakspensjonsordning som omfatter arbeidende deltaker, er fradragsberettiget også for den delen som gjelder deltakers pensjonsrettigheter. Fradraget gis i selskapsinntekten før fordeling av nettoresultatet til deltakerne, se Ot.prp. 77 (2005–2006) pkt. 1.2, sammenlign FIN 17. februar 1997 i Utv. 1997/414. Selskapets betaling av premien anses ikke som en utdeling etter sktl. § 10-42.

P-7-4 Inntekt

P-7-4.1 Arbeidsgivers betaling av premie

Premie til foretakspensjonsordning som arbeidsgiver får fradrag for skattegges ikke hos arbeidstaker, jf. sktl. § 5-12 sjette ledd annet punktum.

Hvis en ny arbeidsgiver skal dekke innbetalingen til pensjonsordningene som arbeidstaker fortsetter på individuelt grunnlag etter at det tidligere arbeidsforholdet er opphørt (fortsettelsesforsikring), anses premien som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid på tilsvarende måte som om arbeidsgiver skulle betale premien til en individuell pensjonsforsikring til den ansatte. Dette gjelder også om den nye arbeidsgiveren bare dekker den delen den tidligere arbeidsgiveren dekket. Den nye arbeidsgiverens dekning behandles på samme måte om fortsettelsesforsikringen er tegnet som livrente, se FSFIN § 5-41-1 annet ledd bokstav a og emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)», pkt. 5. Den nye arbeidsgiverens dekning av premien kan imidlertid være skattefri som gave i arbeidsforhold innen beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1. Om gaver i arbeidsforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

P-7-4.2 Premiefritak under uførhet

P-7-4.2.1 Arbeidsgiver

Foretakspensjonsordningen skal ha regler om at det for medlemmer som blir uføre skal være premiefritak i samsvar med den faktiske uføregraden, tilsvarende premiefritak etter tjenestepensjonsloven § 2-1 annet ledd. Se foretakspensjonsloven § 6-6 første ledd. Premiefritak under uførhet i tilknytning til foretakspensjonsordning er ikke skattepliktig inntekt for arbeidsgiveren. Det kan heller ikke kreves fradrag for den delen av premien som det gis fritak for.

P-7-4.2.2 Arbeidstaker

Premiefritak under uførhet i tilknytning til fortsettelsesforsikring etter foretakspensjonsloven § 4-9 er ikke skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-43-2.

P-7-4.3 Utbetaling

Utbetaling fra foretakspensjonsordning, med unntak av uføreytelse, skattegges som pensjonsinntekt for mottakeren, jf. sktl. § 5-40 og § 12-2 bokstav b, og det skal svares trygdeavgift lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Uføreytelse som utbetales fra pensjonsordningen er skattepliktig som lønnsinntekt, jf. sktl. § 5-42 bokstav b, jf. § 12-2 bokstav j, og det skal svares trygdeavgift mellomomsats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav b.

P-7-4.4 Tidfesting av inntekt

Pensjoner og uføreytelser som utbetales i henhold til foretakspensjon skal skattegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3 første ledd.

P-7-5 Premiefond

Renter av premiefond tillegges fondet uten å skattlegges i opptjeningsåret.

Midler inntestående på premiefondet kan i utgangspunktet bare brukes til dekning av premie og nærmere angitte kostnader eller til utbetalinger fra ordningen, se foretakspensjonsloven § 10-3. I noen tilfeller kan og skal midler på premiefondet tilbakeføres til arbeidsgiver, se foretakspensjonsloven § 10-4. Slik tilbakeføring vil medføre at det overførte beløpet skal tas til inntekt hos arbeidsgiver i tilbakeføringsåret, jf. sktl. § 5-30 fjerde ledd.

Premie som er betalt ved overføring fra premiefondet, kan ikke fradragsføres.

P-7-6 Skattemessig behandling av underfinansierte pensjonsforpliktelser ved overdragelse av virksomhet

Ved overdragelse av virksomhet med tilhørende pensjonsforpliktelser vil avtalen ofte innebære at kjøper trer inn i forpliktelser og rettigheter etter eksisterende pensjonsordninger for de ansatte, og vil omfatte både pensjonsmidler og underfinansierte forpliktelser. Kjøper og selger vil i disse tilfellene ha foretatt en verdsetting av pensjonsforpliktelsen ved overdragelsen, herunder fastsatt verdien på den underfinansierte forpliktelsen. I SKD uttalelse av 4. november 2014 (Utv. 2014/1983) er den skattemessige og regnskapsmessige behandlingen ved en slik overdragelse nærmere kommentert med eksempler på føring i skjema.

Det avtalte/samlede vederlag, inkludert verdien av underfinansiert pensjonsforpliktelse, vil her danne grunnlaget for eiendelens skattemessige kostpris og gevinst-/tapsberegningen på henholdsvis kjøper og selgers hånd.

Overtakelsen av underfinansiert pensjonsforpliktelse kan skattemessig ikke anses som overtakelse av gjeld, og overtakelsen innebærer derfor at denne del av vederlaget for virksomheten, skattemessig ikke kan anses betalt. Det manglende skattemessige oppgjør av vederlaget kan fradragsføres i salgsåret som en skattemessig kostnad/tap på selgers hånd, jf. sktl. § 6-1. Tilsvarende må kjøper av virksomheten inntektsføre beløpet, jf. sktl. § 5-1. Det gis tre alternativer for inntektsføring:

1. Vederlaget kan inntektsføres i kjøpsåret.
2. Kjøper kan inntektsføre i takt med innbetaling til pensjonsordningen. Dette forutsetter at skattyter årlig aktuarberegner og dokumenterer hvor mye av årets premie og avkastning av pensjonsmidlene som gjelder den overtatte forpliktelsen. Dette må gjøres hvert år.
3. Kjøper kan inntektsføre vederlaget lineært over 5 år.

P-7-7 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.

P-8 Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon

- Sktl. § 4-2 første ledd bokstav c, § 5-1, § 5-12 sjette ledd, § 5-30 fjerde ledd, § 5-40, § 5-42 bokstav b, § 6-46, § 6-47 og § 12-2 bokstav b og e
- Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven)
- Lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven)
- Forskrift 21. november 1989 nr. 1170 om forvaltning og bruk av midler i premiefond, pensjonsreguleringsfond og innskuddsfond (innskuddspensjonsloven)
- Forskrift 22. desember 2000 nr. 1413 til lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven)

P-8-1 Innledning

P-8-1.1 Generelt

Innskuddspensjon er i utgangspunktet en sparebasert alderspensjon, jf. innskuddspensjonsloven § 2-1.

Foretak som har innskuddsbasert alderspensjon kan i tillegg tegne en egen forsikringsavtale om uførepensjon etter tjenestepensjonsloven kap. 8 eller ytelser til etterlatte etter foretakspensjonsloven kap. 7, jf. innskuddspensjonsloven § 2-4 første ledd. Premie til slik forsikring vil være fradragsberettiget etter reglene om tilskudd til tjenestepensjons- og foretakspensjonsordning.

Etter lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven) er arbeidsgiver pliktig til å ha pensjonsordning for sine ansatte, enten i form av foretakspensjon, innskuddspensjon eller som tjenestepensjon, jf. OTP-loven § 2 første ledd.

Skatteetaten fører tilsyn med arbeidsgivers plikt til å etablere og opprettholde tjenestepensjonsordning for de ansatte, se OTP-loven § 2 fjerde ledd. Finanstilsynet fører tilsyn med at pensjonsordningene oppfyller kravene i foretakspensjons-, innskuddspensjons- eller tjenestepensjonsloven, se OTP-loven § 2 femte ledd.

Innskuddspensjonsloven med forskrifter gir regler om hva en innskuddspensjonsordning kan og skal inneholde. Når avtalen er i samsvar med disse reglene, behandles den skattemessig etter reglene nedenfor. Innskudds-/tilskuddskvitteringer og meldinger til skattemyndighetene mv. skal merkes slik at det fremgår at det gjelder innskuddspensjonsordning etter loven. Foretaket (arbeidsgiver) og institusjonen, se [pkt. 1.2](#), er ansvarlig for at pensjonsordningen er i samsvar med innskuddspensjonsloven med forskrifter, jf. innskuddspensjonsloven § 2-8 fjerde ledd. Når institusjonen betegner pensjonsordningen som innskuddspensjonsordning etter loven, kan skattemyndighetene normalt gå ut fra at den er i samsvar med de fastsatte reglene.

Innehaver (eier) av foretak hvor det ikke er ansatte har også anledning til å inngå innskuddspensjonsordning for å sikre seg selv pensjonsrettigheter, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, se [pkt. 3.3](#). Det samme gjelder frilansere, se [pkt. 3.4](#). Det kan også tegnes en egen forsikringsavtale om uførepensjon etter tjenestepensjonsloven kap. 8 eller ytelser til etterlatte etter foretakspensjonsloven kap. 7, jf. innskuddspensjonsloven § 2-4 tredje ledd jf. første ledd. Premie til slik forsikring vil være fradragsberettiget etter reglene om tilskudd til tjenestepensjons- og foretakspensjonsordning.

Om foretakspensjon, se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)». Om tjenestepensjon, se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon](#)».

P-8-1.2 *Hvem avtalen kan inngås med*

Pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-2 kan opprettes ved avtale med

- institusjon som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive virksomhet her i riket som bank, livsforsikringsselskap, pensjonskasse, innskuddspensjonsforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond
- kredittinstitusjon, livsforsikringsselskap, pensjonsforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond som er hjemmehørende i en annen stat innenfor EØS-området og som har adgang til å drive tilsvarende virksomhet som nevnt i bokstav a her i riket

P-8-1.3 *Hvilke personer omfattes*

Innskuddspensjonsordning skal omfatte alle arbeidstakere i foretaket som har fylt 13 år, med mindre annet er fastsatt i innskuddspensjonsloven eller i forskrift, se innskuddspensjonsloven § 4-2 første ledd.

Pensjonsordningen kan også omfatte arbeidsgiveren og annen person som må anses som innehaver av foretaket, herunder deltaker i selskap med deltakerfastsetting. Se [pkt. 3.2](#).

Også frilansere og innehavere av foretak uten ansatte kan etablere innskuddspensjonsordning, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, se [pkt. 3.3](#) og [pkt. 3.4](#).

P-8-2 *Formuen*

Rettigheter etter en innskuddspensjonsordning er ikke skattepliktig formue for rettighetshaveren, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. En forfalt pensjonstermin som ved årsskiftet ikke er utbetalt, er skattepliktig formue for den som har krav på den.

Arbeidsgiveren formuesbeskattes ikke for innbetalte innskudd og/eller tilskudd til innskuddsfond.

P-8-3 Fradrag i inntekt

P-8-3.1 Arbeidstaker

P-8-3.1.1 Generelt

Arbeidstakeren (medlemmet) kan kreve fradrag i inntekten for sitt innskudd til innskuddspensjonsordning, jf. sktl. § 6-47, med den begrensning som følger av innskuddspensjonsloven § 5-6. Fradraget går ikke inn i minstefradraget etter § 6-30 eller eventuelt 10 % standardfradrag, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd bokstav c. Innskuddet er fradragsberettiget dersom det er betalt innen 31. mars i året etter inntektsåret, se sktl. § 6-47 første ledd bokstav b, jf. § 6-46 femte ledd.

P-8-3.1.2 Opphør av arbeidsforhold

Arbeidstaker som slutter i et arbeidsforhold uten rett til straks begynnende pensjon, opphører ved fratredelsen å være medlem av pensjonsordningen. Vedkommende beholder sin rett til den pensjonskapital som er opptjent ved fratredelsen. Har den nye arbeidsgiveren innskuddspensjonsordning, har arbeidstakeren rett til å få pensjonskapital i henhold til pensjonskapitalbevis overført til denne.

Så lenge den berettigede ikke er medlem av annen innskudds- eller foretakspensjonsordning, har vedkommende rett til å innbetale årlige innskudd til pensjonsordningen på egen hånd (fortsatt pensjonssparing), jf. innskuddspensjonsloven § 6-5. Innskudd til fortsatt pensjonssparing er ikke fradragsberettiget.

Dekker en eventuell ny arbeidsgiver innskudd til fortsatt pensjonssparing, skal beløpet skatlegges som lønn. Innenfor beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1 tredje ledd kan imidlertid innskuddet være skattefritt etter reglene om gaver i arbeidsforhold, se emnet «**Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.**», pkt. 2.1.4.

P-8-3.1.3 Innskuddsfritak ved uførhet i forbindelse med fortsatt pensjonssparing etter opphør av arbeidsforholdet

Arbeidsgiveren skal tegne en egen forsikring som gir rett til innskuddsfritak ved uførhet, jf. innskuddspensjonsloven § 2-4 annet ledd. Vilklårene i bestemmelsene om premiefritak under uførhet i tjenestepensjonsloven må oppfylles hvis det skal gis inntektsfradrag for premie til forsikringen.

Forsikringen kan videreføres hos arbeidstakeren på individuelt grunnlag som en fortsettelsesforsikring etter foretakspensjonsloven § 4-9 uten rett til fradrag for premien.

Premiefritak under uførhet i tilknytning til fortsettelsesforsikring etter foretakspensjonsloven § 4-9 er ikke skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-43-2. Tilbakeført premie ved fortsettelsesforsikring er skattepliktig som alminnelig inntekt i den utstrekning det for inntektsåret 2006 eller tidligere er gitt fradrag for premien. Se for øvrig FIN 18. februar 2002 i Utv. 2002/595.

P-8-3.2 Arbeidsgiver

P-8-3.2.1 Generelt

Arbeidsgiver kan kreve fradrag for innbetalinger til innskuddspensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, jf. sktl. § 6-46 annet ledd.

Frادrag kan kreves for betalte beløp som dekker

- årets innskudd
- tilskudd til innskuddsfond med inntil 50 % av gjennomsnittet av årets innskudd og de to foregående års innskudd (eksklusiv tilskudd til innskuddsfond). Innskuddsfondet må ikke overstige 6 ganger gjennomsnittet av årets innskudd og de to foregående års innskudd. I de to første årene pensjonsordningen løper beregnes gjennomsnittet med utgangspunkt i en nevner på henholdsvis 1 og 2
- tilskudd og kostnad i henhold til innskuddspensjonsloven § 3-4 femte ledd
- kostnad i henhold til innskuddspensjonsloven § 14-1 fjerde ledd

Fradragsretten er betinget av at arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet om at dette ukrevet innrapporterer opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til skattemyndighetene i henhold til skatteforvaltningsloven, jf. sktl. § 6-46 sjette ledd.

Det er også fradragsrett for den delen av årets innskudd som går til dekning av forvaltnings- og administrasjonskostnader, se FIN 28. november 2006 i Utv. 2006/1755.

Når arbeidsgiver har innskuddspensjonsordning som i tillegg til ansatte også omfatter innehaveren (eieren), er det også fradragsrett for den delen av innskudd og tilskudd som gjelder innehaverens pensjonsrettigheter.

Innskuddet, tilskuddet og kostnaden er fradragsberettiget når de er endelig betalt til institusjonen innen 31. mars i året etter inntektsåret, jf. sktl. § 6-46 femte ledd. Det er også anledning til å inngå avtale om innskuddspensjon med tilbakevirkende kraft og med skattemessig fradragsrett dersom avtalen inngås og midlene innbetales innen 31. mars året etter inntektsåret.

Innskudd dekket av innskuddsfondet er ikke fradragsberettiget fordi fradraget er gitt ved innbetalingen til fondet.

P-8-3.2.2 Selskap med deltakerfastsetting

Innskudd som et selskap med deltakerfastsetting betaler til innskuddspensjonsordning som omfatter arbeidende deltaker, er fradragsberettiget også for den delen som gjelder deltakers pensjonsrettigheter. Fradraget gis i selskapsinntekten før fordeling av nettoresultatet til deltakerne. Sammenlign FIN 17. februar 1997 i Utv. 1997/414 og Ot.prp. 77 (2005–2006) punkt 1.2. Selskapets betaling av premien anses ikke som en utdeling etter sktl. § 10-42.

P-8-3.2.3 Innskuddsfritak ved uførhet

Arbeidsgiveren skal tegne en egen forsikring som gir rett til innskuddsfritak ved uførhet, jf. innskuddspensjonsloven § 2-4 annet ledd. Vilkårene i bestemmelsene om premiefritak under uførhet i foretakspensjonsloven må oppfylles hvis det skal gis inntektsfradrag for premie til forsikringen.

I den utstrekning innskuddet dekkes av forsikringsytelsen og ytelsen ikke skattlegges, vil vilkårene for fradrag for innskudd ikke være oppfylt.

Se for øvrig FIN 18. februar 2002 i Utv. 2002/595.

P-8-3.3 Innehaver (eier) av foretak hvor kravene til ansatte ikke er oppfylt

Innehaver (eier) av foretak hvor kravene til ansatte i innskuddspensjonsloven § 2-3 første ledd ikke er oppfylt, kan kreve fradrag for innbetalinger til innskuddspensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, se sktl. § 6-46 fjerde ledd, jf. Ot.prp. nr. 77 (2005–2006) kap. 1.

Ordningen etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd gjelder for

- innehaver av enkeltpersonforetak med positiv beregnet personinntekt. For ektefeller som deler overskuddet mellom seg i samsvar med sktl. § 2-11 annet ledd, regnes hver av dem som innehavere, slik at de også kan oppfylle kravene til ansatte i innskuddspensjonsloven § 2-3 første ledd. (Fradragsrett for innbetalinger til innskuddspensjonsordningen følger da av sktl. § 6-46 annet ledd.)
- selskap med deltakerfastsetting hvor deltaker tar ut arbeidsgodtgjørelse, jf. sktl. § 12-2 bokstav f og
- aksjeselskap hvor eieren (aksjonæren) er ansatt og tar ut lønn fra selskapet, og hvor det enten ikke er andre ansatte, eller bare andre ansatte som hver har en arbeidstid og lønn som utgjør minst 20 prosent og mindre enn 75 prosent av full stilling, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd fjerde punktum jf. § 4-2

Hvis foretaket tilfredsstiller kravene til antall ansatte, gjelder fradragsretten for innehavers innskudd i samme utstrekning som de ansattes innskudd, se [pkt. 3.2.1](#) og [pkt. 3.2.2](#).

Fradrag etter sktl. § 6-46 fjerde ledd for selvstendig næringsdrivende og deltakere i selskap med deltakerfastsetting, gis på tilsvarende vilkår som for arbeidsgivere, se sktl. § 6-46 annet ledd og [pkt. 3.2](#). Er pensjonsordning opprettet for ansatt eier av aksjeselskap i medhold av innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, vil fradragsretten følge direkte av sktl. § 6-46 annet ledd da selskapet i dette tilfelle vil være arbeidsgiver, jf. sktl. § 6-46 annet ledd første punktum.

Fradragsretten omfatter også premie til risikoytelser etter foretakspensjonsloven knyttet til pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, jf. sktl. § 6-46 fjerde ledd annet punktum. Risikoytelser etter tjenestepensjonsloven omfatter uførepensjon, og risikoytel-

ser etter foretakspensjonsloven omfatter ytelser til etterlatte og innskuddsfritak ved uføret. Fradragsretten for slik premie kommer i tillegg til den maksimale innskuddsgrensen til alderspensjonsordning for selvstendig næringsdrivende og frilansere etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd og som omtales i neste avsnitt, se Ot.prp. nr. 24 (2007–2008) pkt. 3.2.2.

- Årlig innskudd, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd, kan ikke overstige 7 % av beregnet personinntekt inntil 12 G for innehaver av enkeltpersonforetak. For ektefeller som skattlegges for forholdsmessig andel av overskuddet i felles bedrift, jf. sktl. § 2-11 annet ledd gjelder grensen på 12 G for hver av dem
- godtgjørelse for arbeidsinnsats inntil 12 G til deltaker i selskap med deltakerfastsetting, jf. selskapsloven § 2-26
- lønn inntil 12 G for eier (aksjonær) i aksjeselskap

Beregningsgrunnlaget for maksimalt fradragsberettiget innskudd er inntektsårets personinntekt for fradrag for årets innskudd. Innehaver av enkeltpersonforetak kan også benytte beregnet personinntekt i året forut for innskuddsåret som beregningsgrunnlag, se FIN 10. mars 2010 i Utv. 2010/634. Denne beregningsmåten må i så fall følges konsekvent.

For innehaver av enkeltpersonforetak vil fradraget i alminnelig inntekt redusere årets beregnede personinntekt tilsvarende. For deltaker med arbeidsgodtgjørelse og ansatt eier i aksjeselskap må innskuddet fradras i selskapets inntekt. For selskap med deltakerfastsetting innebærer dette at innskuddet skal redusere nettoresultatet før fordelingen på deltakerne, se Ot.prp. 77 (2005–2006) punkt 1.2.

Når institusjonen betegner pensjonsordningen som innskuddspensjonsordning etter loven, kan skattemyndighetene normalt gå ut fra at den er i samsvar med de fastsatte reglene.

P-8-3.4 Frilanser

Med frilanser menes en person som utfører arbeid eller oppdrag utenfor tjeneste for lønn eller annen godtgjørelse, uten å være selvstendig næringsdrivende, jf. innskuddspensjonsloven § 1-2 bokstav e.

Frilansere kan kreve fradrag tilsvarende som eiere av foretak uten ansatte, se sktl. § 6-46 fjerde ledd, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd annet punktum. Fradragsretten for slik premie kommer i tillegg til den maksimale innskuddsgrensen til alderspensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd og som omtales i neste avsnitt, se [pkt. 3.3](#).

Maksimalt årlig innskudd til ordningen kan ikke overstige 7 % av samlet personinntekt fra frilansoppdrag inntil 12 G, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd. Eventuell personinntekt fra ansettelsesforhold vil ikke inngå i grunnlaget.

Fradraget gis kun i alminnelig inntekt.

P-8-4 Inntekt

P-8-4.1 Arbeidsgivers betaling av innskudd

Innskudd betalt av arbeidsgiver til innskuddspensjonsordning, beskattes ikke hos arbeidstaker, jf. sktl. § 5-12 sjette ledd annet punktum.

Hvis arbeidstaker fortsetter innskuddspensjonsordningen på individuelt grunnlag etter at det tidligere arbeidsforholdet er opphørt og en ny arbeidsgiver dekker premiebetalingen, anses dette som fordel vunnet ved arbeid.

P-8-4.2 Utbetaling

Reglene om alder ved uttak, periode for uttak og utbetaling er regulert i innskuddspensjonsloven §§ 7-1 til 7-4. Reglene om utbetaling av gjenværende pensjonskapital som barnpensjon og etterlattepensjon er regulert i § 7-7.

Utbetaling fra innskuddspensjonsordning, med unntak av uføreytelser, skattlegges som pensjonsinntekt for mottakeren enten denne er tidligere ansatt eller innehaver (eier), se sktl. § 5-1 og § 12-2 bokstav b. Det skal svares trygdeavgift lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Utbetaling av uføreytelse etter særskilt forsikring etter lov om tjenstepensjon, jf. innskuddspensjonsloven § 2-4 første ledd, er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-42 bokstav b jf. § 12-2 bokstav j og skattlegges som lønnsinntekt. Det skal svares trygdeavgift mellomomsats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav b.

Engangsbeløp utbetalt til fysisk person er personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav e. Trygdeavgift skal svares med lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Utbetaling av engangsbeløp til dødsbo skal skattlegges med en skattesats på 45 %, se sktl. § 5-40 fjerde ledd og SSV § 3-7.

P-8-4.3 Tidfesting av inntekt

Pensjoner og uføreytelser som utbetales i henhold til innskuddspensjonsordning skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3. Engangsbeløp og andre kapitalytelser i henhold til pensjonsordningen skal skattlegges det året det oppstår en ubetinget rett til ytelsen (realisasjonsprinsippet), jf. sktl. § 14-2.

P-8-5 Innskuddsfond

Avkastning av innskuddsfond tillegges fondet uten å beskattes i opptjeningsåret.

Midler innestående på innskuddsfondet kan og skal i noen tilfeller tilbakeføres til arbeidsgiver, se innskuddspensjonsloven § 9-4. Tilbakeføring vil medføre at det overførte beløpet skal tas til inntekt hos arbeidsgiver i tilbakeføringsåret, se sktl. § 5-30 fjerde ledd.

Er årets innskudd betalt ved overføring fra innskuddsfondet, skal dette angis særskilt. Tilsvarende gjelder ved tilbakeføring av midler fra innskuddsfondet til arbeidsgiver.

P-8-6 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.

P-9 Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.

– Sktl. § 4-2 første ledd bokstav c, § 4-3 første ledd bokstav c, § 5-1 første ledd, § 5-40 og § 6-1 første ledd

P-9-1 Innledning

I dette emnet behandles pensjon i arbeidsforhold hvor det foreligger avtale mellom arbeidstaker og arbeidsgiver om utbetaling av pensjon direkte fra arbeidsgiver til den berettigede (pensjon over driften).

Utbetaling av pensjon over driften må skilles fra andre utbetalinger fra arbeidsgiver til en tidligere arbeidstaker. Slike andre utbetalinger kan blant annet være etterbetalinger av lønn som skal behandles etter reglene for lønn selv om arbeidstakeren har sluttet å arbeide.

Om skillet mellom pensjon og vederlag i forbindelse med salg av foretak, fast eiendom og lignende, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.8.

Om kontantføderåd, se emnet «Føderåd», pkt. 1.

Om pensjon i arbeidsforhold hvor utbetalingen foretas av forsikringsselskap, pensjonskasse mv., se emnene «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon» og «Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon». Om livrenter i arbeidsforhold, herunder kollektiv livrenteforsikring, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)».

Om andre typer pensjoner, se emnet «Pensjon – allment». Se også emnene om forsikring.

P-9-2 Arbeidstaker og etterlatte

P-9-2.1 Formue

Rettighet etter en pensjonsavtale er ikke skattepliktig formue for den berettigede, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c.

Rettigheten ved inntektsårets utgang til en forfalt, men ikke utbetalt pensjonstermin, er likevel skattepliktig formue for den som har krav på utbetalingen.

P-9-2.2 *Inntekt*

P-9-2.2.1 *Løpende pensjon over driften*

Utbetaling av pensjonsytelser fra den tidligere arbeidsgiveren er skattepliktig inntekt.

Skattleggingen skjer hos den tidligere arbeidstakeren. Dette gjelder også eventuell del av pensjonen som etter avtalen ytes på grunn av arbeidstakerens forsørgelse av ektefelle, barn mv. Dette gjelder selv om denne delen av pensjonen utbetales direkte til den forsørgede og selv om den forsørgede ikke skattlegges sammen med arbeidstakeren, for eksempel fordi den forsørgede er en ektefelle og ektefellene er separert eller skilt. I enkelte tilfeller kan ytelser til etterlatte bli ansett som skattefri understøttelse, se emnet «**Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold**».

Etter den tidligere arbeidstakerens død, skattlegges eventuelle pensjonsutbetalinger hos den eller de etterlatte som har rett til pensjon etter avtalen.

Arbeidsgiver kan i visse tilfeller velge å sikre sin fremtidige forpliktelse etter pensjonsavtalen ved for eksempel å tegne en forsikring. Hvis det kan dokumenteres at forsikringen kun er tegnet til fordel for arbeidsgiver, skal premien ikke skattlegges som lønn. Pensjonsytelsene skal imidlertid skattlegges som pensjonsinntekt, jf. ovenfor.

Om engangsbeløp ved avsløsning av en avtale om pensjon over driften, se [pkt. 2.2.2](#).

Om eventuelt skattefritak for etterlønn og etterpensjon i forbindelse med dødsfall, se emnet «**Arvelater/etterlatte/dødsbo**», [pkt. 8.17.2](#) og [pkt. 8.19.2](#).

P-9-2.2.2 *Engangsbeløp ved avsløsning av avtale om pensjon over driften, hovedregel*

Engangsbeløp ved avsløsning av avtale om pensjon over driften er skattepliktig inntekt. Dette gjelder også for de etterlatte etter den tidligere arbeidstakers død, uavhengig av om avsløsningen foretas i forbindelse med dødsfallet eller etter at pensjonen er begynt å løpe.

Avløsningsbeløp skattlegges som lønn dersom beløpet utbetales til arbeidstaker mens arbeidsforholdet består. Det samme gjelder for slik utbetaling som finner sted etter at arbeidsforholdet er opphørt, men hvor tilknytningen til arbeidsforholdet fortsatt er så nær at beløpet må anses som lønn. Dette kan for eksempel være tilfelle hvis utbetalingen avtales i forbindelse med arbeidsforholdets opphør. Se også FIN 10. juni 2003 i Utv. 2006/114. Hvorvidt det foreligger en lønnsytelse eller en pensjonsytelse beror på en konkret vurdering av ytelsens tilknytning til arbeidsforholdet. Tilknytningskravet kan f.eks. være oppfylt når det før arbeidsforholdet har opphørt er avtalt at pensjonsavtalen skal avsløses etter at pensjonen har begynt å løpe. Utbetaling av avløsningsbeløp til arbeidstaker etter at arbeidsforholdet er opphørt, og vedkommende har arbeid for en annen arbeidsgiver, må vurderes på samme måte.

Dersom tilknytningen til arbeidsforholdet ikke lenger er av en slik karakter at beløpet skal skattlegges som lønn, skattlegges avløsningsbeløpet som pensjon, selv om pensjonsutbetalingene ikke har begynt å løpe. Engangsbeløpet regnes ikke som pensjon etter skatteloven, men skal skattlegges på samme måte som pensjon, se sktl. § 5-40 tredje ledd, jf. annet ledd og § 12-2 bokstav b. Det må vurderes konkret om det foreligger tilstrekkelig tilknytning til arbeidet. Det kan f.eks. ikke uten videre legges til grunn at tilknytningen til arbeidsforholdet skal regnes som opphørt etter en viss periode, for eksempel tre måneder.

P-9-2.2.3 *Engangsbeløp ved avsløsning av pensjon over driften, unntak*

Arbeidsgivers avsløsning av en aktuell løpende pensjon over driften vil ikke være skattepliktig i avløsningsåret dersom avløsningsbeløpet innbetales som en engangspremie til en livrente til fordel for den pensjonsberettigede. Forutsetningen er at det foreligger et debitorskifte mellom arbeidsgiver og et forsikringsselskap uten at eiendomsretten til polisen overføres til den tidligere ansatte. Dette innebærer blant annet at vedkommende ikke kan få utbetalt inntående midler på annen måte enn som løpende ytelser etter pensjonsavtalen. De løpende terminytelsene fra livrenten skal fullt ut skattlegges som pensjon. Se FIN 1. mars 1999 i Utv. 1999/717, FIN 23. mars 2007 i Utv. 2007/919 og FIN 9. mai 2007 i Utv. 2007/1037.

P-9-2.3 Tidfesting

Pensjonsinntekten tidfestes hos mottakeren i det året utbetalingen mottas (kontantprinsippet), se sktl. § 14-3. Nærmere om tidfesting, se emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)».

P-9-3 Arbeidsgiver

P-9-3.1 Fradrag i formue

Forpliktelser til å yte pensjon er ikke fradragsberettiget ved formuesfastsettingen, jf. sktl. § 4-3 første ledd bokstav c.

Forpliktelse ved inntektsårets utgang til å yte en forfalt, men ikke utbetalt, pensjonstermin kommer likevel til fradrag ved formuesfastsettingen.

P-9-3.2 Fradrag i inntekten

P-9-3.2.1 Løpende pensjon

I arbeidsforhold er løpende pensjon over driften fradragsberettiget for arbeidsgiveren, se sktl. § 6-1. Dette gjelder også for skattytere som ved kjøp av foretak overtar løpende pensjonsforpliktelser. Fradragsrett foreligger ikke hvor pensjonen ikke har sammenheng med en inntektskapende aktivitet, f.eks. pensjon til tidligere hushjelp.

Pensjon som avtales i forbindelse med overdragelse av fast eiendom kan være fradragsberettiget som føderåd eller annen regelmessig ytelse etter sktl. § 6-52, se emnet «[Føderåd](#)».

Når det i forbindelse med erverv av foretak mv. avtales at erverver skal overta forpliktelsene til å utbetale pensjon over driften, skal den kapitaliserte verdi av disse betalingsforpliktelsene ikke regnes som inngangsverdi for den forpliktete, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 2.1.8. Det samme gjelder løpende pensjonsforpliktelser som er overtatt i forbindelse med erverv av foretak. Slike pensjonsforpliktelser kommer til fradrag i inntekten som løpende ytelser, se sktl. § 6-1.

P-9-3.2.2 Engangsbeløp ved avsløsning av pensjon over driften

I inntektsgivende aktivitet er avsløsning av pensjon over driften i utgangspunktet fradragsberettiget hos arbeidsgiveren. Utenfor inntektsgivende aktivitet er avsløsning av slik pensjon ikke fradragsberettiget. Dette gjelder for eksempel avsløsning av pensjon til hushjelp.

P-9-3.2.3 Sikring av pensjon

Kostnader for arbeidsgiver til sikring av fremtidige pensjonsutbetalinger, er bare fradragsberettiget etter reglene om foretakspensjon, tjenstepensjon, innskuddspensjon eller utenlandsk pensjonsordning, jf. sktl. § 6-45. Se nærmere emnene «[Pensjon – utenlandsk pensjonsordning](#)», «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)», «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)» og «[Pensjon i arbeidsforhold – tjenstepensjon](#)». Tegner arbeidsgiver f.eks. en forsikring som skal sikre fremtidige utbetalinger etter en pensjonsutbetaling over driften, er premieinnbetalingen ikke fradragsberettiget. Dette gjelder uavhengig av om premien er betalt som en engangspremie eller i flere terminer. Er forsikringen tegnet til fordel for arbeidsgiver, vil utbetalingen fra forsikringsselskapet ikke være skattepliktig for arbeidsgiver, og arbeidsgiver har rett til fradrag for utbetalingen av de løpende pensjoner.

P-9-3.3 Tidfesting

Om tidfesting av fradrag for pensjon hos arbeidsgiver, se emnene om tidfesting.

P-9-4 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgivers plikt til å svare arbeidsgiveravgift, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 3.5.

P-10 Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon

- Sktl. § 4-2 annet ledd, 5-1, § 5-12 sjette ledd, § 6-46, § 6-47
- Lov 13. desember 2013 nr. 106 om tjenestepensjon (tjenestepensjonsloven)

P-10-1 Innledning

P-10-1.1 Generelt

Regler om tjenestepensjon er gitt ved lov av 13. desember 2013 nr. 106 om tjenestepensjon (tjenestepensjonsloven). Arbeidsgivers tilskudd til tjenestepensjon er ikke skattepliktig for arbeidstaker, jf. sktl. § 5-12 sjette ledd.

Tjenestepensjon er i utgangspunktet en arbeidsgiverfinansiert pensjonsforsikringsordning, men det kan avtales at arbeidstaker skal betale årlige tilskudd som ikke kan settes høyere enn halvparten av lovens grenser for årlige tilskudd for lønn inntil 12 G, jf. tjenestepensjonsloven § 4-17.

Etter lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven) er arbeidsgivere pliktige til å ha pensjonsordning for sine ansatte, enten i form av foretakspensjon, innskuddspensjon eller tjenestepensjon, jf. OTP-loven § 2 første ledd.

Skatteetaten fører tilsyn med arbeidsgivers plikt til å etablere og opprettholde tjenestepensjonsordning for de ansatte, se OTP-loven § 2 fjerde ledd. Finanstilsynet er tilsynsmyndighet for at pensjonsordningene oppfyller kravene i foretakspensjons-, innskuddspensjons- eller tjenestepensjonsloven, se OTP-loven § 2 femte ledd.

Tjenestepensjon skal gi rett til alderspensjon og innskuddsfritak ved uføret i samsvar med den faktiske uføregraden. Foretaket kan i tillegg som en del av pensjonsordningen tegne særskilt forsikring etter foretakspensjonsloven som kan gi uførepensjon til medlemmer som helt eller delvis mister ervervsevnen og/eller ytelser til barn og andre etterlatte av medlemmer som dør, jf. tjenestepensjonsloven § 2-1.

Regler om hva en tjenestepensjonsordning kan og skal inneholde står i tjenestepensjonsloven. Når avtalen er i samsvar med disse reglene, behandles den skattemessig etter reglene nedenfor. Premiekvitteringer og meldinger til skattemyndighetene skal merkes slik at det fremgår at det gjelder pensjon etter tjenestepensjonsloven. Forsikrings-selskapet/pensjonskassen og foretaket (arbeidsgiveren) er ansvarlig for at pensjonsordningen er i samsvar med tjenestepensjonsloven med forskrifter, jf. tjenestepensjonsloven § 2-6 fjerde ledd. Når forsikrings-selskapet/pensjonskassen betegner forsikringen som pensjon etter tjenestepensjonsloven, kan skattemyndighetene normalt gå ut fra at pensjonsordningen er i samsvar med de fastsatte reglene.

Om innskuddspensjon se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon». Om foretakspensjon, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon».

P-10-1.2 Hvem avtalene kan inngås med

- Avtaler om tjenestepensjon kan etter tjenestepensjonsloven § 1-1 annet ledd bare inngås med
- selskap som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive livsforsikringsvirksomhet her i riket
 - pensjonskasse som har tillatelse fra norske myndigheter til her i riket å overta kollektive pensjonsordninger som regnes som livsforsikring
 - selskap som er etablert i en annen stat innenfor EØS-området og som her i riket har adgang til å drive livsforsikringsvirksomhet
 - pensjonskasse som er etablert i annen stat innenfor EØS-området, og som her i riket har adgang til å overta kollektive pensjonsordninger som regnes som livsforsikring

P-10-1.3 Hvilke personer kan omfattes

Om hvilke arbeidstakere mv. som omfattes av pensjonsordningen, se tjenestepensjonsloven kap. 3.

P-10-2 Formuen

Rettigheter etter en tjenstepensjonsordning er ikke skattepliktig formue for de som omfattes av pensjonsordningen, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. En forfalt pensjonstermin som ved årsskiftet ikke er utbetalt, er skattepliktig formue for den som har krav på den.

Arbeidsgiveren formuesbeskattes ikke for innbetalte premier og/eller tilskudd til premiefond.

P-10-3 Fradrag i inntekt**P-10-3.1 Arbeidstaker****P-10-3.1.1 Generelt**

Arbeidstakeren (den forsikrede) kan kreve fradrag i inntekten for sitt tilskudd til tjenstepensjonsordning, jf. sktl. § 6-47, med den begrensning som følger av tjenstepensjonsloven § 4-17. Fradraget går ikke inn i minstefradraget eller eventuelt 10 % standardfradrag. Arbeidstakerens andel av premien skal innrapporteres. Premien er fradragsberettiget dersom den er betalt innen 31. mars i året etter inntektsåret, se sktl. § 6-47 første ledd bokstav b, jf. § 6-46 femte ledd.

P-10-3.1.2 Opphør av arbeidsforhold

Arbeidstaker som slutter i et arbeidsforhold uten samtidig å ta ut alderspensjon fra ordningen, opphører ved fratredelsen å være medlem av pensjonsordningen, jf. tjenstepensjonsloven § 6-1. Arbeidstakeren har rett til pensjonsbevis som sikrer medlemmet rett til pensjonsbeholdningen, jf. tjenstepensjonsloven § 6-2. Arbeidstakeren kan inngå avtale med pensjonsinnsparingen på samme vilkår (fortsettelsesforsikring), men da med individuell premieberegning. Årlig premie kan likevel ikke overstige det beløp, justert etter alminnelig lønnsvekst, som ble innbetalt til pensjonsbeholdningen siste år arbeidstakeren var medlem av pensjonsordningen, jf. tjenstepensjonsloven § 6-4 annet ledd. Premie til fortsettelsesforsikring er ikke fradragsberettiget. Dekker en eventuell ny arbeidsgiver premien, skal beløpet skattlegges som lønn. Den nye arbeidsgivers dekning av premie til fortsettelsesforsikring kan imidlertid være skattefrie som gave i arbeidsforhold innen beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1. Om gaver i arbeidsforhold, se nærmere emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.». Utbetaling fra en slik fortsettelsesforsikring tegnet som livrente, skattlegges etter reglene om livrenter, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 5.

P-10-3.2 Arbeidsgiver**P-10-3.2.1 Generelt**

Arbeidsgiver kan kreve fradrag for premie og tilskudd til tjenstepensjonsordning, jf. sktl. § 6-46 tredje ledd. Fradrag kan kreves for betalte beløp som dekker

- arbeidsgivers andel av årlig innskudd og premie
- tilskudd til premiefond med inntil 50 % av gjennomsnittet av arbeidsgivers andel av årets og de to foregående års premie. Premiefondet må ikke overstige 6 ganger gjennomsnittet av arbeidsgivers andel av årets og de to foregående års premie. I de to første årene pensjonsordningen løper, beregnes gjennomsnittet med utgangspunkt i en nevner på henholdsvis 1 og 2
- arbeidsgivers andel av tilskudd i henhold til regulering av pensjonsbeholdningen etter tjenstepensjonsloven § 4-6 tredje ledd og til regulering av pensjoner under utbetaling etter § 4-14 første ledd
- årlige kostnader og risikopremier i henhold til tjenstepensjonsloven § 4-8

Fradragsretten er betinget av at arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet om at dette ukrevet innrapporterer opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til skattemyndighetene i henhold til skatteforvaltningsloven, se sktl. § 6-46 sjette ledd.

Når arbeidsgiver har tjenstepensjonsordning som i tillegg til ansatte også omfatter innehaveren (eieren), jf. tjenstepensjonsloven § 3-2 tredje ledd, er det også fradragsrett for den delen av premie og tilskudd som gjelder innehaverens pensjonsrettigheter, se sktl. § 6-46 tredje ledd.

Premien, tilskuddet, kostnaden og risikopremien er fradragsberettiget for inntektsåret når den er endelig betalt til forsikringsselskapet innen 31. mars i året etter inntektsåret, jf. sktl. § 6-46 femte ledd. Det er anledning til å inngå avtale om tjenestepensjon med tilbakevirkende kraft og med skattemessig fradragsrett dersom avtalen inngås og midlene innbetales innen 31. mars året etter inntektsåret.

Premie dekket ved overføring fra premiefond er ikke fradragsberettiget fordi fradraget er gitt ved innbetaling til premiefondet.

Innbetalinger som har karakter av egenkapitaltilførsel, er ikke fradragsberettiget.

P-10-3.2.2 Selskap med deltakerfastsetting

Premie som et selskap med deltakerfastsetting betaler til tjenestepensjonsordning som omfatter arbeidende deltaker, er fradragsberettiget også for den delen som gjelder deltakers pensjonsrettigheter. Fradraget gis i selskapsinntekten før fordeling av nettoresultatet til deltakerne, se Ot.prp. 77 (2005–2006) pkt. 1.2 og FIN 17. februar 1997 i Utv. 1997/414. Selskapets betaling av premien anses ikke som en utdeling etter sktl. § 10-42.

P-10-4 Inntekt

P-10-4.1 Arbeidsgivers betaling av premie

Premie til tjenestepensjonsordning betalt av arbeidsgiver skattlegges ikke hos arbeidstaker, jf. sktl. § 5-12 sjette ledd annet punktum.

Hvis en ny arbeidsgiver skal dekke innbetalingen til pensjonsordningene som arbeidstaker fortsetter på individuelt grunnlag etter at det tidligere arbeidsforholdet er opphørt (fortsettelsesforsikring), anses dette som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid på tilsvarende måte som om arbeidsgiver skulle betale premien til en individuell pensjonsforsikring til den ansatte. Dette gjelder også om den nye arbeidsgiveren bare dekker den delen den tidligere arbeidsgiveren dekket. Den nye arbeidsgiverens dekning behandles på samme måte om fortsettelsesforsikringen er tegnet som livrente, se FSFIN § 5-41-1 annet ledd bokstav a og emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)», pkt. 5. Den nye arbeidsgiverens dekning av premie kan imidlertid være skattefri som gave i arbeidsforhold innen beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1. Om gaver i arbeidsforhold, se nærmere emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

P-10-4.2 Premiefritak under uførhet

P-10-4.2.1 Arbeidsgiver

Tjenestepensjonsordningen skal ha regler om at det for medlemmer som blir uføre, skal være premiefritak i samsvar med uføregraden, jf. tjenestepensjonsloven § 2-1 annet ledd. Premiefritak under uførhet i tilknytning til en tjenestepensjonsordning er ikke skattepliktig inntekt for arbeidsgiveren. Det kan heller ikke kreves fradrag for den delen av premien som det gis fritak for.

P-10-4.2.2 Arbeidstaker

Premiefritak under uførhet i tilknytning til fortsettelsesforsikring etter tjenestepensjonsloven § 6-4 er ikke skattepliktig inntekt.

P-10-4.3 Utbetaling

Utbetaling i henhold til tjenestepensjonsordning med unntak av uføreytelse skattlegges som pensjonsinntekt for mottakeren, jf. sktl. § 5-1 og § 12-2 bokstav b, og det skal svares trygdeavgift lav sats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Utbetaling av uføreytelse etter særskilt forsikring etter lov om foretakspensjon, jf. tjenestepensjonsloven § 2-1 tredje ledd, er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-42 bokstav a jf. § 12-2 bokstav j og skattlegges som lønnsinntekt. Det skal svares trygdeavgift mellomomsats, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav b.

P-10-4.4 Tidfesting av inntekt

Pensjoner og uføreytelser som utbetales i henhold til tjenestepensjonsordning skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3 første ledd.

P-10-5 Premiefond

Renter av premiefond tillegges fondet uten å skattlegges i opptjeningsåret.

Midler innestående på premiefondet kan i utgangspunktet bare brukes til dekning av innskudd og premier og nærmere angitte kostnader, se tjenstepensjonsloven § 5-11. I noen tilfeller kan og skal midler på premiefondet tilbakeføres til arbeidsgiver, se tjenstepensjonsloven § 5-12. Slik tilbakeføring vil medføre at det overførte beløpet skal tas til inntekt hos arbeidsgiver i tilbakeføringsåret, jf. sktl. § 5-30 fjerde ledd.

Premie som er betalt ved overføring fra premiefondet, kan ikke fradragsføres.

P-10-6 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.

P-11 Personfradrag

– Sktl. § 2-12, § 2-15, § 15-4 og § 15-5

P-11-1 Generelt om personfradrag og skatteklasse

Personfradrag er et generelt bunnfradrag i alminnelig inntekt som gis, på visse vilkår, til personlige skattytere. Ved skattleggingen blir alle personlige skattytere og dødsbo gruppert i to skatteklasser, ettersom de har krav på personfradrag eller ikke. De som ikke har krav på personfradrag settes i skatteklasse 0, jf. sktl. § 15-4 sjettede ledd. De som har krav på personfradrag, settes i skatteklasse 1. Andre upersonlige skattytere enn dødsbo har ikke rett til personfradrag, og for disse fastsettes det ikke noen skatteklasse.

Tidligere fantes det også en skatteklasse 2, men denne ble avviklet fra og med inntektsåret 2018.

Personfradrag er ikke et fradragsbeløp ved inntektsfastsettingen, men et fribeløp i inntekten ved beregningen av skatt på alminnelig inntekt. Personfradraget blir automatisk tatt hensyn til ved utregningen av skatten. Personfradraget kan ikke føre til negativ inntekt, og kan dermed heller ikke gi fremførbart underskudd.

Personfradraget for 2023 utgjør kr 79 600, se SSV § 6-3.

Er vilkårene for personfradrag bare oppfylt en del av året, gis forholdsmessig personfradrag (tolvtedels fradrag), se pkt. 3.3.

P-11-2 Fribeløp i formuesskatt

Personlige skattytere har rett til fribeløp ved beregningen av skatt på formue til kommunen, jf. SSV § 2-3. Det samme gjelder dødsbo for det inntektsåret dødsfallet fant sted. Tidligere var det et krav om at fribeløp kun ble gitt til personlig skattyter som hadde rett på personfradrag, men dette kravet ble tatt bort fra og med inntektsåret 2022.

Fribelep ved beregning av skatt på formue til staten gis til personlige skattytere og dødsbo, jf. SSV § 2-1.

Om størrelsen av fribeløp ved beregning av skatt på formue, se SSV § 2-1 og § 2-3, samt tabell i «Sats mv.» bak i Skatte-ABC under «Skatte- og avgiftssatser».

P-11-3 Vilkår for å få personfradrag (skatteklasse 1)**P-11-3.1 Generelt**

Personfradrag (skatteklasse 1) gis bare til

- personlige skattytere
- dødsbo i dødsåret

For dødsbo gjelder dette bare såfremt avdøde ville blitt satt i klasse 1 vedkommende inntektsår.

For å kvalifisere til personfradrag må ett av vilkårene nedenfor være oppfylt:

- Personlig skattyter er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett (sktl. § 2-1 første ledd).

- Personlig skattyter som er bosatt i utlandet, blir skattlagt for lønnsinntekt i Norge under midlertidig opphold i Norge (sktl. § 2-3 første ledd bokstav d, g og h, samt annet ledd).
- Personlig skattyter er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.
- Personlig skattyter som er bosatt i utlandet mottar lønn fra den norske stat.

Spørsmål om personfradrag og skatteklasse for

- personer bosatt i utlandet med lønn fra den norske stat, se [pkt. 3.6](#)
- personer med opphold på Svalbard og Jan Mayen, se emnene «Svalbard» og «Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis»

Personer som ikke omfattes av fellesvilkårene som nevnt ovenfor, har ikke krav på personfradrag og plasseres i skatteklasse 0, jf. sktl. § 15-4 sjette ledd.

P-11-3.2 Person som er skattepliktig som bosatt i Norge hele året med opphold utenfor Norge

For en skattyter som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett for hele inntektsåret, innvirker ikke opphold utenfor Norge på personfradraget. Dette gjelder selv om skattyteren har hatt opphold i utlandet hele inntektsåret og selv om skattyteren anses skatteavtalemessig bosatt i utlandet etter skatteavtalen med vedkommende land.

Nærmere om når skattyteren anses bosatt i Norge ved inn- og utflytting og ved midlertidig opphold i Norge eller utlandet, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)».

P-11-3.3 Person som er skattepliktig som bosatt i Norge bare en del av året

Anses skattyteren skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett bare en del av året fordi skatteplikten inntreffer eller opphører i løpet av året, jf. sktl. § 2-1 annet eller tredje ledd, gis det personfradrag (skatteklasse 1) for det tidsrom skattyteren anses bosatt her, jf. sktl. § 15-4, femte ledd. Skattyteren får dermed bare en forholdsmessig del av personfradraget ved beregning av skatt på inntekt. Fribe løp i formue reduseres ikke.

Personfradraget ved beregning av skatt på alminnelig inntekt, jf. sktl. § 15-4 femte ledd, og fribe løpet ved beregning av trinnskatt, jf. SSV § 3-1 tredje ledd, settes til antall tolvtedeler av fullt personfradrag/fribe løp etter hvor mange hele og påbegynte måneder skattyteren har vært bosatt i inntektsåret.

Eksempel

Skattyter tok opphold i Norge fra 27. mai i år 1 og har oppholdt seg her resten av året. Siden han har oppholdt seg i Norge mer enn 183 dager dette året, anses han bosatt i Norge fra 27. mai, jf. sktl. § 2-1 annet ledd. Han har da rett til 8/12 personfradrag.

Skattyter reiser tilbake til hjemlandet og tar fast opphold der fra 1. april i år 2. Etter dette tidspunkt har skattyter ikke oppholdt seg i Norge og verken han eller hans nærstående disponerer bolig i Norge. Skattyter vil likevel bli ansett som bosatt i Norge i hele år 2, jf. sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav a, fordi han har oppholdt seg i Norge mer enn 61 dager. Dermed vil han få personfradrag for hele år 2.

P-11-3.4 Person som er begrenset skattepliktig for lønnsinntekt

P-11-3.4.1 Generelt

Skattyter som anses bosatt i utlandet hele året etter norsk intern rett, men er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, har krav på personfradrag (klasse 1) for det tidsrom skattyteren er begrenset skattepliktig hit, jf. sktl. § 15-4 femte ledd, annet punktum. Skattyteren får dermed bare en forholdsmessig del av personfradraget ved beregning av skatt på inntekt.

Fribe løp i formue reduseres ikke.

Avkortning av personfradraget skal ikke gjennomføres for personer som er bosatt i en annen EØS-stat og som krever fradrag etter sktl. § 6-71 fordi hele eller tilnærmet hele skattyters inntekt skatlegges i Norge. Se nærmere emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», [pkt. 14](#).

P-11-3.4.2 Sammenhengende arbeidsopphold

For skattyter som i løpet av inntektsåret har ett sammenhengende arbeidsopphold i Norge, skal personfradraget ved beregning av skatt på alminnelig inntekt, jf. sktl. § 15-4 femte ledd, og

fribeløpet ved beregning av trinnskatt, jf. SSV § 3-1 tredje ledd, settes til antall tolvtedeler av fullt personfradrag/fribeløp etter hvor mange hele og påbegynte måneder skattyteren har vært begrenset skattepliktig i inntektsåret. Dette gjelder både hvor skattyter tar fast opphold i Norge uten å oppfylle bostedskriteriene i inntektsåret, og ved midlertidig opphold. Et arbeidsopphold anses som sammenhengende selv om skattyter opparbeider seg avspaseringstid under arbeidsoppholdet i Norge og tilbringer denne tiden f.eks. i hjemlandet.

En måned regnes fra dato til dato uavhengig av hvor mange dager det er i en måned.

Eksempler på hele måneder:

- 1. februar til 28. (eller 29.) februar
- 25. september til 24. oktober
- 1. desember til 31. desember

Eksempel

Har skattyter arbeidet i Norge fra og med 12. mai til 8. juni, har han vært begrenset skattepliktig i mindre enn en hel måned og skal ha 1/12 personfradrag/fribeløp.

Har skattyter arbeidet i Norge fra og med 1. februar til og med 1. mars, har han vært begrenset skattepliktig i en hel og en påbegynt måned, og har følgende krav på 2/12 personfradrag/fribeløp.

P-11-3.4.3 Flere arbeidsopphold

For skattyter som i løpet av inntektsåret har flere arbeidsopphold i Norge uten å være skattepliktig som bosatt her, summeres antall dager skattyter er begrenset skattepliktig og divideres med 30. Kvotient på 1 eller mindre enn 1, gir 1/12 fradrag, over 1 til og med 2 gir 2/12 fradrag, over 2 til og med 3 gir 3/12 fradrag osv.

Eksempel

Skattyteren har arbeidet i Norge fra og med 12. mai til og med 19. juni, og fra og med 15. november til og med 31. desember i år 1. Han har videre oppholdt seg i Norge fra og med 1. januar til og med 30. april i år 2. Han har da vært begrenset skattepliktig i (39+47) 86 dager i år 1, og oppholdt seg i Norge i 121 dager i år 2. Totalt har han oppholdt seg i Norge i 207 dager i en tolv månedersperiode og han blir dermed skattepliktig som bosatt i år 2. I år 1 skal han ha 3/12 personfradrag/fribeløp (86 dager delt på 30 gir en kvotient på 2,866.). I år 2 skal han ha fullt personfradrag/fribeløp.

P-11-3.4.4 Beregning av antall dager ved begrenset skatteplikt til Norge

For skattyter som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, skal det ved fastsetting av perioden(e) vedkommende har vært begrenset skattepliktig til Norge tas utgangspunkt i den tidsperiode den skattepliktige inntekt refererer seg til, jf. sktl. § 15-4 femte ledd annet punktum. Tidsperioder skattyter har vært i Norge uten å være begrenset skattepliktig hit, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, regnes ikke med. På den annen side skal skattyteren godskrives både arbeidstid og avspaseringstid for slik inntekt, selv om vedkommende ikke oppholdt seg i Norge under disse dagene. I tillegg tas det hensyn til opphold i forbindelse med arbeid som ikke er skattepliktig pga. skatteavtale, og avspasering knyttet til dette arbeidet såfremt skattyter faktisk oppholder seg i Norge.

P-11-3.5 Person som er begrenset skattepliktig for annet enn lønnsinntekt

Person bosatt i utlandet og som ikke skatlegges for lønnsinntekt under midlertidig opphold i Norge, (sktl. § 2-3 første ledd bokstav d, g og h, samt annet ledd) har ikke rett til personfradrag og plasseres i skatteklasse 0, jf. sktl. § 15-4 sjette ledd. Dette omfatter utenlandsboende personer som er skattepliktig til Norge bare etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav a, b, c, e og f. For eksempel skal personlig næringsdrivende som hovedregel ikke ha personfradrag når vedkommende er begrenset skattepliktig for inntekt fra fast driftssted i Norge, men skal ha forholdsmessig andel av fribeløp i trinnskatt. Unntak gjelder for personer som er bosatt i en annen EØS-stat og som krever fradrag etter sktl. § 6-71 fordi hele eller tilnærmet hele skattyters inntekt skatlegges i Norge. Se nærmere emnet «**Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.**», pkt. 14.

P-11-3.6 Person som mottar lønn fra den norske stat

Utsendte utenriktstjenestemenn og personer som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon (NATO) anses ifølge sktl. § 2-1 åttende ledd som skattemessig bosatt i utlandet. Nærmere om hvilke personer dette gjelder, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», [pkt. 3.5.1](#). For disse personene gjelder de samme reglene om skatteklasser som for personer bosatt i Norge, jf. sktl. § 15-4 sjette ledd. Dette betyr at disse skal plasseres i skatteklasse 1 og ha rett til personfradrag og fribeløp ved formuesbeskatningen.

Person som bor i utlandet og som har lønn fra den norske stat, skal skattlegges i klasse 0 uten personfradrag. Fribeløpet i trinnskatten skal beregnes ut fra antall hele og/eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) i det året inntekten anses opptjent. Skattyter skattlegges i klasse 0 for eventuell stedbunden formue og inntekt her.

P-11-4 Spesielt om ektefeller

P-11-4.1 Generelt

Ektefeller følger de ordinære reglene beskrevet ovenfor om personfradrag og skatteklasser 0 og 1. Det må vurderes for hver av ektefellene om vilkårene for personfradrag er oppfylt. Har begge ektefeller inntekt, vil de få hvert sitt personfradrag.

Ektefellenes formue skattlegges alltid under ett. Det betyr at det skal foretas en samlet skatteinntektsberegning av ektefellenes formue. Har begge ektefeller formue blir formueskatten, og dermed fribeløpet i formue, fordelt forholdsmessig mellom ektefellene. Ektefeller som har giftet seg i inntektsåret eller som lever varig atskilt skattlegges hver for seg, jf. sktl. § 2-12 bokstav b. Om atskilt skatting, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

Om personfradrag når den ene ektefellen dør i løpet av inntektsåret, se [pkt. 5.1](#).

P-11-4.2 Utland

Er den ene ektefelle skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og den andre ektefelle ikke er skattepliktig som bosatt i Norge, skal den ektefellen som er bosatt i Norge gis personfradrag etter de ordinære reglene, jf. sktl. § 15-4 og § 2-1.

Hvis ektefellen i utlandet har tatt opphold i Norge i løpet av inntektsåret og begge ektefellene er skattepliktige for lønn i Norge og de oppholder seg i Norge innenfor den samme tidsperioden, kan de kreve å bli skattlagt som ektefeller.

Har den ene eller begge ektefeller bare bodd eller oppholdt seg deler av året i Norge, slik at det blir spørsmål om redusert personfradrag/fribeleg for en eller begge ektefeller, se [pkt. 3.3](#), skal dette avgjøres individuelt for hver av dem.

P-11-5 Dødsfall

P-11-5.1 Gjenlevende ektefelle

Dør den ene ektefellen i løpet av inntektsåret og gjenlevende ektefelle overtar boet udelte (uskiftet bo), skattlegges avdøde og gjenlevende som ektefeller i dødsåret, jf. sktl. § 2-15 annet ledd annet punktum. Hvis både avdøde og gjenlevende ektefelle hadde inntekt, gis de hvert sitt personfradrag. Gjenlevende ektefelle formuesskattlegges for hele uskifteboet og får som følge av den felles skattingen dobbelt fribeløp i dødsåret.

Overtar ikke gjenlevende ektefelle boet i uskifte, må det gjøres egen selvstendig vurdering av om gjenlevende er kvalifisert for personfradrag ut fra de ordinære reglene. Om personfradrag for dødsboet, se [pkt. 5.4](#).

P-11-5.2 Gjenlevende samboer i uskifte

Gjenlevende samboer i uskifte likestilles med gjenlevende ektefelle, jf. sktl. § 15-4 tredje ledd. Om personfradrag i slike tilfeller, se [pkt. 5.1](#).

P-11-5.3 Enearving

Overtar enarving boet udelte, skal arving og avdøde som utgangspunkt skattlegges under ett, jf. sktl. § 2-15 første ledd første punktum. Arvingen kan imidlertid kreve sin og avdødes inntekt skattlagt hver for seg, se sktl. § 2-15 første ledd annet punktum, slik at det gis personfradrag både i avdødes og enarvingens alminnelige inntekt.

P-11-5.4 Dødsbo**P-11-5.4.1 I dødsåret**

Når boet ikke overtas udelt av gjenlevende ektefelle, samboer eller enearvingen, vil dødsboet være eget skattesubjekt. I dødsåret skattlegges avdøde og dødsboet under ett, jf. sktl. § 2-15 første ledd første punktum.

Dødsboet gis personfradrag dersom avdøde ville fått personfradrag om avdøde hadde levd.

Vurderingen av om dødsboet har rett på personfradrag er uten betydning ved vurderingen for gjenlevende ektefelle/samboer, jf. ovenfor.

P-11-5.4.2 År etter dødsåret

I år etter dødsåret skattlegges dødsbo i klasse 0 og det gis dermed ikke personfradrag, jf. sktl. § 15-4 annet ledd, femte punktum og § 15-4 sjette ledd.

P-11-6 Flere kommuner

Har skattyteren formue/inntekt i flere kommuner, fordeles formues- og personfradraget ved beregningen av skatt av formue og alminnelig inntekt forholdsmessig etter formue/inntekt i den enkelte kommune på samme måte som fordelingsfradrag, se emnet «[Fordelingsfradrag](#)». For ektefeller foretas fordelingen av personfradraget mellom kommunene særskilt for hver av dem.

P-12 Personinntekt – allment

– Sktl. § 12-1 til § 12-3

P-12-1 Generelt

Personinntekt etter sktl. § 12-2 omfatter

- fordel vunnet ved arbeid utenfor virksomhet etter sktl. § 5-10, jf. sktl. § 12-2 bokstav a
- godtgjørelse for arbeidsinnsats til deltaker i selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 12-2 bokstav f, se emnet «[Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting](#)»
- beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak etter foretaksmodellen, jf. sktl. § 12-2 bokstav g, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)»
- pensjon i og utenfor arbeidsforhold, jf. sktl. § 12-2 bokstav b
- føderåd, jf. sktl. § 12-2 bokstav b
- livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, jf. sktl. § 12-2 bokstav b
- engangs- og avløsningsbeløp for ytelser nevnt i de tre foregående strekpunkter, jf. sktl. § 12-2 bokstav b, d og e
- arbeidsavklaringspenger etter folketrygdloven kapittel 11, jf. sktl. § 12-2 bokstav c
- overgangsstønad etter folketrygdloven §§ 15-5, 16-7 og 17-6, jf. sktl. § 12-2 bokstav c, se emnet «[Trygdeytelser og andre sosiale ytelser](#)»
- uføretrygd etter folketrygdloven kap. 12 og uføreytelser fra andre ordninger, jf. sktl. § 12-2 bokstav j
- introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere etter kap. 5 i lov 6. november 2020 nr. 127 om integrering gjennom opplæring, utdanning og arbeid (integreringsloven), jf. sktl. § 12-2 bokstav h
- kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, jf. sktl. § 12-2 bokstav h
- støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerende stønad til personar med kort butid i Noreg, jf. sktl. § 12-2 bokstav i

Etter sktl. § 12-2 bokstav b gjelder det unntak for

- barnpensjon til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret
- etterlønn og etterpensjon etter sktl. § 5-40 første ledd
- utbetaling fra kollektiv livrente i arbeidsforhold opprettet etter 2006, der premien er skattlagt som alminnelig inntekt og personinntekt

Inntekt som ikke er omfattet av sktl. § 12-2 skattlegges ikke som personinntekt. Dette gjelder selv om inntekten er vunnet ved arbeid, f.eks. skattepliktig arbeid på egen bolig, hvis ikke

arbeidet er utøvet som ledd i egen virksomhet. (Skatteplikten for slik inntekt følger av sktl. § 5-1, og ikke sktl. § 5-10.)

Om den nærmere avgrensningen når det gjelder lønn, pensjon og trygdeytelser mv., se emnet «[Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser](#)».

Personinntekt danner grunnlag for beregning av

- trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)», og
- trinnskatt, se emnet «[Personinntekt – trinnskatt](#)»

Den del av personinntekten som det skal beregnes trygdeavgift av er pensjongivende inntekt og er grunnlag for beregning av pensjonspoeng, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

P-12-2 Hvilke skattytere som skal ha personinntekt

P-12-2.1 Generelt

Personinntekt fastsettes bare for fysiske personer. Det er ingen aldersgrenser for slik fastsetting, se likevel nedenfor om barn. Skattyters alder kan imidlertid ha betydning for satsene for trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)», pkt. 4.2.

P-12-2.2 Ektefeller

Personinntekt fastsettes særskilt for hver ektefelle, jf. sktl. § 12-3.

P-12-2.3 Barn

Barn skal ha fastsatt personinntekt for inntekter som skal skattlegges hos barnet, se emnet «[Barn og ungdom](#)». Videre skal det fastsettes personinntekt av arbeidsinntekt for barn som er 12 år eller yngre selv om denne inntekten skal skattlegges hos foreldrene. Arbeidsinntekt inntil kr 10 000 til barn under 13 år er imidlertid skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav o. Barn som driver virksomhet skattlegges for beregnet personinntekt når det har fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret.

P-12-2.4 Dødsfall

Det fastsettes personinntekt hos avdøde av inntekter som er innvunnet og tidfestet før dødsfallstidspunktet. Dette gjelder både når dødsboet skattlegges for egen og avdødes sammenlagte inntekt i dødsåret og når gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller enearving overtar boet udelte.

Om personinntekt av inntekt som er innvunnet men ikke tidfestet før dødsfallet, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 2.7 og pkt. 3.6.

P-12-2.5 Innland/utland

Personinntekt fastsettes bare for

- personer som er skattepliktige som bosatt i Norge, og
- personer bosatt utenfor Norge som i inntektsåret er pliktig til å svare trinnskatt og/eller trygdeavgift til Norge

Om hvem som skal betale trinnskatt, se emnet «[Personinntekt – trinnskatt](#)».

Om hvem som skal betale trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

P-12-3 Tidfesting

Det er skattelovens regler for tidfesting av inntekter og kostnader for alminnelig inntekt som legges til grunn også for tidfesting av personinntekten, se emnene om tidfesting.

P-12-4 Negativ personinntekt

Om beregnet negativ personinntekt etter foretaksmodellen, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», pkt. 8.

P-12-5 Nedsettelse

Om nedsettelse av beregningsgrunnlaget for trygdeavgifter og pensjonspoeng ved manglende betaling av skatt og trygdeavgift, se emnet «[Folketrygd – nedsettelse](#)».

P-12-6 Skjema for beregning av personinntekt

Eier av enkeltpersonforetak skal sammen med skattemeldingen levere skjemaet «Personinntekt fra enkeltpersonforetak», se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)».

P-13 Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting

– Sktl. § 12-2 bokstav f

P-13-1 Generelt

Etter selskapsloven § 2-26 kan deltaker som arbeider for selskap med deltakerfastsetting kreve å bli godskrevet godtgjørelse for sitt arbeid. Om beskatning av slik godtgjørelse hos deltakeren, se nærmere emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», pkt. 3.3.2.

Ved fastsettingen av alminnelig inntekt skal slik godtgjørelse godskrevet ansvarlig deltaker som hovedregel anses som virksomhetsinntekt fra selskapet og ikke som lønn. Dette gjelder uavhengig av om deltakeren har fullt solidarisk ansvar for selskapets gjeld eller delt ansvar. Arbeidsgodtgjørelse utbetalt til deltaker med ansvar begrenset til et beløp, f.eks. kommandittist, behandles likevel som lønn dersom selskapet har valgt å gjøre det.

P-13-2 Hovedregel

Er deltaker i regnskapet godskrevet en særskilt godtgjørelse for arbeid i selskap med deltakerfastsetting, skal bruttogodtgjørelsen som utgangspunkt skattlegges som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav f. Det kreves ikke at det godskrevne beløpet er blitt utbetalt deltakeren i løpet av året. Skattlegging som personinntekt forutsetter at godtgjørelsen er faktisk godskrevet på grunnlag av en arbeidsinnsats.

Er deltakeren godskrevet et formuesobjekt eller en tjeneste, som f.eks. overtagelse av et formuesobjekt til nedskrevet verdi, legges de reelle verdier til grunn ved denne vurderingen, og ikke nødvendigvis de beløp som er lagt til grunn i regnskapet.

P-13-3 Unntak, arbeidsgodtgjørelse til kommandittist/stille deltaker

Arbeidsgodtgjørelse utbetalt til deltaker med ansvar begrenset til et beløp, f.eks. fra kommandittselskap til kommandittist eller fra selskap med deltakerfastsetting til stille deltaker, behandles ved fastsettingen av personinntekt som lønn i den utstrekning selskapet velger å behandle utbetalingen som lønn, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav a. Har selskapet ikke behandlet utbetalingen som lønn, behandles utbetalingen etter reglene for arbeidsgodtgjørelse til deltaker, se ovenfor.

P-13-4 Ektefeller

Arbeidsgodtgjørelse fra selskap med deltakerfastsetting til en ansvarlig deltakers ektefelle, behandles på samme måte som arbeidsgodtgjørelse til andre deltakere. Nærmere om disse reglene, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», pkt. 4.4.

P-13-5 Tidfesting

Godskrivingen av arbeidsgodtgjørelse til ansvarlig deltaker føres som en kostnad i regnskapet til selskapet. Den tidfestes hos deltakeren samme inntektsår som den kostnadsføres i selskapets regnskap, dvs. etter realisasjonsprinsippet. Dette gjelder selv om beløpets størrelse først fastsettes året etter inntektsåret.

Om tidfesting av godtgjørelse som skal behandles som lønn, se emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)».

P-13-6 Negativ beregnet personinntekt

Negativ beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak kan på nærmere bestemte vilkår trekkes fra i særskilt arbeidsgodtgjørelse fra selskap med deltakerfastsetting. Dette gjelder hvor

begge foretakene driver bestemte likeartede virksomheter innenfor primærnæringene eller det foreligger høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem, se FSFIN § 12-20-1, jf. § 10-42-3 bokstav c og emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», pkt. 3.2. Dette gjelder også negativ personinntekt fra enkeltpersonforetak som skriver seg fra 2005 eller tidligere.

P-13-7 Tilsidesettelse

Om eventuell tilsidesettelse, se emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)», pkt. 4.6 og emnet «[Tilsidesettelse – interprising og interessefellesskap](#)», pkt. 5.12.

P-14 Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser

- Sktl. § 5-10 til § 5-14, § 5-40, § 12-2 bokstav a–e og h–j, samt § 12-3
- FSSD § 12-2
- Satsforskriften 2023

P-14-1 Generelt

Følgende typer inntekt inngår etter sktl. § 12-2 bokstav a-e og h-j i personinntekten som lønn eller pensjon

- brutto arbeidsinntekt utenfor egen virksomhet og visse brutto arbeidsinntekter i virksomhet som likestilles med lønn mv., se [pkt. 3](#)
- brutto pensjoner, se [pkt. 4](#)
- brutto føderåd, se [pkt. 6](#)
- kollektiv livrente i arbeidsforhold opprettet før 1. januar 2007, se [pkt. 5](#)
- bruttobeløp for visse ytelser etter lov 28. februar 1997 nr. 19 (folketrygdloven), se [pkt. 8](#)
- bruttobeløp for introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere etter kap. 5 i lov 6. november 2020 nr. 127 om integrering gjennom opplæring, utdanning og arbeid (integreringsloven), se [pkt. 9](#)
- brutto støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerende stønad til personar med kort butid i Noreg, se [pkt. 10](#)
- kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, se [pkt. 11](#)

P-14-2 Skattesubjekt

Om hvem som skal ha fastsatt personinntekt, se emnet «[Personinntekt – allment](#)».

P-14-3 Arbeidsinntekt

P-14-3.1 Type arbeid

Lønn, honorar og annen godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold, er personinntekt med bruttobeløpet når arbeidet eller oppdraget ikke er utført som ledd i virksomhet. Om hva som er i eller utenfor virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)». Avgjørelse som gjelder arbeidsgiveravgiften, om at en ytelse er godtgjørelse i eller utenfor virksomhet, skal legges til grunn ved fastsettingen av mottakerens personinntekt og trygdeavgift, jf. FSSD § 12-2-1.

Følgende inntekter inngår i personinntekten med bruttobeløp selv om de er opptjent i virksomhet

- arbeidsgivers andel av dekning av livrentepremie knyttet til den ansatte, jf. sktl. § 12-2 bokstav a og Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 5.3.1.3 (i)

- godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd, nemnder o.l., herunder dekning av tapt arbeidsfortjeneste ved deltakelsen, uavhengig av om mottakeren er næringsdrivende eller lønnstaker, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav b. Dette kan f.eks. være praksiskompensasjon som Legeforeningen utbetaler til selvstendig næringsdrivende leger som påtar seg visse verv i Legeforeningen, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», pkt. 3.2.13
 - vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver, herunder skattepliktig del av erstatningsutbetaling ved fratreden, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav d. Om skatteplikten, se f.eks. emnet «[Skadeserstatning](#)»
 - erstatning i arbeidsforhold for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed, jf. lov 17. juni 2005 nr. 62 (arbeidsmiljøloven) § 15-12 og § 15-14, så langt erstatningen overstiger 1 1/2 ganger folketrygdens grunnbeløp (1 1/2 G var fra 1. mai 2022 til 30. april 2023 kr 167 216, og er fra 1. mai 2023 kr 177 930, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav e
 - godtgjørelse fra forlegger til forfatter og oversetter i de tilfellene vederlaget ikke beregnes etter salg («royalty»), jf. FSSD § 12-2-2. Slik godtgjørelse må avgrenses mot salg av opphavsretten, se emnet «[Opphavsretter](#)». Det må også avgrenses mot tilleggshonorar ved gjenbruk av oversettelse som skatlegges som kapitalinntekt fordi gjenbruken anses som utnyttelse av immateriell rettighet. Se emnet «[Virksomhet – allment](#)», pkt. 3.2.18 og pkt. 3.3.17.
 - godtgjørelse som utbetales en arbeidstaker for at denne skal avstå fra å ta stilling i en konkurrerende bedrift eller fra selv å etablere konkurrerende virksomhet i et bestemt tidsrom (karens godtgjørelse), jf. FSSD § 12-2-3. Dette gjelder selv om godtgjørelsen utbetales etter at arbeidsforholdet er opphørt
 - godtgjørelse for idrettsutøvelse som utbetales fra fond for idrettsutøvere godkjent av FIN, se FSSD § 12-2-5 og emnet «[Idrett](#)»
 - godtgjørelse som en barnepasser mottar ved pass av barn som ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller barn som har særlig behov for omsorg og pleie, når barnepasset skjer i barnepassers hjem, jf. FSSD § 12-2-6 første ledd. Utgiftsgodtgjørelse som ikke overstiger beløpsgrensen i satsforskriften § 11 anses ikke å gi overskudd og regnes ikke med ved fastsettelse av personinntekten, se FSSD § 12-2-6 annet ledd. Om hva som anses som arbeidsvederlag og hva som anses som utgiftsgodtgjørelse, se emnet «[Barnepass](#)»
 - godtgjørelse for transport av skogsvirke med egen hest eller traktor når utøveren av slik transport ikke har plikt til å beregne og betale merverdiavgift av godtgjørelsen, jf. FSSD § 12-2-7 første ledd
 - skattepliktig erstatning for tapt arbeidsfortjeneste utenom virksomhet. Om skatteplikten, se emnet «[Skadeserstatning](#)»
 - visse skattepliktige stipender, se Utv. 1974/277 og emnet «[Stipend](#)»
- Opplistingen er ikke uttømmende.

P-14-3.2 Naturalytelser

Skattepliktige naturalytelser i arbeidsforhold er personinntekt med den verdi som legges til grunn ved fastsettingen av alminnelig inntekt. Det er uten betydning om naturalytelsen er trekkpliktig.

Om skattefritak for naturalytelser i arbeidsforhold, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)». Om skatteplikt for fri kost, losji eller transport mellom bolig på arbeidsstedet og annen bolig for arbeidstakere som krever standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.4.

P-14-3.3 Utgiftsgodtgjørelser

P-14-3.3.1 Generelt

For utgiftsgodtgjørelser som skattemessig behandles etter bruttometoden, regnes brutto godtgjørelse som personinntekt. For utgiftsgodtgjørelser som skattemessig behandles etter nettometoden, regnes bare overskuddet på godtgjørelsen som personinntekt. Nærmere om når net-

tometoden skal brukes, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse» og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 13.2.4.

Reglene om personinntekt for utgiftsgodtgjørelser er ikke sammenfallende med reglene for arbeidsgiveravgift for slike godtgjørelser. Ved bruk av nettometoden er det overskuddet ved fastsettingen av alminnelig inntekt som er personinntekt, uavhengig av om godtgjørelsen er trekkpliktig eller ikke. Overskudd/underskudd fastsettes for hver type godtgjørelse hos samme arbeidsgiver. Underskudd på én type godtgjørelse kan ikke trekkes fra i overskudd på en annen type godtgjørelse. Har skattyter f.eks. i tillegg til bilgodtgjørelse for yrkeskjøring også yrkeskjøring uten bilgodtgjørelse (f.eks. for en annen arbeidsgiver), er det bare kostnadene som gjelder kjøring med bilgodtgjørelse som skal trekkes fra godtgjørelsen.

P-14-3.3.2 Særlig om godtgjørelse til kost, losji og besøksreiser for utenlandsk arbeidstaker

For arbeidstaker som pendler til hjem i Norge eller i utlandet og som skattelegges etter kilde-skatteordningen i sktl. kap. 20, skal utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til kost, losji og besøksreiser til hjemmet være personinntekt med bruttobeløpet, jf. FSFIN § 5-12-10. Det samme gjelder for utenlandske sjøfolk og sokkelarbeider som får standardfradrag etter sktl. § 6-70. Se også emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 13.2.

P-14-3.3.3 Særlig om godtgjørelse til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)

Godtgjørelse til dekning av privatkostnader mv., f.eks. arbeidsreiser mellom hjem og fast arbeidssted, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser», er personinntekt med bruttobeløpet. Fordel i form av arbeidsgivers dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) regnes likevel ikke som personinntekt når arbeidsgiver er en veldedig eller allmenntilgjengelig institusjon eller organisasjon, og visse vilkår er oppfylt. Tilsvarende gjelder ved dekning av arbeidsreise for skattytere i offentlige politiske verv. Se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10.3.

P-14-3.4 Etterlønn ved dødsfall

Skattepliktig etterlønn ved dødsfall regnes ikke som personinntekt, verken for avdøde eller for arving/gjenlevende ektefelle, se sktl. § 12-2 bokstav b annet punktum jf. § 5-40 første ledd. Om hva som er etterlønn, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 8.17.2.

P-14-3.5 Aksjeervert til underpris

Om lønnsinntekt ved erverv av aksjer til underpris i arbeidsforhold, se emnet «Aksjer – ansattes erverv til underpris».

P-14-3.6 Opsjon i arbeidsforhold

Om hva som regnes som lønnsinntekt i forbindelse med opsjoner i arbeidsforhold og tidspunkt for skattelegging, se emnet «Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold».

P-14-4 Pensjoner, avløsningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden

P-14-4.1 Hovedregel

P-14-4.1.1 Løpende pensjon

Som hovedregel er alle skattepliktige pensjoner personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav b, både offentlige og private pensjoner. Det er ikke noe vilkår at pensjonen har tilknytning til et tidligere arbeidsforhold. Skatteplikten gjelder også

- ytelser fra kollektiv pensjonsordning
- utbetaling under en kollektiv livrente i arbeidsforhold, men bare hvor den er opprettet før 1. januar 2007, se pkt. 5.2
- løpende pensjonsytelser utbetalt til barn og etterlatte
- ytelser fra tidligere egne pensjonsordninger, herunder IPA (og EPES) og IPS (individuell pensjonsordning)

- avtalt pensjon ved overdragelse av virksomhet og fast eiendom mv., herunder eget aksjeselskap. Om hva som er pensjon ved overdragelse av virksomhet, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 2.1.8
- føderåd

P-14-4.1.2 Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp

Engangsbeløp, avløsningsbeløp og andre kapitalytelser for pensjon i og utenfor arbeidsforhold og føderåd er som hovedregel personinntekt. Det samme gjelder livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold opprettet før 1. januar 2007, jf. sktl. § 12-2 bokstav b første punktum jf. tredje punktum. Engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale (IPA), engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning (IPS) og engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven skal anses som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav d og e. For slik utbetaling skal det betales trygdeavgift med lav sats, jf. frtl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a.

Utbetalingen behandles fullt ut som

- lønn, dersom avløsningsbeløpet utbetales arbeidstaker før eller i forbindelse med opphør av arbeidsforholdet hos vedkommende arbeidsgiver, jf. Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) pkt. 12.2.1.2 side 83 spalte 1
- pensjon i andre tilfeller

P-14-4.1.3 Etterbetaling

Om etterbetaling av pensjon til den berettigede, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)».

P-14-4.1.4 Forsørgingstillegg

Skattepliktig ektefelle tillegg etter frtl. § 3-24 og barnetillegg etter frtl. § 3-25 som ytes som tillegg til alderspensjon, anses som en del av pensjonen og er personinntekt for den pensjonsberettigede.

P-14-4.2 Unntak

P-14-4.2.1 Individuell sparing til pensjon

Utbetaling fra avtaler om individuell sparing til pensjon, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav d, er bare skattepliktig som kapitalinntekt og ikke som personinntekt. Se sktl. § 5-20 annet ledd bokstav c og emnet «[Pensjon – individuell sparing til pensjon](#)». Om utbetaling fra tidligere ordninger, se [pkt. 4.1.1](#).

P-14-4.2.2 Etterpensjon

Etterpensjon utbetalt etter dødsfall regnes ikke som personinntekt, verken for avdøde eller etterlatte, jf. sktl. § 12-2 bokstav b annet punktum. Om hva som er etterpensjon, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 8.19.2](#).

P-14-4.2.3 Barnepensjon

Barnepensjon til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret regnes ikke som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav b annet punktum. Forsørgingstillegg til f.eks. uføre- eller alderstrygdede anses ikke som barnepensjon.

P-14-4.2.4 Engangsutbetaling til dødsbo

Personinntekt fastsettes aldri for dødsbo. Dette gjelder tilsvarende for engangsutbetalinger fra individuell pensjonsavtale (IPA), jf. FSFIN § 6-47-25 tredje ledd, og engangsbeløp fra en individuell pensjonsordning (IPS) som eventuelt tilfaller dødsboet, jf. lov om individuell pensjonsordning § 2-8 tredje ledd. Det samme gjelder engangsbeløp til dødsboet etter innskuddspensjonsloven, jf. innskuddspensjonsloven § 7-7 fjerde ledd. Imidlertid skal slike engangsutbetalinger til bo skattlegges med en særskilt sats, jf. sktl. § 5-40 fjerde ledd og SSV § 3-7.

Pensjonskapital som etter avtale om individuell sparing til pensjon, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav d, skal utbetales som et engangsbeløp til dødsboet ved kundens død, skattlegges

som kapitalinntekt. Se sktl. § 5-20 annet ledd bokstav c jf. § 6-47 første ledd bokstav d og FSFIN § 6-47-14 tredje ledd. Se også emnet «**Pensjon – individuell sparing til pensjon**».

P-14-5 Livrenter

P-14-5.1 Generelt

Utbetaling av livrente fra forsikringsselskap er personinntekt når livrenten er en pensjonsordning i arbeidsforhold, jf. sktl. § 12-2 bokstav b første punktum. Utbetalt livrente utenom arbeidsforhold likestilles med kapitalavkastning og inngår ikke i personinntekten.

P-14-5.2 Kollektiv livrenteforsikring

Utbetaling under en kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold som er opprettet før 1. januar 2007, og som er finansiert med premieinnbetaling som arbeidstaker ikke fullt ut er skattlagt for, er skattepliktig med hele det utbetalte beløp som pensjon, jf. sktl. § 12-2 bokstav b første punktum jf. tredje punktum. Det innebærer at utbetalingen er skattepliktig som personinntekt og det skal svares trygdeavgift med lav sats. Dette gjelder selv om det er innbetalt premie på en slik livrente etter 1. januar 2007, og denne premieinnbetalingen dermed har blitt skattlagt fullt ut som lønn for arbeidstaker.

Utbetaling under kollektive livrenter opprettet fra og med 1. januar 2007, hvor arbeidstaker er skattlagt for hele premieinnbetalingen som lønn etter sktl. § 5-12 sjette ledd første punktum og § 12-2 bokstav a, er bare skattepliktig for den del av livrenten som går ut over tilbakebetaling av innbetalt premie, jf. sktl. § 5-41 første ledd. Avkastningen av livrenten skattlegges bare som alminnelig inntekt og ikke som personinntekt, se sktl. § 12-2 bokstav b tredje punktum.

P-14-5.3 Individuell livrenteforsikring

Arbeidsgivers tilskudd til individuell livrenteforsikring skattlegges som lønn. (Ev. kan den behandles som skattefri gave i arbeidsforhold etter FSFIN § 5-15-1). Fremtidige utbetalinger til arbeidstakeren i slike tilfeller vil ikke kunne betraktes som livrente i arbeidsforhold etter sktl. § 12-2 bokstav b, og anses da ikke som personinntekt.

Om når arbeidsgivers tilskudd til individuell livrenteforsikring skal skattlegges som lønn for arbeidstakeren, se emnet «**Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)**», pkt. 4.1.1.

P-14-6 Føderåd

Føderådsvytelser (kår) i jord- og skogbruk er personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav b første punktum. Om hva som er føderåd, se emnet «**Føderåd**». Det er vanligvis snakk om en føderådsvytelse (kårytelse) når yteren plikter å levere næringsoppgave for virksomheten.

P-14-7 Underholdsbidrag, understøttelse mv.

Mottatt underholdsbidrag er som utgangspunkt ikke skattepliktig. Skatteplikt gjelder likevel for underholdsbidrag som ytes av konkursbo og utdelinger fra legat, understøttelsesforeninger o.l., jf. sktl. § 5-42 bokstav b og c og emnet «**Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold**», pkt. 4. Slike ytelser inngår ikke i personinntekten.

P-14-8 Trygdeytelser

Følgende trygdeytelser er personinntekt med bruttobeløpet, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, b, c og j, i tillegg til pensjonsytelsene nevnt ovenfor

- pensjonsytelser fra folketrygden, herunder
 - alderspensjon og uføretrygd etter folketrygdloven kap. 12
 - overgangsstønad etter ftrl. § 15-5, § 16-7 og § 17-6
- uføreytelse fra andre ordninger enn folketrygdloven kap. 12
- ytelse som trer i stedet for arbeidsinntekt, herunder
 - dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kap. 4
 - sykepenger etter folketrygdloven kap. 8 og stønad etter kap. 9
 - foreldrepenger etter folketrygdloven kap. 14
 - dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring som overstiger kr 20 per dag, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 4
 - arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11

Disse ytelsene er personinntekt med bruttobeløpet enten de erstatter lønnsinntekt mv. eller inntekt av virksomhet. Sykepenger som erstatter inntekt av virksomhet skal derfor ikke inngå i grunnlaget for beregnet personinntekt etter foretaksmodellen, men tas med som personinntekt med bruttobeløpet. Om forskjell i satser for trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

P-14-9 Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere

Bruttobeløp for introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere etter kap. 5 i lov 6. november 2020 nr. 127 om integrering gjennom opplæring, utdanning og arbeid (integreringsloven) er personinntekt, jf. Ot.prp. nr. 28 (2002–2003) og sktl. § 12-2 bokstav h.

P-14-10 Supplerende støtte til personer med kort botid i Norge

Brutto støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerende stønad til personar med kort butid i Noreg er personinntekt, se sktl. § 12-2 bokstav i og j.

P-14-11 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen

Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-42 bokstav d. Kvalifiseringsstønaden inngår i personinntektsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-2 bokstav h.

P-14-12 Tidfesting

Personinntekt av lønn, pensjon mv., tidfestes etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3, i samme år som lønnen, pensjonen mv. inngår i alminnelig inntekt, se emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)».

P-14-13 Tilbakebetaling av lønn/pensjon

Om endring av personinntekt ved tilbakebetaling av for mye utbetalt lønn, pensjon mv., se emnet «[Tilbakeføring av inntekt og kostnad](#)».

P-15 Personinntekt – trinnskatt

– Sktl. § 12-1

P-15-1 Hvem er pliktig til å svare trinnskatt

P-15-1.1 Fysiske personer

Pliktig til å svare trinnskatt av eventuell personinntekt er alle fysiske personer som er

- skattepliktig som bosatt i Norge, jf. sktl. § 2-1
- skattemessig bosatt i utlandet og skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første og annet ledd, se emnene «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)» og «[Utland – virksomhetsinntekter](#)». Beregnet personinntekt og dermed trinnskatt for eier av enkeltpersonforetak når eieren er bosatt i utlandet, fastsettes bare i den utstrekning eieren er skattepliktig til Norge av alminnelig inntekt etter intern lovgivning og ikke er unntatt fra skatteplikten i Norge i henhold til skatteavtaler, se emnene om utland.

Det skal svares trinnskatt uavhengig av om skattyteren er trygdet i Norge. Som eksempel skal norske sjøfolk på utenlandske skip svare trinnskatt selv om de ikke er pliktig trygdet. Det samme gjelder utlendinger som ikke skal svare trygdeavgift pga. trygdeavtale (sosialkonvensjon) med andre land.

P-15-1.2 Selskaper mv.

Selskaper, bo mv. ilegges ikke trinnskatt.

P-15-2 Grunnlaget for trinnskatt

P-15-2.1 Generelt

Sum personinntekt danner grunnlaget for beregning av trinnskatt. Om hvordan personinntekt fastsettes, se de øvrige emnene om personinntekt, herunder emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)».

P-15-2.2 Fordeling av inntekt over flere år

P-15-2.2.1 Etterbetaling av lønn/pensjon

Om grunnlaget for beregning av trinnskatt ved etterbetaling av lønn/pensjon, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)».

P-15-2.2.2 Fordeling av åndsverksinntekt

Om grunnlaget for beregning av trinnskatt ved fordeling av åndsverksinntekt over flere år, se emnet «[Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år](#)».

P-15-2.2.3 Opsjon i arbeidsforhold

Om særskilt skatteberegning ved innløsning/salg av opsjon i arbeidsforhold, se emnet «[Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold](#)», pkt. 4.

P-15-3 Innslagspunkt for trinnskatt

P-15-3.1 Generelt

Trinnskatten er progressiv og består av fem trinn. Om beløp og satser ved beregning av trinnskatt, se SSV. § 3-1 og under «[Skatte- og avgiftssatser](#)» bak i Skatte-ABCen. (Særskilt fradrag i alminnelig inntekt for skattytere som er skattemessig bosatt i Troms og Finnmark (tiltakssoenen) kommer ikke til fradrag ved beregningen av trinnskatt.)

P-15-3.2 Bosatt en del av året i Norge

Skattyter som har vært skattepliktig som bosatt i Norge en del av året skal ha så mange tolvtedeler av hvert trinn som antall hele eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) han har bodd i Norge, jf. SSV. § 3-1 tredje ledd første punktum. Det har ingen betydning over hvor langt tidsrom personinntekten er opptjent. Om beregning av antall måneder, se emnet «[Personfradrag](#)».

P-15-3.3 Midlertidig opphold i Norge

Har skattyteren personinntekt som er skattepliktig til Norge for tidsrom hvor han oppholder seg i Norge uten å være bosatt her, jf. sktl. § 2-3 første og annet ledd, skal beløpsgrensene nedsettes forholdsmessig (tolvtedels) i forhold til det antall hele eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) av året han har oppholdt seg her, jf. SSV. § 3-1 tredje ledd annet punktum. Om beregning av antall måneder, se emnet «[Personfradrag](#)». Om tilfeller der avkorting av beløpsgrensene likevel ikke skal gjennomføres, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 14.

P-15-3.4 Ikke bosatt/opphold i Norge

For skattytere som ikke har vært skattemessig bosatt eller oppholdt seg i Norge i løpet av året, skal beløpet (for klasse 0) beregnes i forhold til det antall hele og/eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) i det året inntekten anses opptjent, jf. SSV. § 3-1 tredje ledd annet punktum. Beregnet personinntekt i enkeltpersonforetak anses opptjent over de måneder i inntektsåret virksomheten har vært drevet. Styrehonorarer anses opptjent over den periode i utbetalingsåret vervet har vart.

P-15-3.5 Dødsfall

Tidspunkt for dødsfall i inntektsåret fører ikke til reduksjon av beløpsgrensene i trinnskatten.

P-16 Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng

- Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2200 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2023 (avgiftsvedtaket)
- Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (ftrl.) kap. 2, 3, 23 og 24
- EØS-avtalen art. 29
- Forskrift 22. desember 2022 nr. 2478 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2023
- Forskrift 15. april 1997 nr. 314 om unntak fra medlemskap i folketrygden for person som er omfattet av eller mottar ytelser etter utenlandsk trygdelovgivning mv. og vedkommendes familiemedlemmer
- Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 av 29. april 2004 om koordinering av trygdeordninger
- Sosialkonvensjoner

P-16-1 Generelt

Til finansiering av folketrygden svares bl.a. følgende avgifter

- arbeidsgiveravgift, se emnene om arbeidsgiveravgift
- trygdeavgift (lav-, mellom- eller høy sats), se nedenfor

Når det nedenfor sies at en person er bosatt i Norge, menes bosatt etter reglene i ftrl. § 2-1 og ikke skattepliktig som bosatt etter skatteloven.

P-16-2 Hvem er avgiftspliktig

P-16-2.1 Generelt

Alle som er medlem av folketrygden er pliktig til å svare trygdeavgift av personinntekt.

En skiller mellom to grupper medlemmer

- pliktig medlem, se ftrl. § 2-1 til § 2-6, og
- frivillig medlem, se ftrl. § 2-7 til § 2-9

Det er etter ftrl. § 23-4 a plikt til å svare trygdeavgift for personer som

- omfattes av norsk trygdlovgivning i henhold til EØS-avtalens trygderegler eller annen avtale om trygd inngått med hjemmel i ftrl. § 1-3 eller
- har rett til helsetjenester i et annet EØS-land eller Storbritannia når Norge er kompetent stat etter EØS-avtalens trygderegler
- i henhold til brexit-loven § 2 første ledd bokstav c, enten er omfattet av norsk trygdlovgivning, eller har rett til helsetjenester når Norge er kompetent stat

P-16-2.2 Hvem er pliktig medlem av folketrygden

P-16-2.2.1 Hovedregel

Pliktig medlem er enhver som

- er bosatt i riket ifølge ftrl. § 2-1, se [pkt. 2.3](#)
- er arbeidstaker i Norge eller på den norske delen av kontinentalsokkelen i forbindelse med leting etter eller utvinning av naturressurser og har lovlig adgang til å ta inntektsgivende arbeid i Norge eller på kontinentalsokkelen, se ftrl. § 2-2
- er norsk statsborger og under opphold utenfor Norge, jf. ftrl. § 2-5 første ledd
 - er arbeidstaker i den norske stats tjeneste
 - er arbeidstaker hos en person som er arbeidstaker i den norske stats tjeneste
 - er norsk statsborger og arbeidstaker på norskregistrert skip. Om unntak, se [pkt. 2.2.5](#)
 - er arbeidstaker i norsk sivilt luftfartsselskap
 - studerer i utlandet med lån eller stipend fra Statens lånekasse

Pliktig medlem er også person som uavhengig av statsborgerskap, jf. ftrl. § 2-5 første ledd, er

- i Forsvarets tjeneste i utlandet, herunder militærperson som deltar i internasjonale fredsoperasjoner
- sivil tjenestepliktig på oppdrag i utlandet

- utsendt av den norske stat som fredskorpsdeltaker eller ekspert for tjenestegjøring i utviklingsland
- i tjeneste som forhåndsutskrevet av den norske stat til NATOs sivile krigstidsorganer

P-16-2.2.2 Svalbard, Jan Mayen, norske biland

Et medlem av trygden som bosetter seg eller tar opphold på Svalbard, Jan Mayen eller i et norsk biland, beholder medlemskapet. En person som ikke er medlem i trygden, blir medlem dersom vedkommende tar arbeid for norsk arbeidsgiver som driver virksomhet på Svalbard, Jan Mayen eller i norsk biland, se ftrl. § 2-3.

P-16-2.2.3 Sokkelarbeidere

Arbeidstaker som arbeider med leting etter eller utvinning av olje, gass eller andre naturressurser på norsk kontinentalsokkel, er medlem av trygden, se ftrl. § 2-2. For personer som er statsborgere i et EØS-land, gjelder også reglene i Forordning (EF) nr. 883/2004 av 29. april 2004 om koordinering av trygdeordninger (Forordning 883/2004). Sosialkonvensjoner med andre land får også anvendelse på kontinentalsokkelen forutsatt at konvensjonen omfatter arbeid på sokkelen.

Om skattyter som er bosatt i Norge, men arbeider på britisk sokkel, se emnet «[Sokkelarbeidere](#)».

P-16-2.2.4 Sjøfolk

Sjøfolk som er bosatt i Norge og som arbeider på skip registrert i utlandet er bare pliktig medlem når arbeidsgiveren må betale arbeidsgiveravgift, f.eks. norsk reder som har bareboat-befraktet det utenlandsk registrerte skipet, jf. ftrl. § 2-14 fjerde ledd annet punktum. Se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 4.2.1.

I andre tilfeller er sjøfolk som er bosatt i Norge og skattepliktige til Norge for inntekt på skip registrert i utlandet utenfor EØS, ikke pliktige medlemmer i Norge og de skal ikke betale trygdeavgift. Slike sjøfolk er likevel trygdet under opphold i Norge (friperiode) og skal da betale 5,1 % i trygdeavgift (lav sats). Avgiftsgrunnlaget fastsettes til den forholdsmessige del av samlet personinntekt for den perioden sjømannen er ansatt på utenlandsk skip, som kan henføres til oppholdet i Norge. Oppholdet i Norge avrundes til hele måneder. Denne ordningen gjelder også for norske fiskere på utenlandske fiskebåter. Om beregning av friperioder og avgjørelsesmyndighet, se [pkt. 2.4](#). Om sjøfolk som er omfattet av trygdelovgivningen i flaggstaten etter EØS-reglene, se [pkt. 3.6](#).

P-16-2.2.5 Unntak

Skattyter som er ansatt i hotell- og restaurantvirksomhet om bord på turistskip registrert i NIS, er ikke pliktig medlem, uansett om vedkommende er bosatt i Norge eller ikke, jf. ftrl. § 2-12.

Utenlandsk statsborger som arbeider i Norge som lønnet arbeidstaker hos fremmed stat eller mellomfolkelig organisasjon, får ikke status som medlem. Det samme gjelder en utenlandsk statsborger som er lønnet arbeidstaker hos en slik person, jf. ftrl. § 2-11.

Om andre unntak, se forskrift 15. april 1997 nr. 314 om unntak fra medlemskap i folketrygden for person som er omfattet av eller mottar ytelser etter utenlandsk trygdelovgivning mv. og vedkommendes familiemedlemmer og [pkt. 3](#).

P-16-2.3 Hvem er bosatt i Norge etter folketrygdloven

Det er NAV og ikke skattemyndighetene som avgjør hvem som er bosatt i Norge etter folketrygdloven.

Bosatt i Norge er etter ftrl. § 2-1 annet ledd den som

- har oppholdt seg i Norge i minst tolv måneder
- har til hensikt å oppholde seg her i minst tolv måneder

Pliktig medlemskap i folketrygden etter ftrl. § 2-1 (bosatt) opphører når en person flytter til utlandet og oppholdet er ment å vare minst ett år, eller med en gang hvis vedkommende tar seg arbeid i utlandet, jf. ftrl. § 2-14.

Opphører medlemskapet i folketrygden, skal det ikke beregnes trygdeavgift eller pensjonspoeng.

P-16-2.4 Fastsettingen

Fastsettingen av trygdeavgift reguleres av skatteforvaltningsloven, se sktflv. § 1-1 bokstav a og § 2-1. Skattyter som er medlem av folketrygden fastsetter grunnlaget for trygdeavgift ved egenfastsetting etter sktflv. § 9-1. Dette gjelder også skattytere som får nedsettelse av skatt etter 1-årsregelen eller har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden eller fordeling med progresjonsforbehold. Det kan i denne sammenheng legges til grunn at personer som kun arbeider i utlandet med lønn fra utenlandsk arbeidsgiver ikke er medlem av folketrygden, med mindre NAV dokumenterer medlemskapet. Videre skal også følgende personer fastsette grunnlaget for trygdeavgift ved egenfastsetting:

- person som er begrenset skattepliktig etter sktl. § 2-3, petroleumsskatteloven eller artist-skatteloven
- person som ikke er skattepliktig til Norge, når han eller hun er bosatt i utlandet og er ansatt på et norskregistrert skip eller på et utenlandskregistrert skip leid av et norsk rederi som har ansvaret for bemanning og utrustning (bareboat-befrakket skip)
- person som er bosatt utenfor Norge og som er norsk statsborger og arbeidstaker i den norske stats tjeneste
- grensegjengere som arbeider i Norge
- ansatte i luftfartøy, bosatt i andre EØS-stater
- landtransportsjåfører som er bosatt i andre EØS-stater
- fiskere, med hyre, bosatt i andre EØS-stater
- fiskere bosatt i andre EØS-stater, med lottinntekt på norske fartøy
- personer med pensjonsytelser når ingen del av pensjonsytelsen er skattepliktig i Norge

I andre nærmere bestemte tilfeller som nevnt i skatteforvaltningsforskriften § 2-13-2 skal NAV fastsette trygdeavgift og beregne pensjonsgivende inntekt.

Det er i utgangspunktet skattyter som har ansvaret for å avklare med NAV om skattyter er medlem i trygden og skal betale trygdeavgift i Norge. Er det tvil om en skattyter er pliktig medlem i trygden, kan skattyter henvende seg til NAV. Det skal fremgå av et eventuelt vedtak fra NAV om skattyter som er sjømann skal svare lav sats av den forholdsmessige del av personinntekten som faller på friperiodene i Norge.

Det er utarbeidet en landsdekkende [samhandlingsrutine](#) mellom Arbeids- og velferdsdirektoratet og Skatteetaten som gir en detaljert beskrivelse av ansvarsfordeling og informasjonsflyt mellom etatene.

Om reglene for grensegjengere, se emnet «[Utland – grensegjengere](#)».

P-16-3 EØS-avtalen art. 29, Rådets forordning (EF) 883/2004 av 29. april 2004 om koordinering av trygdeordninger med tillegg og sosialkonvensjoner

P-16-3.1 Generelt

Utenlandsk skattyter som er bosatt i riket etter folketrygdloven eller som er i tjeneste her uten å være bosatt, kan være unntatt fra medlemskap i norsk trygd etter EØS-avtalen art. 29, og forordning 883/2004, ev. en sosialkonvensjon eller vedtak i henhold til ftrl. § 2-13 annet ledd. Tilsvarende kan en norsk skattyter være unntatt fra medlemskap i norsk trygd etter intern rett, forordningen eller en sosialkonvensjon. Det er i utgangspunktet NAV som tar standpunkt til hvem som skal være unntatt og eventuelt for hvilken periode.

Skattyter er fritatt fra å betale trygdeavgift i samme utstrekning som han er unntatt fra norsk trygd. Norske skattemyndigheter får melding fra NAV når fritak fra medlemskap i folketrygden er innvilget. Så lenge slik melding ikke er mottatt, fastsettes pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift på vanlig måte. Se ovenfor under [pkt. 2.4](#).

Forordning 883/2004 med tillegg om anvendelse av trygdeordninger for arbeidstakere, selvstendig næringsdrivende og deres familiemedlemmer som flytter innenfor EU/EØS, inngår som en del av EØS-avtalen.

EØS-avtalen gjelder for Belgia, Bulgaria, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Island, Italia, Kroatia, Kypros, Latvia, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederland, Norge, Polen, Portugal, Romania, Slovakia, Slovenia, Spania, Sverige, Tsjekkia, Tyskland, Ungarn og Østerrike. Fra og med 1. januar 2016 er også Sveits omfattet av forordningen. Storbritannia forlot EU 31. januar 2020. Gjennom en separasjonsavtale fortsatte lovvalgsreglene i trygdeforordningen å gjelde frem til 31. desember 2020. For personer som har

vært i en eller flere grenseoverskridende situasjoner uten avbrudd siden før årsskiftet 2020/2021 skal trygdeforordningen fortsatt anvendes. Dette følger av separasjonsavtalens art. 29. Dersom en person ikke kommer inn under personkretsen i separasjonsavtalens art. 29, skal den bilaterale trygdeavtalen med Storbritannia anvendes.

Etter forordning 883/2004 art. 11 kan man bare være omfattet av ett lands trygdelovgivning av gangen. Det er ingen unntak fra dette prinsippet i forordningen.

EØS-reglene gjelder også for Færøyene og Grønland.

De sosialkonvensjoner som Norge har inngått med andre EØS-land (de nordiske land, Belgia, Frankrike, Hellas, Italia, Luxemburg, Nederland, Portugal, Slovenia, Ungarn og Østerrike) gjelder for personer som ikke omfattes av EØS-avtalen (personer som er bosatt i de nevnte stater, men som ikke er statsborgere av EØS-land). Den nordiske sosialkonvensjonen gjelder også for arbeidstakere på norsk kontinentalsokkel.

Nordisk avtale bygger på EØS-avtalens regelverk. Når det gjelder arbeidstakere bosatt i ett nordisk land utsendt til et annet nordisk land, gjelder EØS-forordningens regler også for tredjelands statsborgere.

I tillegg har Norge sosialkonvensjoner med Australia, Canada og provinsen Quebec, Chile, Kroatia, Serbia, Storbritannia, Sveits, Tyrkia, USA, Bosnia Hercegovina og Israel.

NAV kan gi nærmere opplysninger om innholdet i forordningen og sosialkonvensjonene.

P-16-3.2 Forordning 883/2004 med tillegg, hovedregel

Forordning 883/2004 med tillegg regulerer hvilken trygdelovgivning som får anvendelse for personer som er statsborgere i Sveits eller i et EØS-land og har bostedsmessig og/eller arbeidsmessig tilknytning til ett eller flere andre EØS-land. Tilsvarende gjelder også for flyktninger og statsløse innenfor EØS. Disse reglene har også betydning for i hvilket land det skal betales sosiale avgifter.

Etter art. 11 nr. 3 a i forordning 883/2004 er hovedregelen at en EØS-borger som arbeider i et annet EØS-land skal være medlem i arbeidslanets trygdeordning.

Sosiale avgifter (i Norge trygdeavgift og arbeidsgiveravgift) skal betales i det land hvor arbeidstakeren er medlem av trygdeordningen.

P-16-3.3 EØS-avtalen art. 29, forordning 883/2004 med tillegg, unntak fra hovedregelen

P-16-3.3.1 Utsendt arbeidstaker fra Norge

Etter forordning 883/2004 art. 12 nr. 1 skal en arbeidstaker som sendes til utlandet av sin arbeidsgiver for å arbeide i Sveits eller i et annet EU/EØS-land beholde sin tilknytning til trygdeforordningen i det landet han sendes ut fra, hvis arbeidet ikke skal vare mer enn 24 måneder og tilknytningen til arbeidsgiveren fra utsenderlandet består i hele arbeidsperioden.

Etter søknad fra arbeidstaker er det NAV som dokumenterer at utsendt arbeidstaker fra Norge skal beholde medlemskapet i norsk folketrygd. Innen EØS-området foregår denne kommunikasjonen elektronisk mellom trygdemyndighetene.

Den utsendte kan ikke etter forordning 883/2004 erstatte en tidligere utsendt.

For at utsendingsbestemmelsen kan benyttes, kreves det at trygdeforholdet i utsenderstaten var etablert før utsendelsen. Det er også et krav at arbeidsgiver driver reell virksomhet i utsenderlandet, og ikke bare har en intern administrasjon der.

P-16-3.3.2 Utsendt arbeidstaker til Norge

Arbeidstaker som er omfattet av trygdelovgivningen i et annet EØS-land og som sendes til Norge av en utenlandsk arbeidsgiver for å utføre arbeid her, skal fortsatt være medlem i trygdeordningen i sitt bostedsland, jf. art. 12 nr. 1 bokstav a i forordning 883/2004.

Det er utenlandsk trygdemyndighet/trygdemyndigheten til arbeidstaker som dokumenterer dette ovenfor NAV. Denne kommunikasjonen foregår elektronisk.

P-16-3.3.3 Utsendt næringsdrivende

Etter forordning 883/2004 art. 12 nr. 2 skal en næringsdrivende som reiser til utlandet for å utføre oppdrag, beholde sitt trygdemedlemskap i det landet han sendes ut fra, hvis oppdraget ikke skal vare lenger enn 24 måneder. Det stilles krav til at det drives reell virksomhet av noe omfang en viss tid før utsendelse, og at virksomheten kan gjenopptas i utsenderlandet etter

utsendingen. Videre stilles det krav til at den virksomheten som drives i utsenderlandet er av samme art.

P-16-3.3.4 Arbeidstaker som utfører arbeid i to eller flere EØS-land

Etter forordning 883/2004 art. 13 nr. 1 a skal en person som vanligvis arbeider i to eller flere land være omfattet av lovgivningen i bostedslandet hvis

- en vesentlig del av arbeidet utføres i bostedslandet
- arbeidstakeren har forskjellige arbeidsgivere som er registrert/har forretningssted i ulike land, eller
- arbeidstakeren arbeider i flere land for en og samme arbeidsgiver, og ikke bor i noen av arbeidslandene

En arbeidstaker som arbeider i to eller flere land, og som ikke utfører en vesentlig del av arbeidet i bostedslandet, skal være omfattet av lovgivningen i det landet der arbeidsgiveren holder til, se art. 13 nr. 1 b.

Uttrykket «vanligvis arbeider» viser til situasjoner hvor en person er ansatt for å jobbe i flere land samtidig, eller at arbeidstakerens arbeid er slik at han må veksle på å jobbe i flere land for å utføre arbeidet (for eksempel langtransportsjåfører som kjører gjennom mange land). I slike tilfeller skal arbeidstakeren være omfattet av bostedslandets trygdellovgivning hvis vedkommende utfører en vesentlig del av arbeidet der.

Hva som anses som vesentlig del fremgår av forordning 987/2009 art.14 nr. 8. Hvis arbeidstakeren utfører mer enn 25 % av arbeidet i bostedslandet, vil dette normalt bli ansett som en vesentlig del. Bestemmelsen utelukker imidlertid ikke at også mindre enn 25 % i konkrete tilfeller kan anses som en vesentlig del (hvor mye lønn man får fra det enkelte land kan i så fall ha betydning). Vurderingen skal gjøres ut fra hvordan man forventer at arbeidstakerens arbeidssituasjon vil være de neste påfølgende 12 måneder. Forordning 883/2004 har ikke egne regler for personer som tilhører kjørende, seilende eller flyvende personell i virksomhet som driver internasjonal transport. Denne gruppen arbeidstakere skal følge de regler som gjelder for andre arbeidstakere som utfører arbeid i to eller flere land.

Flygende personell, dvs. flygere og kabinpersonell, skal etter forordning 465/2012 anses å utføre sitt arbeid i det medlemslandet hvor de har sin hjemmebase.

Etter forordning 883/2004 skal flygere og kabinpersonell være omfattet av trygdesystemet i den staten hvor de har sin hjemmebase, det vil si hvor de starter og avslutter arbeidsperiodene sine. For personer som er ansatt før 02.02.2013 gjelder de generelle reglene om arbeid i to eller flere stater også for flyvende personell. Dette innebærer at en del personer som tilhører kabinbesetningen på et fly blir medlemmer i den staten der selskapet har sitt forretningskontor, mens en del blir medlemmer i bosettingsstaten.

P-16-3.3.5 Person som er både arbeidstaker og selvstendig næringsdrivende

En person som er arbeidstaker i et land og selvstendig næringsdrivende i et annet, kan etter forordning 883/2004 bare være omfattet av lovgivningen i det landet der vedkommende utfører arbeid som arbeidstaker.

P-16-3.3.6 Næringsdrivende i to land

En person som driver næringsvirksomhet i to eller flere land, er omfattet av trygdellovgivningen i bostedslandet dersom han utøver en vesentlig del av sin virksomhet der jf. art. 13. nr. 2 a.

Hvis den næringsdrivende ikke er bosatt i noen av landene der virksomheten drives, skal vedkommende være omfattet av trygdellovgivningen i det landet hvor han har sin hovedbeskjeftigelse, jf. art. 13 nr. 2 b. Det er gitt retningslinjer for vurderingen av hvor vedkommende har sin hovedbeskjeftigelse i gjennomføringsforordning 987/2009 art. 14 nr. 9. Det skal gjøres en konkret samlet vurdering av den næringsdrivendes virksomhet, herunder om den har fast driftssted, virksomhetens omfang, art og varighet. Vurderingene av hvor den næringsdrivende har sitt hovedsete gjøres ut fra en bedømmelse av situasjonen slik den kan forventes å være i de påfølgende 12 kalendermåneder, jf. art. 14 nr. 10.

P-16-3.4 Offentlig ansatte som arbeider i andre land

Etter forordning 883/2004 art. 11 nr. 3 b) er en offentlig ansatt arbeidstaker omfattet av trygdeordningen i det land hvor arbeidstakeren er ansatt.

P-16-3.5 Arbeid på kontinentalsokkel

Forordningens regler gjelder også personer som arbeider med leting etter eller utvinning av olje, gass eller andre naturressurser på norsk kontinentalsokkel, se ftrl. § 2-4.

P-16-3.6 Sjøfolk

Arbeidstakere om bord på skip er som hovedregel omfattet av trygdlovgivningen i flaggstaten (i det land hvor skipet er registrert), jf. forordning 883/2004 art. 11 nr. 4. Dette gjelder også under opphold i Norge i friperioder.

Arbeid om bord på skip registrert i EØS-land skal betraktes på linje med arbeid i vedkommende land. Dette innebærer at reglene i art. 12 om utsendte arbeidstakere får anvendelse for sjøfolk.

P-16-3.7 Pensjonister

En pensjonist som er bosatt i Norge etter folketrygdloven skal i utgangspunktet betale trygdeavgift av den pensjonen vedkommende mottar.

Dette gjelder ikke dersom vedkommende bare mottar offentlig pensjon fra et annet EØS – land. Mottar pensjonisten i tillegg til den offentlige pensjonen fra et annet EØS-land også en norsk og/eller utenlandsk privat pensjon, skal det heller ikke betales trygdeavgift av disse pensjonene.

En pensjonist som er bosatt i Norge og som mottar offentlig pensjon både fra Norge og et annet EØS-land, skal betale norsk trygdeavgift av all mottatt pensjon. I slike tilfeller er det Norge som har betalingsansvaret for helsetjenester til pensjonisten, jf. forordning 883/2004 art. 25. Plikten til å betale norsk trygdeavgift følger da av forordningens art. 30.

Plikten til å betale trygdeavgift av utenlandske private pensjoner følger av norsk intern rett og er ikke regulert i forordningen.

Mer informasjon om fastsetting og innkreving av trygdeavgift, herunder for pensjonister som flytter fra Norge til utlandet, se [samhandlingsrutinen](#) mellom skatteetaten og NAV.

P-16-3.8 Dokumentasjon

Det skal ikke beregnes trygdeavgift på forskuddsstatiet dersom norske skattemyndigheter får elektronisk melding fra NAV om at unntak fra medlemskap i folketrygden er registrert. Blankett A1 og andre blanketter fra andre staters myndigheter som fremlegges for norske skattemyndigheter er ikke tilstrekkelig som dokumentasjon på medlemskap i et annet lands trygdeordning.

Trygdemyndighetene må ved skattefastsettingen ha foretatt en verifisering av disse blankettene for at skattemyndighetene ikke skal fastsette trygdeavgift. En verifisering innebærer at unntak fra medlemskap i folketrygden godkjennes og registreres inn i NAVs fagsystem.

P-16-4 Trygdeavgift

P-16-4.1 Generelt

Ved pliktig medlemskap i folketrygden er det tre satser for trygdeavgift med forskjellige grunnlag

- trygdeavgift, lav sats, 5,1 %
- trygdeavgift, mellomsats, 7,9 %
- trygdeavgift, høy sats, 11,1 %

For personer som har rett til helsetjenester i et annet EØS-land når Norge er kompetent stat etter EØS-avtalens trygderegler, svares trygdeavgift slik

- pensjonister, trygdeavgift, lav sats, 5,1 %
- uføretrygdede, trygdeavgift, mellomsats, 7,9 %

P-16-4.2 Grunnlag**P-16-4.2.1 Generelt**

Trygdeavgift beregnes av personinntekten, se for øvrig emnene om personinntekt.

P-16-4.2.2 Personer i alderen 17 til 69 år, inntekt av virksomhet

Trygdeavgift for personer fra og med det året de fyller 17 år til og med det året de fyller 69 år skal som hovedregel beregnes etter en sats på 11,1 % (høy sats) uten øvre grense for følgende typer personinntekt

- beregnet personinntekt etter foretaksmodellen
- arbeidsgodtgjørelse til deltaker i selskap med deltakerfastsetting
- sykepenger som erstatter virksomhetsinntekt
- dagpenger ved arbeidsledighet som erstatter virksomhetsinntekt

Se ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 3 jf. folketrygdvedtaket § 8

Trygdeavgift for personer fra og med det året de fyller 17 år til og med det året de fyller 69 år skal beregnes etter en sats på 7,9 % (mellomsats) for følgende typer personinntekt, jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 jf. folketrygdvedtaket § 7:

- Beregnet personinntekt for personlig næringsdrivende som driver fiske og fangst hvor det svares produktavgift. Som inntekt av fiske og fangst regnes ikke fiskeoppdrett, salg av tang og tare eller inntekt av fraktoppdrag når fartøyet er tatt ut av fiske
- Mannskapslott fra fiske og fangst hvor det svares produktavgift
- Arbeidsgodtgjørelse til deltaker i selskap med deltakerfastsetting som driver fiske og fangst hvor det svares produktavgift
- Beregnet personinntekt ved pass og stell som skjer i barnepassers hjem av barn som ikke er fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller av barn som har særlige behov for omsorg og pleie
- Arbeidsgodtgjørelse til deltaker i selskap med deltakerfastsetting som utøver barnepass i eget hjem og hvor øvrige vilkår som nevnt i ovenstående strekpunkt er oppfylt
- Sykepenger og dagpenger ved arbeidsledighet som erstatter disse typene personinntekt

Om satsen for trygdeavgift for personer som er yngre enn 17 år eller eldre enn 69 år, se nedenfor.

P-16-4.2.3 Personer i alderen 17 til 69 år, lønn mv.

Trygdeavgift for personer fra og med det året de fyller 17 år til og med det året de fyller 69 år beregnes etter en sats på 7,9 % (mellomsats) for

- lønn mv., se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser», pkt. 3
- sykepenger, foreldrepenge og dagpenger ved arbeidsledighet som erstatter lønn mv.
- arbeidsavklaringspenger
- kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen
- overgangsstønad etter ftrl. § 15-5, uføretrygd etter folketrygdloven kap. 12 og uføreytelser fra andre ordninger, herunder supplerende stønad til uføre flyktninger under 67 år etter lov 29. april 2005 nr. 21 jf. sktl. § 12-2 bokstav j

Se ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 2 jf. folketrygdvedtaket § 6

Om satsen for trygdeavgift for personer som er yngre enn 17 år eller eldre en 69 år, se nedenfor.

P-16-4.2.4 Pensjoner, føderåd, livrenter i arbeidsforhold og introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere

For følgende ytelser skal det beregnes trygdeavgift etter en sats på 5,1 % (lav sats), se ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 jf. folketrygdvedtaket § 6

- pensjoner i og utenfor arbeidsforhold
- føderåd
- livrenter som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold
- engangs- og avløningsbeløp for ytelser nevnt ovenfor
- engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven
- engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale

- engangsutbetaling fra individuell pensjonsordning
- introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere
- supplerende stønad til personer med kort botid i Norge som har fylt 67 år
- overgangsstønad etter folketrygdloven § 16-7 og § 17-6

Denne satsen skal benyttes uavhengig av personens alder.

Det skal ikke beregnes trygdeavgift på utbetalinger fra kollektiv livrente i arbeidsforhold opprettet etter inntektsåret 2006, der premien er skattlagt som lønn etter sktl. § 5-12 sjette ledd og § 12-2 bokstav a jf. § 12-2 bokstav b tredje punktum.

P-16-4.2.5 Personer yngre enn 17 år eller eldre enn 69 år

Trygdeavgiften for personer som

- fyller 16 år i inntektsåret eller er yngre, eller
- fyller 70 år i inntektsåret eller er eldre

beregnes etter sats på 5,1 % (lav sats) for alle typer personinntekt. Dette vil også omfatte lønn, arbeidsgodtgjørelse til deltaker i selskap med deltakerfastsetting og beregnet personinntekt etter foretaksmodellen.

P-16-4.3 Minstegrense

Det beregnes ikke trygdeavgift hvis samlet personinntekt, dvs. grunnlag for trygdeavgift lav, mellom og høy sats, er under kr 69 650, se ftrl. § 23-3 fjerde ledd. Er det samlede grunnlaget høyere, beregnes trygdeavgift av hele grunnlaget på vanlig måte. Samlet trygdeavgift skal likevel ikke utgjøre mer enn 25 % av den samlede personinntekt som overstiger kr 69 650.

P-16-4.4 Skattebegrensning

Trygdeavgiften inngår i den skatt som skal begrenses ved lav alminnelig inntekt etter sktl. § 17-1 eller liten skatteevne etter sktl. § 17-4, se emnet «[Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne](#)».

P-16-4.5 Tilleggsskatt

Trygdeavgift anses som skatt ved anvendelsen av reglene om tilleggsskatt. Dette innebærer at det også skal beregnes tilleggsskatt av trygdeavgift når vilkårene for dette er oppfylt. Om tilleggsskatt, se sktfvl. §§ 14-3 flg. og omtale av disse bestemmelsene i Skatteforvaltningshåndboken.

P-16-4.6 Dødsfall

Det skal svares trygdeavgift av avdødes personinntekt frem til dødsfallet. Dette gjelder enten dødsbo skattlegges for egen og avdødes sammenlagte inntekt i dødsåret, eller gjenlevende ektefelle/enevning overtar boet udelte. Dødsbo svarer ikke trygdeavgift for egen inntekt. Om videreføring av avdødes skatteposisjoner knyttet til personinntekt, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 2.7 og pkt. 3.6.

P-16-5 Pensjonspoeng

Beregningen av pensjonspoeng foretas av NAV.

P-16-6 Etterfølgende forandring av pensjongivende inntekt

P-16-6.1 Manglende betaling

Om endring av pensjongivende inntekt og trygdeavgift ved manglende betaling av skatter og avgifter, se emnet «[Folketrygd – nedsettelse](#)».

P-16-6.2 Feil fastsetting av pensjongivende inntekt

P-16-6.2.1 Hovedregel

Feil ved fastsetting av pensjongivende inntekt kan endres av skattyter etter reglene i sktfvl. § 9-4, og av skattemyndighetene etter reglene i sktfvl. § 12-1 og innen fristene i sktfvl. § 12-6 første til fjerde ledd. Om dette, se nærmere Skatteforvaltningshåndboken.

P-16-6.2.2 Unntak fra endringsfristen

Selv om fristene for endring i sktfvl. § 12-6 første til fjerde ledd er utløpt, kan pensjonsgivende inntekt likevel økes dersom skattyter krever det som følge av feil som i høy grad er sannsynliggjort og som skattyter ikke kan lastes for, jf. ftrl. § 24-1 annet ledd. Dette gjelder også feil som skyldes skattemyndighetenes skjønsmessige fastsetting eller rettsanvendelse. Ved slik økning skal pensjonspoeng og trygdeavgift økes tilsvarende. Skattyter skal informeres om at en eventuell endring vil medføre forhøyelse av trygdeavgift og om beløpets størrelse. Hvis skattyter etter dette ikke ønsker at endringen gjennomføres, skal endringen unnlates.

P-17 Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år

- Sktl. § 14-80
- Lov 15. juni 2018 nr. 40 om opphavsrett til åndsverk mv. (åndsverkloven)
- Lov 15. desember 1967 nr. 9 om patenter (patentloven)

P-17-1 Generelt

Opphaver til åndsverk og/eller patentert oppfinnelse kan på visse vilkår kreve å få sin samlede personinntekt fordelt over tre år dersom dette fører til lavere trygdeavgift og eventuell trinnskatt, jf. sktl. § 14-80. Fordelingen omfatter alle arter av personinntekt, og gis virkning for trinnskatt, trygdeavgift og pensjonsgivende inntekt. Alminnelig inntekt fordeles ikke.

Det er en forutsetning for fordeling at skattyteren har personinntekt av åndsverk eller patentert oppfinnelse i det samme inntektsåret som kravet om fordeling fremsettes for. Det er ikke noe krav om at skattyteren har hatt slik inntekt i de to forutgående årene. Endringen av fastsatt skatt foretas for disse forutgående årene.

P-17-2 Hva er åndsverk

Med «åndsverk» forstås litterære, vitenskapelige eller kunstneriske verk av enhver art, og uansett uttrykksmåte og uttrykksform, jf. åndsverkloven § 2, som f.eks.

- tekster av alle slag
- muntlige foredrag
- sceneverk, slik som
 - dramatiske verk
 - musikkdramatiske verk
 - koreografiske verk
 - pantomimer
 - hørespill
- musikkverk, med eller uten tekst
- filmverk
- fotografiske verk, se nedenfor
- malerier, tegninger, grafikk og lignende billedkunst
- skulpturer av alle slag
- bygningskunst, så vel tegninger og modeller som selve byggverket
- billedvev og gjenstander av kunsthåndverk og kunstindustri, både forbildet og selve verket
- kart, samt tegninger og grafiske og plastiske avbildninger av vitenskapelig eller teknisk art
- datamaskinprogrammer
- oversettelser og bearbeidelse av verk som nevnt ovenfor

Utenfor bestemmelsen faller

- utøvende kunstnerisk arbeid, f.eks. som skuespiller, sanger eller musiker
- utøvende teknisk eller vitenskapelig arbeid som ikke resulterer i noe objekt for opphavsrett, slik som utøvelse av teknisk eller annen faglig bistand, f.eks. ingeniør, advokat, revisor e.l.

En skattyter i vitenskapelig undervisningsstilling, f.eks. en professor, antas heller ikke å komme inn under bestemmelsene for forelesninger og andre verk som han utarbeider i forbin-

delse med sin stilling og som han ikke får godtgjort på annen måte enn gjennom den faste lønnen. Tilsvarende antas også å gjelde f.eks. for de arbeider som en arkitekt utfører i fast lønnet stilling. Iscenesetting vil i de fleste tilfelle falle utenfor bestemmelsen.

For fotografier må en skille mellom fotografiske verk og fotografiske bilder. Fotografiske bilder er ikke åndsverk, se åndsverksloven § 2 tredje ledd og § 23, og gir ikke grunnlag for fordeling etter bestemmelsen i sktl. § 14-80. Grensen mellom fotografiske verk (som er et åndsverk) og fotografiske bilder bestemmes av hvorvidt den innsats som ligger bak fotografiet anses skapende. F.eks. vil et bilde tatt av et automatisk kamera for overvåking ikke være et fotografisk verk.

P-17-3 Patenter oppfinnelse

Patentert oppfinnelse er oppfinnelse som er beskyttet ved at det er tatt ut patent etter lov 15. desember 1967 nr. 9 om patenter. Ordningen administreres av Patentstyret.

Design etter lov 14. mars 2003 nr. 15 om beskyttelse av design (designloven) anses ikke som en patentert oppfinnelse, og omfattes ikke av sktl. § 14-80. Med design menes utseendet til et produkt eller en del av et produkt som særlig følger av de karakteristiske trekkene ved linjene, konturene, fargene, formen, strukturen eller materialet til produktet eller produktets ornamentering, jf. designloven § 2 nr 1.

P-17-4 Hvem som er opphaver

Opphaver er den som har skapt åndsverket eller funnet opp den patentbeskyttede oppfinnelsen, og som opphavsretten utledes fra. Inntekt fra åndsverk eller patentert oppfinnelse hos opphaverens rettsetterfølger omfattes ikke av sktl. § 14-80 og kan ikke fordeles over flere år.

P-17-5 Vilkår for fordeling

P-17-5.1 Skatteplikt

Fordeling kan bare kreves dersom skattyteren har vært skattepliktig som bosatt i Norge i de to forutgående inntektsår.

P-17-5.2 Vesentlig økning i samlet personinntekt

P-17-5.2.1 Generelt

Skattyters samlede personinntekt må ha blitt vesentlig større i forhold til de to foregående år.

P-17-5.2.2 Sammenligningsgrunnlag

Det som skal sammenlignes er skattyters personinntekt i inntektsåret og gjennomsnittlig personinntekt for de to foregående år. Det kan ikke kreves at skattyters personinntekt i inntektsåret skal være større enn personinntekten for hvert av de to foregående år.

P-17-5.2.3 Krav til økningens størrelse

For at inntektsøkningen skal anses vesentlig bør det som hovedregel kreves at personinntekten siste år overstiger gjennomsnittet av de to foregående år med minst 25 %.

P-17-5.2.4 Økning i åndsverksinntekt

En del av økningen i den samlede personinntekt må skyldes økning i åndsverksinntekten. Åndsverksinntekten må heller ikke utgjøre en uvesentlig del av skattyters samlede personinntekt.

Dersom åndsverksinntekten ikke har økt, eller den har gått ned, foretas ikke fordeling selv om samlet personinntekt har økt vesentlig.

P-17-6 Frist for krav om fordeling

Skattyter må kreve fordeling innen fristen for levering av skattemeldingen, se sktl. § 14-80 fjerde punktum. Etter at skattemeldingen er levert, kan skattyter kreve fordeling i endringsmelding etter reglene i sktfvl. § 9-4. Krav som kommer senere må vurderes etter reglene om endring av skattefastsettingen i sktfvl. § 12-1.

P-17-7 Gjennomføring av fordelingen

Samlet personinntekt for de tre siste år skal fordeles likt over årene. Fordelingen foretas av Skatteetaten.

Det kan forekomme at personinntekten for ett av de to foregående år er høyere enn gjennomsnittet av alle tre år. Det blir da en reduksjon av trinnskatt, pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift for dette året.

P-17-8 Ny fordeling senere år

Dersom skattyter også det påfølgende året krever fordeling etter sktl. § 14-80, gjelder følgende

- ved avgjørelsen av om kravet til vesentlig inntektsøkning er oppfylt, tas utgangspunkt i de opprinnelige personinntektene
- ved fordelingen (utregning av gjennomsnittlig personinntekt for de tre årene, og ved endring av skattefastsettingen) tas utgangspunkt i tidligere beregnede gjennomsnittlige personinntekter

P-18 Prisbelønninger

- Sktl. § 5-10 bokstav a og § 5-15 første ledd bokstav j
- FSFIN § 5-15-1 fjerde ledd og FSFIN § 5-15-6 første ledd

P-18-1 Hovedregel

Prisbelønning er skattepliktig etter sktl. § 5-1, når det er så nær sammenheng mellom skattyterens arbeid/virksomhet/kapital og prisbelønningen at det er naturlig å anse den «vunnet» ved inntektservivet. Se f.eks. Utv. 1958/616 (Rt. 1958/583) (Hagerup).

- Dette gjelder f.eks. hvis
 - arbeidet/den økonomiske aktiviteten er utført for å oppnå prisbelønningen, f.eks. ved konkurranser eller lignende
 - prisbelønningen er en påregnelig følge av arbeidet/den økonomiske aktiviteten
- Bl.a. er følgende priser skattlagt på dette grunnlaget:
- Aksel Waldemar-prisen, se URD 11. april 1997 (Hallingdal herredsrett) i Utv. 1997/804
 - Dagbladets lyrikkpris
 - Bedriftsutviklingsprisen i landbruket (BU-prisen, tidligere bygdeutviklingsprisen) fra Innovasjon Norge
 - Norsk kulturråds litteraturpris, se Utv. 1974/492 (Rt. 1974/976) (Kristiansen/Vesaas)
 - Prix Italia (hørespillpris), se Utv. 1979/338 (Rt. 1979/481) (Havrevold)
 - SKUP-prisen
 - Årets Skulpturpris

Om sporadiske premier i amatørkonkurranser, se [pkt. 3](#). Se også emnet «[Tilfeldige inntekter / gevinster](#)».

P-18-2 Unntak

Det er unntak fra skatteplikt for følgende ytelser utenfor tjenesteforhold, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 1 til 3:

- kunstnerlønn bevilget av Stortinget
- statlige æres- og kulturpriser, herunder
 - Nordisk Råds natur- og miljøvernpris
 - Arne Nordheims komponistpris (forutsatt at midlene til prisen bevilges av Kulturdepartementet og at Kulturdepartementet oppnevner juryen som skal dele ut prisen)
 - tildeling av rett til å bo i Statens æresbolig Grotten, se nærmere emnet «[Bolig – fri bolig](#)», [pkt. 1.8](#)

- kommunale og fylkeskommunale æres- og kulturpriser, se også FIN 9. januar 1991 i Utv. 1991/238
- vitenskapelige hedersgaver og belønninger utdelt gjennom universiteter, høyskoler, vitenskapelige fond o.l.

I tillegg er det i praksis gjort unntak for enkelte priser som har karakter av hedersbevisning og som ikke faller inn under oppregningen i § 5-15 første ledd bokstav j nr. 1 til 3. Dette gjelder f.eks.:

- Anders Jahres kulturpris
- Arne Skouens ærespris
- Den nordiske juristprisen
- Det kongelige Selskap for Norges Vels medalje for lang og tro tjeneste
- Forfatterforeningens yringsfrihetspris
- Innovasjon Norges Idépris Reodor
- Kjell Bækkelund-prisen
- Lindemanprisen
- Nobelprisen
- Nordisk Råds litteraturpris
- Olav Thon Stiftelsens pris for fremragende undervisning og forskning innen det matematiske-naturvitenskapelige og medisinske fagområdet
- Oslo Konserthus AS årlige musikkpris, se SKD 23. august 2004 i Utv. 2004/1071

Et sparebanklags pris for nyttig samfunnsmessig virksomhet på et annet område enn skattyters yrke har normalt ikke vært ansett som skattepliktig.

P-18-3 Premier i amatørkonkurranser

Sporadiske premier i amatørkonkurranser anses normalt som inntekt av hobbyvirksomhet og er ikke skattepliktige, se FSFIN § 5-15-6 første ledd og FIN 10. juli 1980 i Utv. 1980/322. Om grensen mot tilfeldige inntekter, se emnet «[Tilfeldige inntekter /gevinster](#)», [pkt. 5.1](#).

R-1 Realisasjonsbegrepet

- *Sktl. § 9-2*

R-1-1 Hva behandles i dette emnet

I dette emnet behandles realisasjon som vilkår for skatteplikt (innvinningsform)/fradragrett (oppfrelsesform). I tillegg behandles i [pkt. 2](#) avgrensningen av realisasjon som vilkår for skatteplikt i forhold til realisasjon som tidfestingsregel.

Om tidfesting etter realisasjonsprinsippet, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

R-1-2 Begrepsbruk

R-1-2.1 Generelt

Ordet «realisasjon» er brukt på følgende måter i skattereglene

- som et vilkår for at en gevinst eller et tap skal være skattepliktig/fradagsberettiget, se f.eks. sktl. § 5-1 annet ledd og § 6-2 første ledd. Realisasjon i denne betydning anses for en innvinningsform/oppfrelsesform, det vil si en begivenhet som medfører skatteplikt/fradagsrett
- som tidspunkt for å avbryte en frist, se f.eks. i sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b
- som tidspunkt for tidfesting av gevinst på avskrivbart driftsmiddel, se sktl. § 14-44 første ledd

Realisasjon som vilkår for skatteplikt/fradagsrett faller sammen med realisasjon som vilkår for å avbryte en frist, slik det er brukt for eksempel i sktl. § 9-3 annet ledd bokstav b. «Realisasjonsåret», slik det er brukt i sktl. § 14-44 første ledd er imidlertid ment å vise til tidfestingsbestemmelsen i sktl. § 14-2 som sier at tidfesting skal skje når skattyteren «får en ubetinget rett til ytelsen». Denne tidfestingsregelen benevnes noen ganger i teorien som «realisasjonsprin-

sippet». I tillegg er ordet «realisasjon» i samme setning i sktl. § 14-44 første ledd benyttet som et vilkår for å bruke bestemmelsen.

R-1-2.2 Forholdet mellom opptjening (innvinning) og tidfesting

Tidspunktet for en realisasjon som innvinningsform/oppofrelsesform og som slutt punkt for en frist, er tidspunktet for inngåelse av avtale om realisasjon der alle de vesentligste avtalevilkår er fastlagt, se nærmere under [pkt. 5.1](#). Derimot er realisasjonsåret, slik ordet er brukt i sktl. § 14-44 første ledd første punktum som tidspunkt for tidfesting av gevinst, det året eiendomsretten til det realiserede formuesobjektet opphører hos den tidligere eier, for eksempel ved at det overføres til arververeren.

Spørsmålet om eiendomsretten er opphørt må avgjøres etter privatrettslige regler. Tidspunktet for eiendomsrettens opphør vil ofte ikke sammenfalle med tidspunktet for realisasjon som innvinningsform/oppofrelsesform. En boligeiendom anses f.eks. normalt som realisert ved inngåelse av avtalen, mens selger fortsatt er eier frem til det tidspunkt kjøper overtar eiendommen.

Eksempel

A og B inngår i september år 1 en avtale om at A skal selge huset sitt til B. Ifølge avtalen skal B overta huset i februar år 2. A anses å ha realisert eiendommen i september år 1. På dette tidspunktet må en vurdere om A oppfyller kravene til eier- og botid (vilkår for unntak fra skatteplikt). Eiendomsretten går imidlertid ikke over før i februar år 2. Eventuell skattepliktig tap eller gevinst skal dermed tidfestes til år 2. Det er først i år 2 A har «en ubetinget rett» eller «en ubetinget forpliktelse» etter sktl. § 14-2 første og annet ledd.

Nærmere om hvem som anses å være eier i ulike sammenhenger, se emnet «[Eierbegrepet](#)». Som eksempel på et tilfelle hvor det ikke var sammenfall mellom realisasjon som innvinningsform og tidfestingen, se HRD i Utv. 1997/738 (Rt. 1997/779). (Spørsmål om fristen for endring var gått ut. Endring av ligning/skattlegging kunne foretas da retten fant at selv om avtalen var inngått og skjøtet var utstedt i 1986 så ble eiendomsretten først overført til kjøper 1. januar 1987. Tidfestingsregelen måtte føre til at gevinsten måtte henføres til 1987.)

R-1-2.3 Betydningen av å skille mellom realisasjon som vilkår for skatteplikt og realisasjon som tidfestingsregel

For at en inntekt skal kunne skattlegges, må den være opptjent (innvunnet) og tidfestet. Vilkårene for skatteplikt bedømmes på innvinningstidspunktet. Gevinsten skal skattlegges i det inntektsåret den er tidfestet. Tilsvarende gjelder fradrag for tap.

I de fleste tilfeller vil spørsmålet om tidspunktet for innvinningen ikke komme på spissen. I noen tilfeller kan det imidlertid etter at inntekten er tidfestet, vise seg at realisasjon som vilkår for skatteplikt likevel ikke forelå. Dette gjelder f.eks. hvor det viser seg at en salgsgjenstand lider av mangler slik at avtalen heves, se [pkt. 3.10](#). Spørsmålet vil også få betydning når skattereglene endrer seg i perioden mellom innvinningstidspunktet og tidfestingstidspunktet. Det samme gjelder ved inn- eller utflytting av norsk beskatningsområde. Videre kan det være aktuelt hvis innvinningen skjer hos én skattyter, mens tidfestingen skjer hos en annen, for eksempel i forbindelse med dødsfall.

R-1-3 Hva realisasjon omfatter

R-1-3.1 Generelt

Som realisasjon anses, jf. sktl. § 9-2 første ledd

- overføring av eiendomsretten til et formuesobjekt mot vederlag
- opphør av eiendomsrett til et formuesobjekt

Overføres eierådigheten over formuesobjektet til andre, er det et krav at det utløses rett til vederlag/erstatning som er mer enn symbolsk. Ved opphør av eiendomsretten til formuesobjektet uten at det overføres til andre, for eksempel ved ødeleggelse, foreligger det realisasjon selv om det ikke utløses rett til vederlag/erstatning.

Likestilt med realisasjon er

- stiftelse av varig rettighet i formuesobjekt mot engangsvederlag, jf. sktl. § 9-2 annet ledd bokstav a
- overføring av eierandeler og finansielle instrumenter, mellom kundeportefølje og selskapsportefølje i selskaper mv. som driver forsikringsvirksomhet etter forsikringsvirksomhetsloven, jf. sktl. § 9-2 annet ledd bokstav b

R-1-3.2 Eksempler på realisasjon

R-1-3.2.1 Generelt

Det foreligger realisasjon når skattyterens eiendomsrett opphører, f.eks. ved

- salg og gavesalg, (det vil også si salg til underpris der vederlaget ikke er symbolsk)
- tvangsavståelse blant annet ved ekspropriasjon, odelsløsning og salg på tvangsauksjon
- fusjon, fisjon og visse omdanninger av selskapstype. Om skattefritak, se [pkt. 4](#) med videre henvisninger
- makeskifte og bytte
- innfrielse eller bortfall av fordring. Om debitorskifte, se [pkt. 3.6](#).
- endelig avkall på rettighet
- tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse
- utrangering, se [pkt. 3.2.5](#)
- innløsning av aksje og oppgivelse av aksje ved likvidasjon med tilsvarende oppgivelse av eierposisjonen etter sktl. § 10-37
- innløsning av opsjon som er eget formuesobjekt
- innløsning av enkeltandeler ved oppløsning av selskap med deltakerfastsetting, uavhengig av om det ytes vederlag
- tingsinnskudd i selskap
- konvertering av en konvertibel obligasjon til aksjer, se HRD i Utv. 2012/11 (Rt. 2011/1620) (Industriinvesteringer AS). Det samme gjelder hvor konverteringsretten avløses med en rett til tegning mot innskudd i penger, se HRD i Utv. 2014/1702 (Rt. 2014/822) (Bonheur/Ganger Rolf).

Nærmere om når det foreligger realisasjon av bankinnskudd etter sktl. § 9-9 om valutagevinst og tap, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

Rehabilitering av bygg som er så omfattende at det i realiteten er snakk om realisasjon ved riving av det gamle bygget og bygging av et nytt, er omtalt i emnet «[Vedlikehold](#)», [pkt. 7.1](#) og emnet «[Bolig – realisasjon](#)», [pkt. 7.10](#).

Om et tilfelle hvor et bygg rives suksessivt i kombinasjon med suksessiv oppføring av nytt bygg, se BFU 86/2004.

Om et tilfelle hvor tilbakeføring av aksjer fra et holdingselskap til en personlig skattyter innebar en realisasjon, se BFU 16/2007.

R-1-3.2.2 Rådighetsinnskrenkninger

Det foreligger realisasjon når rådigheten over et formuesobjekt innskrenkes så sterkt at det må likestilles med opphør av eiendomsretten. Om et tilfelle hvor grunnen ble ansett realisert ved neddemming, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337). Hvor rådigheten innskrenkes ved naturfredning, foreligger det realisasjon hvis eieren må avstå fra den vesentligste del av utnyttelsesmulighetene som knytter seg til området, se FIN 21. desember 1993 i Utv. 1994/328. Om et tilfelle hvor det ikke forelå realisasjon, se LRD (Eidsivating) 4. mai 1993 i Utv. 1993/711.

R-1-3.2.3 Overdragelse mellom aksjonær og selskap

Et formuesobjekt anses realisert selv om skattyter selger til eget aksjeselskap og dermed har i behold en indirekte eierinteresse, f.eks. gjennom et datterselskap, se nærmere i emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 3.3](#).

R-1-3.2.4 Inngåelse av forlagsavtale

Om et tilfelle hvor inngåelse av en forlagsavtale ble ansett som en realisasjon av opphavsretten, se HRD i Utv. 1956/444 (Rt. 1956/1033).

R-1-3.2.5 Nærmere om utrangering

Utrangering innebærer at en gjenstand kastes, vrakes mv. Gjenstanden anses ikke som utrangert hvis skattyteren beholder eiendomsretten til den, selv om den er verdiløs. Et driftsmiddel anses f.eks. ikke som realisert om bruken som driftsmiddel opphører og det settes bort på et lager el.l. Om uselgelige varer, se emnet «Varebeholdning», pkt. 1.4.

Hvor gjenstanden er verdiløs, anses den som utrangert hvis den i stedet for å bli kastet, overtas av noen som kan nyttiggjøre seg den, f.eks. en ideell organisasjon som skal selge gjenstanden på loppemarked e.l. Varer og driftsmidler anses verdiløse hvis det ikke er grunnlag for å beregne noen uttaksverdi. Se for øvrig emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 3.

R-1-3.2.6 Eksempler på ikke-realisasjon

Det anses ikke å foreligge realisasjon av formuesobjektet ved

- gaveoverføring (ren gave eller overdragelse mot symbolsk vederlag)
- arveovergang ved dødsfall
- skifte av dødsbo
- overdragelse mellom ektefeller som ikke er separert, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 5
- skifte mellom ektefeller ved separasjon eller skilsmisse, se HRD i Utv. II/654 (Rt. 1934/577)
- etablering av et sameie hvor sameierne ved sammenføyning av tomter får en ideell andel av eiendommen svarende til verdien av den fysiske andel de hadde tidligere, se FIN 12. april 1985 i Utv. 1985/271
- hel eller delvis oppløsning av tingsrettslig sameie hvor sameier mottar en fysisk del av sameieobjektet som tilsvarer sameierens ideelle andel i samme objekt (uten utløsning av eller mellomlegg til noen sameier, se også FIN 9. april 1973 i Utv. 1973/245)
- overgang fra eierseksjonssameie til sameie etter sameigelova eller omvendt, uten endring av eierandel, se BFU 22/2010
- jordskifte etter jordskifteloven
- overføring av konkursdebitors eiendeler til konkursboet
- uttak til egen bruk (se likevel om uttak som innvinningsform/skatteutløsende moment under emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester»)
- overføring mellom meldepliktige samboere og registrerte partnere, herunder registrerte partners oppløsning av felleseie ved separasjon eller skilsmisse
- bruk av tegningsrett til å tegne aksje/egenkapitalbevis, se FIN 12. november 1997 i Utv. 1998/100, pkt. nr. 5
- inngåelse av en opsjonsavtale
- innløsning av aksjer, eventuelt kombinert med nytegning av aksjer i selskapet, uten at eierposisjonene i selskapet endres. Se bl.a. HRD i Utv. 1999/477 (Rt. 1998/1425) (Troll Salmon) og emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.6.
- endret klassifisering for aksjer, for eksempel fra aksjeklasse B til aksjeklasse A, forutsatt at aksjonærens andel av selskapsformuen ikke endres. Det er uten betydning om det skjer en endring av de organisatoriske rettighetene. Se nærmere BFU 03/2008.
- aksjespleis, uten at eierposisjonene i selskapet endres. Se for eksempel BFU 18/2009.
- endring av andelsklasse innenfor ett og samme verdipapirfond, se SKD 11. mai 2012 i Utv. 2012/1130
- endring av utstedelsesvaluta ved flytting fra en andelsklasse til en annen i ett og samme verdipapirfond, se SKD 11. mai 2012 i Utv. 2012/1130
- endring av investeringsstrategi i et verdipapirfond, se BFU 19/2012

Skattemessig flytting av selskap fra et utland til et annet ble ikke ansett som realisasjon på aksjonærnivå, se BFU 31/2012. Om skatteplikt ved utflytting av selskap fra Norge, se sktl. § 10-37 og emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

I HRD i Utv. 2002/968 (Rt. 2002/798) (Nordea) ble morselskaps salg av aksjer i datterselskap til andre datterselskap ikke ansett som en realisasjon, fordi overføringen var en integrert del av skattefri fusjon.

Om utlån av verdipapirer, se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

R-1-3.3 Nærmere om gavesalg/gaveoverføring

Salg mot vederlag som er under omsetningsverdi, men hvor vederlaget ikke er symbolsk (gavesalg), er realisasjon. Dette gjelder selv om overdragelsen betegnes som arveforskudd. Om adgangen til å velge bort inntektsoppgjør ved overdragelse av virksomhet til arveberettiget, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**», pkt. 5.2. Gaveoverføring hvor det ikke ytes vederlag, anses ikke som realisasjon. Dette gjelder også dersom det ytes vederlag, men hvor vederlaget er symbolsk, jf. HRD i Utv. 2001/429 (Rt. 2001/282) (Kjeller Bil AS) (Salg av aksjer mot symbolsk vederlag (ca. 0,2 % av aksjenes formuesverdi) var gave og ikke gavesalg). Nærmere om når det foreligger et symbolsk vederlag, se pkt. 3.8.

Om når det anses å foreligge vederlag, se pkt. 3.8.

Ved gavesalg eller gaveoverføring kan det være spørsmål om uttaksbeskatning hos giveren, se emnet «**Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester**».

R-1-3.4 Skatteplikt hvor det ikke foreligger realisasjon

R-1-3.4.1 Generelt

Selv om det ikke foreligger en realisasjon, vil likevel en overføring av eiendomsretten til et formuesobjekt til andre kunne utløse skatteplikt etter andre regler, for eksempel etter reglene om uttak, jf. emnet «**Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester**». Hvis det manglende vederlag har sammenheng med et interessefelleskap, vil det også kunne foretas beskatning som om overføringen skjedde mot fullt vederlag, se emnet «**Tilsidesettelse – interprising og interessefelleskap**».

R-1-3.4.2 Overdragelse av ideell andel

Overdragelse til andre mot vederlag av en ideell andel eller fysisk avgrenset del av eiendomsretten til et formuesobjekt, anses som delvis realisasjon av formuesobjektet.

R-1-3.5 Ødeleggelse

Delvis ødeleggelse av et fysisk formuesobjekt, anses ikke som (delvis) realisasjon av objektet. Om hva som regnes som ett formuesobjekt, se emnene «**Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel**» og «**Bolig – realisasjon**». Er imidlertid ødeleggelsene av formuesobjektet så omfattende at det må likestilles med hel ødeleggelse, anses dette som realisasjon av hele objektet. Om når innløsning/salg av aksjer til selskapet (egne aksjer) anses som delvis realisasjon, se emnet «**Aksjer – realisasjon**», pkt. 3.5.2.

R-1-3.6 Spesielt om pengefordringer

Når en pengefordring betales fullt ut, anses den som realisert, jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav d. Dette vil f.eks. gjelde dersom pengefordringen brukes til å betale for et formuesobjekt eller dersom lån til aksjeselskap konverteres til aksjekapital, jf. FIN 19. desember 1994 i Utv. 1995/1064.

Debitorskifte hvor det opprinnelige gjeldsforholdet avsluttes og erstattes av et nytt med en ny debitor, anses som realisasjon av fordringen for kreditor, jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav d. Om et eksempel fra praksis, se BFU 9/2021.

En pengefordring anses også som realisert hvor den i sin helhet må anses tapt. Å motta delvis betaling av en pengefordring anses som realisasjon av tilsvarende del av fordringen.

Ettergivelse av gjeld som følge av manglende betalingsevne anses som realisasjon av fordringen for fordringshaver. Delvis ettergivelse av gjeld anses som delvis realisasjon for fordringshaveren. At en pengefordring blir delvis verdiløs, anses derimot ikke som realisasjon av en tilsvarende del av fordringen.

R-1-3.7 Spesielt om rettigheter

R-1-3.7.1 Endelig avkall på rettighet

Endelig avkall på rettighet anses som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav e. Dette kan f.eks. gjelde avkall på

- bruksrett til fast eiendom (se BFU 30/2014)
- rett til å leie en eiendom
- rett til å leie ut en eiendom

- rett til å bli eier av en eiendom
- panterett (se f.eks. LRD (Borgarting) 14. oktober 2011 i Utv. 2011/1539)
- rett til å benytte en opsjon
- fiskerirettigheter (se f.eks. HRD i Utv. 2014/1847 (Rt. 2014/1025) (Skotheimsvik))

Gevinst ved avkall på bruksrettigheter, leierettigheter mv. vil som hovedregel være skattepliktig. Betales det et engangsvederlag for å komme ut av en løpende kontrakt, f.eks. en leierett, vil engangsbeløpet for leietaker være fradragsberettiget hvis den løpende leien ville vært fradragsberettiget.

Betaler eier av den tjenende eiendom/utleier vederlag for å komme ut av forpliktelsen, vil engangsbeløpet være fradragsberettiget hvis kostnaden har sammenheng med en skattepliktig inntekt eller et inntektserverv, jf. sktl. § 6-1. For utleier av en fritaksbehandlet bolig vil det således ikke foreligge fradragsrett.

Gevinst og tap ved realisasjon av en rett til å bli eier av et formuesobjekt vil være skattepliktig/fradragsberettiget hvis realisasjon av det underliggende objekt ville vært skattepliktig/fradragsberettiget.

R-1-3.7.2 Stiftelse av rettigheter i formuesobjekt

Stiftelse av tidsbegrensede rettigheter (99 år eller mindre) i et formuesobjekt er ikke realisasjon av formuesobjektet. Om beskatningen i slike tilfeller, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

Stiftelse av ikke-tidsbegrensede rettigheter (lengre enn 99 år) skal etter sktl. § 9-2 annet ledd likestilles med realisasjon av formuesobjektet når stiftelsen av rettigheten gjøres opp mot engangsvederlag. Betales det et årlig vederlag i tillegg til et engangsvederlag, foreligger det ikke realisasjon med mindre den årlige avgiften er satt så lavt at engangsvederlaget blir dominerende.

Om skillet mellom stiftelse av en rettighet i fast eiendom og overføring av eiendomsretten til selve eiendommen eller en fysisk del av den, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

R-1-3.7.3 Overdragelse av rettigheter i formuesobjekt

Overdragelse av en rettighet fra rettighetshaveren til en annen mot vederlag, anses som realisasjon av rettigheten. Benyttes en rett til å kjøpe, selge eller leie, vil dette som hovedregel ikke anses som en realisasjon av rettigheten, se likevel emnet «[Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner](#)».

R-1-3.8 Spesielt om hva som er vederlag eller erstatning

R-1-3.8.1 Vederlag

Som vederlag regnes enhver ytelse som etter sin art faller inn under skattelovens fordelsbegrep.

En overdragelse anses å ha skjedd mot vederlag, selv om overdrageren avtaler at vederlaget skal tilfalle en tredjeperson, f.eks. som et ledd i en gavetransaksjon. Som eksempel, se SKNS1-2022-62 (farens overføring av aksjer til forsikringselskap som skulle brukes som innskudd i en kapitalforsikringspolise tegnet av datteren, ble ansett som realisasjon for faren).

Selv om en overdragelse i formen har karakter av en gavetransaksjon, kan det likevel anses å foreligge en overdragelse mot vederlag, hvis det er avtalt eller forutsatt at også den annen part skal foreta en vederlagsfri overføring. Som eksempel, se BFU 7/2017 hvor to søsken, som eide 50 % hver i to selskaper, ønsket å overdra en andel av aksjene i hvert sitt selskap til den annens barn. Disposisjonene måtte ses i sammenheng, og ble ansett som en byttehandel.

R-1-3.8.2 Grense mot symbolsk vederlag

Har objektet markedsverdi og det betales en underpris, kreves det at det faktisk ytede vederlag ikke kan karakteriseres som symbolsk. Dette må avgjøres konkret. Her må det både legges vekt på størrelsen av vederlaget og hvilket forhold det har til omsetningsverdien. I utgangspunktet vil vederlag som utgjør mindre enn 5 % av omsetningsverdi måtte anses som symbolsk. Er verdien av formuesobjektet meget høy, må denne prosentgrensen reduseres. Er vederlaget meget høyt, vil det normalt ikke kunne anses å være symbolsk selv om det er lite i forhold til omsetningsverdien på gjenstanden. Eksempelvis vil vederlag over en million kroner

normalt ikke kunne anses som symbolsk. Se for øvrig HRD i Utv. 2001/429 (Rt. 2001/282) (Kjeller Bil AS).

Er vederlaget høyere enn overdragers inngangsverdi på eiendelen, skal vederlaget ikke anses som symbolsk, uavhengig av vederlagets størrelse i forhold til omsetningsverdien på gaveoverdragelsestidspunktet.

Dersom objektet, f.eks. en aksje, har lav eller ingen omsetningsverdi og vederlaget derfor er tilsvarende lavt, vil vederlaget ikke være symbolsk. Overdragelsen vil da være en realisasjon hvis den er reell, dvs. at eierinteressen fremdeles eksisterer og overføres til ny eier på markedsvilkår, jf. FIN 24. oktober 1994 i Utv. 1994/1426.

R-1-3.8.3 Overtakelse av gjeld, hovedregel

Overtar mottaker av et formuesobjekt ansvar for den tidligere eiers gjeld er dette å anse som vederlag.

R-1-3.8.4 Overtakelse av gjeld, overdragelse av andel i selskap med deltakerfastsetting

Ved overdragelse av andel i selskap med deltakerfastsetting, vil erververs overtakelse av overdragerens andel av selskapets gjeld ikke være vederlag.

R-1-3.8.5 Overdragelse av formuesobjekt til «eget selskap»

Ved overføring av formuesobjekt til aksjeselskap eller selskap med deltakerfastsetting under stiftelse eller ved kapitalforhøyelse, vil verdien av de aksjer eller andeler en mottar, regnes som vederlag for de overdratte formuesobjektene. Ved overføring av formuesobjekt til bestående aksjeselskap uten vederlag, eller mot et vederlag som er lavere enn markedsverdien, skal verdistigningen på de aksjene som skattyter eide fra før, ikke anses som vederlag for det overførte objektet. Se FIN 13. september 1988 i Utv. 1988/723. Om anvendelse av sktl. § 13-1 i et slikt tilfelle, se [pkt. 3.8.7](#) og emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap](#)».

Om skattlegging ved interessefellesskap, se [pkt. 3.8.7](#) og om skattlegging etter reglene om uttak, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

R-1-3.8.6 Avtalt vederlag eller krav på erstatning blir ikke betalt pga. manglende betalingsevne mv.

Overdragelsen mister ikke preg av å være en realisasjon selv om den tidligere eieren ikke får vederlaget eller erstatningen, f.eks. fordi en kjøper ikke klarer å betale vederlaget. Se likevel [pkt. 3.10](#).

R-1-3.8.7 Vederlag fastsatt ved interessefellesskap

I den utstrekning man skjønnsmessig fastsetter et «vederlag» på grunn av interessefellesskapet jf. sktl. § 13-1, skal overdrageren behandles skattemessig som om formuesobjektet var realisert. Se FIN 29. april 1997 i Utv. 1997/624.

R-1-3.8.8 Ekspropriasjon/ulempeerstatning

Ved tvangsavståelse av fast eiendom, kan det bli fastsatt erstatningsbeløp som ikke uten videre kan betraktes som en del av vederlaget/erstatningen for den avståtte eiendommen. Hvis det f.eks. i forbindelse med ekspropriasjon av en del av en eiendom blir fastsatt ulempeerstatning for verdiforringelse på den gjenværende del av eiendommen, kan dette beløpet ikke behandles som vederlag ved realisasjon fordi den gjenværende eiendommen ikke er realisert. Om den skattemessige behandling av ulempeerstatning, se emnet «[Skadeserstatning](#)», [pkt. 2.3](#).

R-1-3.9 Spesielt om overdragelser mellom deltaker og selskap med deltakerfastsetting mv.

Etter sktl. § 10-45 behandles overdragelser av formuesobjekter mellom deltaker og selskap som overføring mellom selvstendige subjekter. Ytes det vederlag f.eks. ved direkte betaling eller ved godskrivning/belastning av kapitalkonto, er overdragelsen en realisasjon. Om overdragelse i forbindelse med stiftelse eller oppløsning av slikt selskap, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering](#)» og emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)».

R-1-3.10 Spesielt om heving/omgjøring av avtale

Blir en salgsavtale hevet med tilbakelevering av salgsgjenstanden fordi en av partene har rettslig krav på dette, anses det ikke å ha funnet sted en realisasjon, verken ved den opprinnelige overdragelsen eller ved tilbakeleveringen. Det kan f.eks. være at salgsavtalen blir hevet fordi det foreligger en vesentlig mangel ved varen. Er gevinst/tap allerede skattlagt/fradragsført, må skattleggingen/fradragsføringen tilbakeføres, enten ved at fastsettingen endres for tidfestingsåret eller at det foretas fradragsføring/inntektsføring i det år heving skjer.

Omgjøres en salgsavtale på grunnlag av at partene blir enige om dette av andre grunner etter at realisasjonen er gjennomført, anses både den opprinnelige overdragelsen, tilbakelevering av salgsgjenstanden og eventuell levering av ny salgsgjenstand som hver sin realisasjon.

R-1-4 Skattefrie transaksjoner

Transaksjoner som ellers er ansett som realisasjon, er likevel unntatt fra behandling etter reglene for realisasjon ved

- visse skattefrie omdanninger av selskapstype, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)»
- visse skattefrie overdragelser av eiendeler i virksomhet mellom selskap med samme eierinteresser, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)»
- skattefri fusjon av selskaper etter reglene i sktl. kap. 11, se emnene om fusjon
- skattefri fisjon av selskaper etter reglene i sktl. kap. 11, se emnene om fisjon

R-1-5 Når er realisasjon gjennomført**R-1-5.1 Overføring mot vederlag**

Ved overføring av eiendomsretten til andre mot vederlag, anses realisasjon (innvinning/oppofrelse) gjennomført når gevinsten er klarlagt og sikret for selgeren. Dette vil være når det foreligger en bindende og endelig avtale om avståelse. I tillegg må de vesentligste avtalevilkår være fastlagt, herunder prisen eller måten å fastsette prisen på. Ved f.eks. salg av bolig vil realisasjon oftest foreligge ved akseptert bud eller annen inngåelse av kjøpsavtale hvor de viktigste vilkår er fastsatt. Se HRD i Utv. 1995/915 (Rt. 1995/872) (Eide) og FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216.

Er det fastsatt betingelser i en avtale om overdragelse av formuesobjektet, må det vurderes om betingelsene hver for seg eller samlet, er av en slik karakter at de innebærer at realisasjon ennå ikke har funnet sted.

Hvis betingelsene innebærer at det på avtaletidspunktet er reell usikkerhet om avtalen faktisk blir gjennomført, vil ikke gevinsten være klarlagt og sikret og innvinning har da ennå ikke funnet sted. Er det eksempelvis i avtalen tatt forbehold om due-diligence eller godkjenning fra offentlige myndigheter som gir reell usikkerhet til om avtalen blir gjennomført, er ikke gevinsten klarlagt og sikret på avtaletidspunktet. Se HRD i Utv. 2009/1297 (Rt. 2009/1208) (Hurtigruten ASA).

Realisasjon er gjennomført selv om størrelsen på det totale vederlaget er usikkert som følge av betingelser i avtalen, forutsatt at det i avtaleverket er inntatt bindende bestemmelser om forutsetningene for og fremgangsmåten ved beregning av det endelige vederlaget, se LRD 26. november 2008 (Agder) i Utv. 2009/8 (Agder Energi AS).

Selv om en realisasjon anses gjennomført, vil selgeren fortsatt kunne behandles som eier i forhold til skattereglene, f.eks. i forhold til hvem som skal formuesbeskattes, beskattes for løpende inntekter og ha eventuelle avskrivninger på formuesobjektet. Dette gjelder såfremt eiendomsretten ikke er overført etter de privatrettslige reglene for dette. Hvis det for eksempel inngås endelig og bindende avtale om salg av en eiendom 1. desember med overtakelse 1. februar, vil selger bli ansett som eier ved årsskiftet i forhold til reglene om formuesskatt. Se for øvrig emnet «[Eierbegrepet](#)».

Om tidspunktet for eiendomsrettens overgang, se emnet «[Eierbegrepet](#)», pkt. 9.

Om den skattemessige behandlingen hvor avtalen heves eller omgjøres, se [pkt. 3.10](#).

Om et eksempel hvor en renteswap-avtale ble ansett for å være realisert da den ble erstattet av en ny swap-avtale med endrede vilkår, se Skatteklagenemnda (stor avdeling) [NS 81/2019](#).

R-1-5.2 Opphør av eiendomsrett uten overføring til andre

Når eiendomsrett til et formuesobjekt opphører uten at denne overføres til andre, anses realisasjon å ha funnet sted når eiendomsretten ikke lenger har noen verdi hos den tidligere eier, f.eks. ved utrangering, tilintetgjørelse og bortfall av rettighet. Det samme gjelder ved kriminelle handlinger som tyveri, underslag eller bedrageri, med mindre eieren har fått, eller det er klart at han vil få gjenstanden tilbake.

R-1-5.3 Verdipapirlån og (dekket) shortsalg

Om gevinst og tap ved lån av verdipapirer, f.eks. aksjer, og dekket shortsalg, se sktl. § 9-11 og § 9-12 og emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

R-1-5.4 Gjeldsforhandling, gjeldsordning, akkord/gjeldsettergivelse

Ved offentlig gjeldsforhandling som ender i akkord, anses den del av fordringen som endelig faller bort som realisert på følgende tidspunkt:

- ved tvangsakkord; tidspunktet for stadfestelse
- ved frivillig gjeldsordning; når gjeldsordningen er vedtatt

Se lov om gjeldsforhandling og konkurs 8. juni 1984 nr. 58 henholdsvis § 52 og § 25.

Ved gjeldsordning i medhold av lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gjeldsordningsloven), anses den del av fordringen som endelig faller bort som realisert på følgende tidspunkt:

- ved tvungen gjeldsordning; tidspunktet for stadfestelse
- ved frivillig gjeldsordning; når gjeldsordningen er vedtatt

Se gjeldsordningsloven henholdsvis § 5-4 og § 4-12.

Ved gjeldsettergivelse etter direkte forhandling mellom partene, anses realisasjonstidspunktet å være når avgiver rettslig er bundet av sin viljeserklæring om gjeldsettergivelse, jf. lov 31. mai 1918 nr. 4 om avslutning av avtaler, om fullmakt og om ugyldige viljeserklæringer (avtaleloven) kap. 1. Dette kan f.eks. være når rettslig bindende viljeserklæring om dette er kommet frem til skyldneren. I tilfeller hvor domstol medvirker vil realisasjonstidspunktet være når avgjørelsen er rettskraftig. Er det satt betingelser for gjeldsettergivelsen vil ikke dette påvirke realisasjonstidspunktet så lenge disse ved utgangen av inntektsåret ikke er brutt og bruddet ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for ettergivelsen.

Åpning av gjeldsforhandling i aksjeselskap er ikke tilstrekkelig til at aksjene i selskapet anses som realisert.

R-1-5.5 Andel av selskap med deltakerfastsetting

Om realisasjonstidspunktet ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel», pkt. 2 og emnet «Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning», pkt. 3.

R-1-5.6 Fordringer, bankinnskudd mv.

Om når utestående fordringer skal anses realisert i forbindelse med manglende betalingsevne hos skyldneren, se emnet «Fordringer».

R-1-5.7 Tilfeller der tidspunktet for realisasjon er det samme som tidspunktet for eiendomsrettens opphør

Om tidspunktet for realisasjon

- ved realisasjon av aksjer ved frivillig likvidasjon (oppløsning) av aksjeselskapet, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.6
- ved tyveri av gjenstand, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.8
- ved hel ødeleggelse av gjenstand, f.eks. ved ulykke, brann, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.9
- ved kondemnering av gjenstand, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.10
- bortfall av rettigheter, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.11

R-2 Rederiselskaper

- Sktl. § 8-10 til § 8-20
- FSFIN § 8-11-1 til § 8-20-20

R-2-1 Generelt

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap som driver rederivirksomhet mv., skattlegges i utgangspunktet etter de vanlige reglene for aksjeselskap, se emnene om aksjeselskap. Aksjeselskap og allmennaksjeselskap som oppfyller visse vilkår, kan i stedet velge å bli skattlagt etter særreglene for rederibeskatning i sktl. § 8-10 til § 8-20. Disse reglene omtales som rederiskatteordningen.

Sktl. § 8-11 stiller krav til hva slags eiendeler selskaper som faller inn under ordningen må eie (kvalifiserende eiendeler) og hva slags eiendeler slike selskaper kan eie (lovlige eiendeler). Det stilles i de fleste tilfeller også krav til at en andel av tonnasjen må være EØS-registrert (flaggkrav), jf. § 8-11 åttende og niende ledd. Nærmere om flaggkrav, se [pkt. 2.4](#). I tillegg stilles det krav til den virksomhet som et selskap innenfor ordningen kan drive, jf. § 8-13. Selskap som oppfyller vilkårene og som ønsker å tre inn i ordningen, må gjennomføre et inntektsoppgjør etter reglene i sktl. § 8-14.

Selskaper som faller inn under ordningen er som utgangspunkt fritatt for skatteplikt på alminnelig inntekt, jf. sktl. § 8-15 første ledd. Selskapet er imidlertid skattepliktig for finansinntekter etter reglene i sktl. § 8-15, se [pkt. 5.2](#). I stedet for å bli skattlagt for skipsfartsinntektene, illegges selskapet en tonnasjeskatt etter sktl. § 8-16, se [pkt. 5.3](#).

Ved utdeling fra det rederibeskattede selskapet til skattytere utenfor ordningen gjelder de ordinære skattereglene (aksjonærmodellen og fritaksmetoden), se emnene «[Aksjer – utbytte](#)» og «[Fritaksmetoden](#)». Det samme gjelder der aksjonærer utenfor ordningen realiserer aksjer i selskapet.

Selskaper som oppfyller vilkårene kan selv velge å tre ut av ordningen, jf. sktl. § 8-17 første ledd. Et selskap som trer ut av ordningen før det har gått 10 år kan ikke tre inn igjen i ordningen før 10-årsfristen er utløpt, jf. sktl. § 8-12. Selskaper som bryter visse vilkår som gjelder innenfor ordningen, må tre ut av ordningen. For noen typer brudd kan selskapet unngå å tre ut hvis vilkårene rettes innen bestemte frister.

Ved inntreden i ordningen skal det foretas et inntektsoppgjør der ubeskattet inntekt og latente gevinster på eiendeler mv. tilknyttet den skattefrie virksomheten skattlegges, se sktl. § 8-14 tredje ledd og [pkt. 4](#). Ved uttreden foretas det ingen egen skattlegging, men sktl. § 8-17 annet ledd har regler om fastsetting av skattemessige verdier ved uttreden, se [pkt. 6.3](#).

Rederiskatteordningen gir lavere beskatning enn de ordinære skattereglene, og ordningen anses derfor som statsstøtte etter EØS-reglene. Ordningen må godkjennes av EFTAs overvåkningsorgan (ESA), og godkjenning blir vanligvis gitt for en tiårsperiode av gangen. Den siste godkjenningen ble gitt i desember 2017 og gjelder for perioden fra og med 2018 til og med 2027. I forbindelse med den siste godkjenningen ble det gjort noen endringer i regelverket med virkning fra og med inntektsåret 2018, og det ble også gitt overgangsregler.

R-2-2 Vilkår for å falle innenfor rederiskatteordningen

R-2-2.1 Selskapsform

Rederiskatteordningen gjelder for selskaper som er stiftet etter den norske aksjeloven eller allmennaksjeloven (aksjeselskap eller allmennaksjeselskap), jf. sktl. § 8-10 første ledd. Ordningen gjelder imidlertid også for selskaper med begrenset skatteplikt til Norge og som er hjemmehørende i andre EØS-stater, jf. sktl. § 8-10 annet ledd.

Selskaper med deltakerfastsetting behandles ikke som subjekter under rederiskatteordningen. Det samme gjelder for norsk-kontrollerte selskaper i utlandet (NOKUS). Hvis slike selskaper oppfyller vilkårene etter rederiskatteordningen og eies av et selskap som faller inn under rederiskatteordningen, kan inntekt fra slike selskaper bli fastsatt etter reglene i rederiskatteordningen, se sktl. § 8-11 første ledd bokstavene e og f. For deltakere som ikke faller inn under rederiskatteordningen, fastsettes inntekten etter skattelovens alminnelige regler.

R-2-2.2 Kvalifiserende eiendeler

R-2-2.2.1 Generelt

Rederiskatteordningen gjelder bare for selskaper som eier en eller flere av følgende typer eiendeler, se sktl. § 8-11 tredje ledd jf. første ledd:

- skip i fart
- skip som driver transport av personell eller forsyninger, taubåter, entreprenørskip eller andre hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet
- fartøy som brukes i virksomhet knyttet til oppsetting, reparasjon, vedlikehold og demontering av vindmøller til havs
- aksjer i andre aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som faller inn under rederiskatteordningen
- andel i selskap med deltakerfastsetting hvor inntekten fastsettes etter rederiskatteordningen for rederibeskattede deltakere
- andel i NOKUS hvor inntekten fastsettes etter rederiskatteordningen for rederibeskattede deltakere

Andelen av aksjer eller andel i andre selskaper som faller inn under rederiskatteordningen må utgjøre minst 3 % gjennom hele inntektsåret for at aksjene eller andelen i selskapet skal anses som kvalifiserende eiendel, jf. sktl. § 8-11 annet ledd.

Selskaper som bare leier skip uten å eie kvalifiserende eiendeler, omfattes ikke av rederiskatteordningen. På den annen side kan et bortleid skip anses som lovlig eiendel for utleier, også om det leies bort på bareboat-vilkår. Ved bortleie på bareboat-vilkår må leietakeren disponere skipet på en måte som gjør at det tilfredsstiller kravene til å være lovlig eiendel, se [pkt. 2.3](#). Om begrensninger i retten til innleie og utleie av skip innenfor rederiskatteordningen, se [pkt. 2.5.8](#) flg.

Spørsmålet om selskapet er eier av et skip eller en selskapsandel må vurderes etter de vanlige reglene, se emnet [«Eierbegrepet»](#). Om et eksempel hvor overføring av formelt eierskap i skip til en utenlandsk bank gjennom et trustarrangement ikke kunne anses som overdragelse av eiendomsrett, se Utv. 2017/396 (SFS – forhåndsuttalelse). En avtale som i formen fremstår som en leieavtale kan for skatteformål bli ansett som en avtale om overdragelse av skipet, f.eks. ved finansiell leasing. Om hvem som er eier av en bortleaset eiendel, se emnet [«Leasing»](#). Et eksempel fra praksis fra SFS er referert i Utv. 2011/297 (forhåndsuttalelse). Se også Utv. 2011/299 (SFS – BFU) hvor det ved inngåelsen av en bareboat-kontrakt også var inngått en avtale om kjøpsopsjon.

R-2-2.2.2 Skip i fart – generelt

Begrepet «skip i fart» stiller krav både til karakteren av fartøyet, fartøyet størrelse, den virksomhet som drives og fartsområdet. Begrepet «skip i fart» er også benyttet i sktl. § 6-61 om særskilt fradrag for sjøfolk, se emnet [«Sjøfolk»](#). Som utgangspunkt skal begrepene bety det samme etter de to regelsettene, se Utv. 2019 s. 436 (SKD). Ved vurderingen av om et fartøy anses som «skip i fart» etter § 8-11 første ledd er det imidlertid karakteren av selve skipet og virksomheten som er avgjørende, og det er av underordnet betydning om de som er ombord har rett til sjømannsfradrag, se Utv. 1997 s. 405 FIN.

Et grunnleggende krav for at et fartøy skal anses som skip i fart er at det er i bevegelse under utøvelse av virksomheten. Skip i stasjonær virksomhet regnes ikke som skip i fart, se FSFIN § 8-11-1 bokstav d.

R-2-2.2.3 Skip i fart – krav til størrelse og eget fremdriftsmaskineri

For å bli ansett som skip i fart, må skipet som utgangspunkt ha eget fremdriftsmaskineri. Dette kravet gjelder uavhengig av skipets størrelse og driftsområde.

Et skip uten eget fremdriftsmaskineri, f.eks. en leker, kan imidlertid bli ansett som skip i fart hvis det drives i tilknytning til skip i fart med eget fremdriftsmaskineri, jf. FSFIN § 8-11-1 første ledd bokstav b. I tillegg kreves det at skip uten eget fremdriftsmaskineri er sjøgående (dvs. at skipet ikke i det vesentlige går i fart på innsjøer og elver), er minst 1000 brutto registertonn og er registrert i et EØS-register, jf. FSFIN § 8-11-1 fjerde ledd.

For å bli ansett som skip i fart må skipet i tillegg som utgangspunkt være på 100 brutto registertonn eller mer, jf. FSFIN § 8-11-1 første ledd bokstav a. Om unntak for utenriksfart, se [pkt. 2.2.5](#).

R-2-2.2.4 Skip i fart – stasjonær virksomhet, havnetrafikk og virksomhet over et begrenset fartsområde

Skip i stasjonær virksomhet og havnetrafikk anses som utgangspunkt ikke som skip i fart, jf. FSFIN § 8-11-1 første ledd bokstav d. Dette gjelder selv om skipet er på 100 brutto registertonn eller mer. Det samme gjelder skip som driver annen virksomhet over et begrenset fartsområde, hvor utseilt distanse ikke overstiger 30 nautiske mil. Utseilt distanse er distansen mellom urens utgangspunkt og det lengst bortliggende anløpssted for turen, målt etter den direkte skipslei mellom disse to punktene, uten hensyn til anløp underveis. Overstiger den utseilete distansen 30 nautiske mil i mer enn to tredjedeler av antall dager i inntektsåret, anses skipet for å være i fart. Seiler skipet bare deler av året, skal beregningen gjennomføres forholdsmessig. Se [SKD 10. april 2019](#) i Utv. 2019/436.

Taubåter som er på 100 brutto registertonn eller mer kan likevel bli ansett som skip i fart dersom taubåten driver virksomhet som nevnt i mindre enn halve inntektsåret. Ventedager skal i denne forbindelse fordeles forholdsmessig mellom stasjonær virksomhet og havnetrafikk på den ene side og annen transportvirksomhet på den annen side.

Om taubåter i petroleumsvirksomhet, se [pkt. 6.4.6](#).

R-2-2.2.5 Skip i utenriksfart

Skip i utenriksfart som har eget fremdriftsmaskineri anses som skip i fart, uavhengig av størrelse og fartsområde, jf. FSFIN § 8-11-1 annet ledd første punktum. For taubåter i utenriksfart gjelder de samme krav som for taubåter i innenriksfart, se [pkt. 6](#), med det unntak at taubåter i utenriksfart kan være mindre enn 100 bruttoregistertonn.

For skip uten eget fremdriftsmaskineri som drives i tilknytning til skip i fart med eget fremdriftsmaskineri gjelder det et krav om 1000 brutto registertonn for at fartøyet skal bli ansett som skip i fart, jf. FSFIN § 8-11-1 fjerde ledd, jf. første ledd bokstav b. Dette gjelder selv om skipet går i utenriksfart.

R-2-2.2.6 Skip i fart – skip som vesentlig går i fart på norske innsjøer og elver

Skip som vesentlig går i fart på norske innsjøer og elver anses ikke som skip i fart, jf. FSFIN § 8-11-1 bokstav c. Tilsvarende unntak gjelder ikke for skip som går på utenlandske innsjøer og elver.

R-2-2.2.7 Skip i fart – skip som går mellom norske havner

Losjiskip, skip som brukes som arbeidsplattformer, misjonsskip, teaterskip o.l. som har sitt fartsområde i eller mellom norske havner anses ikke som skip i fart, jf. FSFIN § 8-11-1 bokstav e. Det samme gjelder for ferger eller passasjerfartøy i rutetrafikk mellom norske havner, når rutens distanse mellom første og siste anløpssted er under 300 nautiske mil, jf. FSFIN § 8-11-1 første ledd bokstav h.

R-2-2.2.8 Skip i fart – lystfartøy, representasjonsfartøy, skyssfartøy o.l.

Lystfartøy, representasjonsfartøy, skyssfartøy o.l. anses ikke som skip i fart, jf. FSFIN § 8-11-1 første ledd bokstav f.

R-2-2.2.9 Skip i fart – fiske- og fangstfartøy

Fiske- og fangstfartøy regnes ikke som skip i fart den tid fartøyet brukes til fiske og fangst, jf. FSFIN § 8-11-1 første ledd bokstav g. Fiske og fangstvirksomhet er heller ikke en type virksomhet som lovlig kan drives innenfor ordningen, se [pkt. 2.5](#).

R-2-2.2.10 Skip i fart – skip i opplag mv.

Skip i opplag, på verksted e.l. likestilles med skip i fart, dersom skipet var i fart eller ble bygget umiddelbart før det ble lagt i opplag, på verksted e.l., jf. FSFIN § 8-11-1 tredje ledd.

R-2-2.2.11 Skip i fart – skip under bygging

Kontrakt om nybygging av skip i fart anses i praksis som skip i fart hvis skipet vil tilfredsstillende kravene til å bli ansett som skip i fart når det er ferdigstilt og det ikke er inngått avtale om videreoverdragelse av skipet når det er ferdigstilt. Dette har sammenheng med at et selskap som har realisert sine kvalifiserende eiendeler, kan oppfylle reinvesteringssplikten ved å inngå nybyggingskontrakt, se sktl. § 8-11 fjerde ledd annet punktum og [pkt. 2.2.21](#).

R-2-2.2.12 Skip i fart – kabelleggingsfartøy

Kabelleggingsfartøy anses som skip i fart ved ordinær utlegging av kabel i sjøen (fordi skipet er i bevegelse ved denne aktiviteten og nedleggingen av kabelen innebærer elementer av både transport og lossing av gods). På den andre siden vil et kabelleggingsfartøy som driver reparasjon av kabel i stor grad ligge i ro under utøvelsen av virksomheten, og vil da som utgangspunkt drive stasjonær virksomhet, jf. FSFIN § 8-11-1 bokstav d. Det må imidlertid vurderes konkret om reparasjonsoppdraget innebærer tilstrekkelige elementer av transport som gjør at skipet likevel kan anses å være «i fart».

R-2-2.2.13 Hjelpesfartøy i petroleumsvirksomhet – generelt

Hjelpesfartøy innenfor petroleumsvirksomheten er kvalifiserende eiendeler etter sktl. § 8-11 første ledd bokstav b. Dette omfatter

- skip som driver transport av personell eller forsyninger
- taubåter
- entreprenørskip
- andre hjelpesfartøy i petroleumsvirksomhet

Hjelpesfartøy må avgrenses mot fartøy og flyttbare innretninger som benyttes som ledd i olje- og gassutvinningens kjernevirksomhet, f.eks. produksjonsskip, borefartøy, lagerskip og boligplattformer.

For hjelpesfartøy i petroleumsvirksomhet er det ikke noe krav om at fartøyet må anses som «skip i fart» for å bli ansett som kvalifiserende eiendel. En del hjelpesfartøy vil imidlertid også oppfylle vilkårene for å bli ansett som «skip i fart», f.eks. hvor fartøyet oppfyller kravet om 100 brutto registertonn og ingen av unntakene i FSFIN § 8-11-1 får anvendelse. Hjelpesfartøy som ikke oppfyller vilkårene for skip i fart faller utenfor rederiskatteordningen dersom skipet tar oppdrag uten tilstrekkelig tilknytning til petroleumsvirksomhet.

R-2-2.2.14 Hjelpesfartøy i petroleumsvirksomhet – skip som driver transport av personell eller forsyninger

Skip som driver transport av personell eller forsyninger anses som hjelpesfartøy i petroleumsvirksomheten og anses som kvalifiserende eiendel, jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstav b. Dette omfatter supply-skip som f.eks. leverer proviant, reservedeler m.m. til oljeinstallasjoner. Slike skip vil ofte også anses som «skip i fart» etter sktl. § 8-11 første ledd bokstav a, men for slike skip gjelder det ikke noe krav til størrelse eller utstrekning på fartsområdet.

R-2-2.2.15 Hjelpesfartøy i petroleumsvirksomhet – taubåter

I regelverket om skip i fart er det gitt særregler for taubåter, se [pkt. 2.2.4](#). Dersom særreglene ikke er oppfylt, f.eks. fordi skipet i mer enn halve inntektsåret har drevet virksomhet hvor utseilt distanse er mindre enn 30 nautiske mil, kan taubåter likevel falle inn under rederiskatteordningen. Dette gjelder hvis taubåtene utelukkende tar oppdrag med tilstrekkelig tilknytning til petroleumsvirksomhet.

R-2-2.2.16 Hjelpesfartøy i petroleumsvirksomhet – entreprenørskip

Entreprenørskip står i en særstilling blant hjelpesfartøyene fordi et selskap innenfor rederiskatteordningen ifølge sktl. § 8-13 tredje ledd ikke kan ha inntekt fra virksomhet som omfattes av petroleumsskatteloven § 1. Det betyr at entreprenørskipet kun vil være en kvalifiserende eiendel i rederiskatteordningen dersom skipet opererer på utenlandsk sokkel, eller dersom skipet opererer på norsk sokkel og leies ut på bareboat-kontrakt til et selskap utenfor rederiskatteordningen som opererer på norsk sokkel.

Som entreprenørskip anses bl.a. intervensjonsfartøy og IMR-fartøy, jf. Utv. 2010 s. 1493 (FIN). Intervensjonsfartøy er fartøy som benyttes i arbeid på infrastrukturer knyttet til olje- og gassutvinning som skjer under havbunnen, herunder arbeid nede i brønner. IMR-fartøy utfører selvstendige oppgaver i forbindelse med utvinningsvirksomheten, som installasjon, fjerning, reparasjon og vedlikehold av utstyr på havbunnen. Disse oppgavene utføres i relativt stasjonær posisjon. Også kranskip som benyttes i petroleumsvirksomhet anses som entreprenørskip. Slike skip brukes i monteringsarbeid, demonteringsarbeid, vedlikehold av installasjoner samt frakt av gods til og fra installasjoner. Se eksempler på praksis hvor entreprenørskip har vært tema i Utv. 2009/370 (SFS – BFU) (tungløfteskip hadde ikke tilstrekkelig selvstendig funksjon til å falle inn under kategorien entreprenørskip), Utv. 2009/378 (SFS – forhåndsuttalelse) (Multifunksjonsfartøy ble ansett for å utøve funksjoner som en del av olje- og gassutvinnings kjernevirksomhet), Utv. 2016/403 (SFS – BFU) (Entreprenørskip som ble brukt til konstruksjon, installasjon og demontering av oljeplattformer og andre offshore-installasjoner ble ansett for å falle innenfor definisjonen av entreprenørskip selv om skipet manglet eget framdriftsmaskineri.)

R-2-2.2.17 Hjelpfartøy i petroleumsvirksomhet – andre hjelpfartøy

Andre hjelpfartøyer i petroleumsvirksomheten omfatter bl.a. ankerhåndteringsfartøy, beredskapsfartøy, dykkerskip, fartøy for seismisk kartlegging og brannslukningsskip, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) pkt. 11.4.3.2.

Skip som utfører aktivitet knyttet til seismiske undersøkelser som har tilknytning til petroleumsvirksomhet, vil falle innenfor rederiskatteordningen. Dersom skipet også utfører slike oppdrag uten tilknytning til petroleumsvirksomhet, må skipet oppfylle kriteriene for skip i fart for denne aktiviteten, se eksempel på praksis fra SFS i Utv. 2010/349 (forhåndsuttalelse) og Utv. 2010/352 (forhåndsuttalelse).

R-2-2.2.18 Aksjer i andre aksjeselskap og allmennaksjeselskap som faller inn under ordningen

Som kvalifiserende eiendel anses aksjer i aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som faller inn under rederiskatteordningen, jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstav g jf. tredje ledd første punktum. Det gjelder samme krav til kvalifiserende eiendeler for dette selskapet som det som gjelder for eierselskapet. Det underliggende selskapet må også ha krevet seg skattlagt etter rederiskatteordningen. Eierandelen må utgjøre minst 3 % gjennom hele inntektsåret for at aksjene skal bli ansett som kvalifiserende eiendel, jf. sktl. § 8-11 annet ledd første punktum.

Det er uten betydning om det underliggende selskapet oppfyller kravet til kvalifiserende eiendel ved å eie skip direkte eller det eier aksjer/andeler i andre selskaper som faller inn under rederiskatteordningen. Skip kan dermed eies gjennom flere ledd, forutsatt at selskapene i hvert ledd er innenfor rederiskatteordningen. Eiendelene er imidlertid verken kvalifiserende eller lovlige dersom disse eies via aksjer i et selskap som ikke faller inn under rederiskatteordningen, selv om dette selskapet eier aksjer i et annet selskap som faller inn under rederiskatteordningen. Dette gjelder uavhengig av eierandelens størrelse.

R-2-2.2.19 Andeler i underliggende selskaper med deltakerfastsetting og NOKUS

Som kvalifiserende eiendel anses andeler i selskaper med deltakerfastsetting og aksjer i NOKUS, hvor inntekten fastsettes etter rederiskatteordningen, jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstavene e og f jf. tredje ledd første punktum. Det er da et vilkår at selskapet eier skip som er kvalifiserende eiendeler i ordningen eller andeler eller aksjer i andre selskaper med deltakerfastsetting eller NOKUS hvor inntekten fastsettes etter rederiskatteordningen. Eierandelen må utgjøre minst 3 % gjennom hele inntektsåret for at aksjene eller andelene skal bli ansett som kvalifiserende eiendel, jf. sktl. § 8-11 annet ledd første punktum. Aksjer i øvrige aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som faller inn under rederiskatteordningen anses ikke som kvalifiserende eiendeler for selskaper med deltakerfastsetting og NOKUS, jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstavene e og f.

R-2-2.2.20 Vindmølefartøy

Fartøy som brukes i virksomhet knyttet til oppsetting, reparasjon, vedlikehold og demontering av vindmøller til havs (vindmølefartøy), anses som kvalifiserende eiendeler innenfor rederi-

skatteordningen, jf. sktl. § 8-11 bokstav i. Fartøy som bare driver transportvirksomhet knyttet til slik virksomhet, kan etter omstendighetene falle inn under rederiskatteordningen som «skip i fart». Selskap innenfor rederiskatteordningen som eier vindmøllefartøy kan ikke ha inntekt som oppbæres ved drift av fartøyet i norsk territorialfarvann, når tilsvarende virksomhet ville medført skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b om fartøyet hadde vært eiet av et utenlandsk selskap, se [pkt. 2.5.7](#).

R-2-2.2.21 Realisasjon og reinvestering

Et selskap innenfor ordningen kan fritt realisere kvalifiserende eiendeler, men må eie minst én kvalifiserende eiendel for å være innenfor rederiskatteordningen. Realiserer selskapet alle sine kvalifiserende eiendeler (ved salg, kondemnering etc.), må selskapet foreta reinvestering i ny kvalifiserende eiendel senest ett år etter realisasjonen. I motsatt fall anses selskapet for å ha trådt ut av ordningen 1. januar i realisasjonsåret, jf. sktl. § 8-11 fjerde ledd.

Reinvesteringen anses som utgangspunkt gjennomført når de vesentligste eierbeføyelsene til eiendelen har gått over til selskapet. Om overgang av eiendomsrett generelt, se emnet «[Eierbegrepet](#)». Kravet til reinvestering anses også oppfylt dersom selskapet har inngått bindende kontrakt om bygging av kvalifiserende fartøy innen utløpet av ettårsfristen, jf. sktl. § 8-11 fjerde ledd annet punktum. Ettårsfristen er derimot ikke overholdt hvis det bare er inngått avtale om kjøp av kvalifiserende eiendel i annenhåndsmarkedet uten at eierbeføyelsene har gått over ved utløpet av ettårsfristen.

Dersom det selskapet som har plikt til å foreta reinvestering deltar i en fusjon, kan reinvesteringsplikten oppfylles ved at selskapet blir fusjonert inn i et annet selskap som eier en kvalifiserende eiendel. Dette betinger at fusjonen trer i kraft (selskapsrettslig) senest den dagen da reinvesteringsfristen løper ut. Fusjonen trer i kraft når den er registrert gjennomført i Foretaksregisteret, jf. asl. § 13-16/asal. § 13-17.

Selskaper med deltakerfastsetting og NOKUS må også eie minst én kvalifiserende eiendel for at aksje eller andel i et slikt selskap skal anses som lovlig eiendel innenfor ordningen og for at inntekt fra slikt selskap skal kunne fastsettes etter rederiskattereglene. For slike selskap gjelder samme krav til reinvestering som for aksjeselskap og allmennaksjeselskap som faller inn under ordningen, med unntak av at slike selskap ikke kan reinvestere i aksjeselskap som faller inn under ordningen, jf. sktl. § 8-11 femte ledd.

Gjelder brudd på reinvesteringsplikten et underliggende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, må dette selskapet tre ut av rederiskatteordningen. Aksjen vil heller ikke lenger være en kvalifiserende eiendel for eierselskapet. I slike tilfeller vil eierselskapet ha en frist på to måneder til å rette forholdet f.eks. ved å selge aksjene, jf. sktl. § 8-17 tredje ledd og [pkt. 6.2.3](#).

Ved reinvestering innenfor ettårsfristen etableres det en karantenetid på to år der selskapet er forpliktet til å eie kvalifiserende eiendeler sammenhengende i to år fra reinvesteringstidspunktet, jf. sktl. § 8-11 sjette ledd. Dersom selskapet ikke oppfyller dette vilkåret, anses selskapet for å ha trådt ut av rederiskatteordningen med virkning fra 1. januar i det året da ettårsfristen begynte å løpe, jf. sktl. § 8-11 sjette ledd siste punktum.

Slik karenstid gjelder ikke dersom den realisasjon som gjorde at reinvesteringsplikten oppsto, var ufrivillig i henhold til sktl. § 14-70, jf. sktl. § 8-11 sjette ledd tredje punktum. Om ufrivillig realisasjon, se emnet «[Betinget skattefritak](#)». Ved ufrivillig realisasjon får selskapet i stedet en ny ettårsfrist til å foreta reinvestering.

Sktl. § 8-11 sjette ledd om at brudd på karenstiden medfører utreden fra rederiskatteordningen fra 1. januar i det år fristen begynte å løpe, får ikke anvendelse hvis selskapet likvide-res for utløpet av karenstiden.

R-2-2.3 Lovlige eiendeler

R-2-2.3.1 Generelt

Sktl. § 8-11 første ledd har regler som begrenser hva slags eiendeler selskaper innenfor rederiordningen kan eie. Slike eiendeler omtales som lovlige eiendeler. I tillegg til de kvalifiserende eiendelene som nevnt i [pkt. 2.2](#), er følgende eiendeler lovlig å eie for selskaper som faller innenfor rederiskatteordningen, jf. sktl. § 8-11 bokstavene c, d og h:

- finansaktiva, unntatt
 - aksjer i ikke-børsnoterte selskaper som faller utenfor rederiskatteordningen

- andeler i selskap med deltakerfastsetting hvor inntekten ikke fastsettes etter rederiskatteordningen
- finansielle instrumenter som gir rett til kjøp og salg av ikke-børsnoterte aksjer eller andeler som faller utenfor ordningen
- aksjer og andeler i poolsamarbeid under visse vilkår
- driftsmidler i virksomhet som faller innenfor rederiskatteordningen, men ikke driftsmidler som faller inn under saldogrupperne h og i, dvs. bygg og anlegg og forretningsbygg og heller ikke annen fast eiendom

Opsjon på nybyggingskontrakt anses ikke som kvalifiserende eiendel, og eierskap i selskap som kun eier en slik opsjon anses derfor som en ulovlig eiendel i rederiskatteordningen, se eksempel fra SFS i Utv. 2015/408 (forhåndsuttalelse).

Reservedeler til skip er i seg selv ikke kvalifiserende eiendeler, men kan være lovlige eiendeler dersom delene er nødvendig for utførelse av skipenes lovlige oppdrag. Det samme gjelder om eiendelene må oppbevares på land. Som lovlige eiendeler anses bare reservedeler og ekstrautstyr til bruk på selskapets egne skip. Utstyr ment for videresalg og/eller utleie vil ikke være lovlige eiendeler for selskapet. Se eksempel fra praksis hos SFS i Utv. 2015/415 (BFU).

I tilfeller hvor skip eller andre eiendeler er eid via andre selskaper, må også de mellomliggende selskapene oppfylle kriteriene omtalt ovenfor om lovlige eiendeler. Dersom lovlige eiendeler har blitt lagt inn i utenlandske trust-arrangementer, kan det oppstå spørsmål om selskapet eier den lovlige eiendelen direkte eller om eiendelen er eid via et ulovlig finansielt instrument. Se eksempel fra SFS i Utv. 2017/396 (forhåndsuttalelse).

R-2-2.3.2 *Nærmere om finansaktiva*

Selskapet kan som utgangspunkt eie finansaktiva som f.eks.

- kontanter
- bankinnskudd
- obligasjoner
- fordringer
- børsnoterte aksjer
- andeler i verdipapirfond
- ikke-børsnoterte aksjer i selskaper som omfattes av rederiskatteordningen
- finansielle instrumenter som f.eks.
 - konvertible obligasjoner
 - opsjoner
 - warrants
 - futures

Selskapet kan ikke eie ikke-børsnoterte aksjer eller andeler i selskaper med deltakerfastsetting der inntekten ikke fastsettes etter rederiskatteordningen. Det samme gjelder finansielle instrumenter som gir rett til å kjøpe eller selge ikke-børsnoterte aksjer eller andeler som faller utenfor ordningen. Selskapet kan heller ikke eie andeler i verdipapirfond som investerer i ikke-børsnoterte aksjer mv. som ikke anses som lovlige eiendeler.

Som børsnoterte aksjer anses aksjer som behandles som børsnoterte ved formuesfastsettingen, se emnet «**Aksjer – formue**», pkt. 3.3. Som børsnoterte aksjer anses i denne sammenheng likevel ikke aksjer notert på Euronext Expand (tidligere Oslo Axess), se eksempel fra SFS i Utv. 2008/224 (forhåndsuttalelse).

R-2-2.3.3 *Nærmere om aksjer og andeler i poolsamarbeid*

Selskapet kan ifølge sktl. § 8-11 første ledd bokstav d eie aksjer eller andeler i poolsamarbeid, når poolsamarbeidet kun eier lovlige finansaktiva som nevnt i pkt. 2.3.1 og pkt. 2.3.2, og poolsamarbeidet oppfyller vilkårene til å drive lovlig virksomhet som nevnt i sktl. § 8-13, se pkt. 2.5.

Som poolsamarbeid anses samarbeidsformer hvor to eller flere selskaper inngår avtale om felles drift av fartøy som er lovlig og kvalifiserende eiendel innenfor ordningen, og hvor samarbeidet utgjør et selskap etter selskapsloven, aksjeloven eller allmennaksjeloven, jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstav d annet punktum. De selskaper som inngår i poolsamarbeidet har vanligvis egne skip, og det er ikke vanlig at poolen eier skip. Hvis poolen eier skip, må det

vurderes om poolen tilfredsstillter kravene til å være en kvalifiserende eiendel etter sktl. § 8-11 bokstavene e til g.

R-2-2.3.4 Nærmere om driftsmidler

Et selskap innenfor ordningen kan som utgangspunkt eie driftsmidler som brukes i lovlig virksomhet. Dette omfatter også hjelpemidler som brukes til den lovlige virksomheten. Dette gjelder f.eks. kontorutstyr i managementvirksomhet, laste- og losseutstyr, trucker, billettmaskiner m.m.

Et selskap innenfor ordningen kan ikke eie fast eiendom. Det betyr at selskapet må leie kontorlokaler mv., selv om lokalene brukes i virksomheten.

R-2-2.4 Flaggkrav

R-2-2.4.1 Generelt

Med flaggkrav menes at selskaper innenfor rederiskatteordningen må øke eller opprettholde andelen EØS-registrert nettotonnasje i forhold til andelen som forelå på et tidligere tidspunkt, som omtales som måletidspunktet, jf. FSFIN § 8-11-2 første ledd. Andelen EØS-registrert nettotonnasje i forhold til selskapets totale nettotonnasje omtales som selskapets flaggstatus. Brudd på flaggkravet kan medføre at selskapet må tre ut av rederiskatteordningen, se [pkt. 6](#).

Reglene om flaggkrav gjelder for aksjeselskap og allmennaksjeselskap som faller inn under ordningen. Det gjelder ikke noe eget flaggkrav for selskaper med deltakerfastsetting og NOKUS.

Et selskap innenfor ordningen har ikke noen plikt til å øke eller opprettholde andelen EØS-registrert tonnasje hvis selskapet har minst 60 % EØS-registrert tonnasje, jf. sktl. § 8-11 åttende ledd fjerde punktum.

Finansdepartementet kunngjør hver høst om det skal gjelde flaggkrav for inneværende år, basert på et såkalt nasjonalt flaggkrav, jf. sktl. § 8-11 niende ledd. Det skal ikke gjelde noe flaggkrav for det aktuelle år, hvis den samlede andelen EØS-registrerte tonnasje innenfor ordningen per 31. desember i det foregående året har økt eller er opprettholdt sammenlignet med den samlede andelen EØS-registrerte tonnasjen innenfor ordningen per 31. desember året før.

For inntektsåret 2022 gjaldt det et flaggkrav for selskaper innenfor ordningen, se kunngjøringen på skatteetaten.no 26. september 2022.

I de årene det gjelder et flaggkrav har selskaper som ikke oppfyller flaggkravet en frist på to måneder fra kunngjøringen til å rette opp forholdet om selskapet skal unngå å måtte tre ut av ordningen, se sktl. § 8-17 tredje ledd annet punktum og [pkt. 6.2.2](#).

R-2-2.4.2 Nettotonnasje

Selskapets flaggstatus beregnes med utgangspunkt i selskapets nettotonnasje. Om flaggstatus og oppfyllelse av flaggkrav, se [pkt. 2.4.1](#). Nettotonnasjen beregnes ut fra det som til enhver tid er fastsatt i målebrev som er gyldige her i landet i h.t. forskrift 30. juni 2015 nr. 823 om måling av skip og flyttbare innretninger, jf. sktl. § 8-11 åttende ledd tredje punktum.

R-2-2.4.3 Samlet vurdering av flaggkrav for konsolidert selskapsgruppe

Dersom et selskap har bestemmende innflytelse over andre selskaper som også faller innenfor rederiskatteordningen, skal flaggkravet vurderes samlet på morselskapets og det underliggende selskapets hånd, jf. sktl. § 8-11 åttende ledd femte punktum og FSFIN 8-11-3. Det underliggende selskapet kan være et aksjeselskap, allmennaksjeselskap, selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS. Om selskapet har bestemmende innflytelse over et annet selskap skal avgjøres ut fra reglene i regnskapsloven § 1-3. En gruppe av to eller flere selskaper som faller inn under rederiskatteordningen og som får fastsatt inntekten samlet, omtales som en konsolidert selskapsgruppe, jf. FSFIN § 8-11-2 annet ledd. Tonnasjen i det underliggende selskapet skal i sin helhet regnes med ved vurderingen av flaggkravet, ikke bare med en andel tilsvarende eierandelen i selskapet, se Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) pkt. 11.3.5.2 s. 130.

Har et selskap innenfor ordningen bestemmende innflytelse over et selskap med deltakerfastsetting eller et NOKUS, skal den EØS-registrerte tonnasjen i sin helhet tilordnes selskapet med bestemmende innflytelse, jf. FSFIN § 8-11-3 annet ledd.

Ved endringer i eiersammensetningen slik at bestemmende innflytelse inntreer eller opphører, må det foretas ny beregning av flaggkravet.

R-2-2.4.4 EØS-registrert tonnasje på måletidspunktet

Måletidspunktet er 1. juli 2005, eller et ev. senere tidspunkt da selskapet trådte inn i rederiskatteordningen, jf. FSFIN § 8-11-2 fjerde ledd. Nystiftede selskaper kan tre inn i ordningen fra stiftelsestidspunktet. Måletidspunktet vil da være stiftelsestidspunktet, se Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) pkt. 11.3.2.2. Hvis et selskap trer inn i rederiskatteordningen basert på at selskapet har inngått en kontrakt om bygging av skip, se [pkt. 2.2.11](#) settes måletidspunktet i praksis til tidspunktet for overlevering av skipet, se som eksempel Utv. 2016/399 (SFS – forhåndsuttalelse).

Skip som eies gjennom selskaper hvor selskapet ikke har bestemmende innflytelse, regnes ikke med ved målingen av den EØS-registrerte tonnasjen. Hvis selskapet på måletidspunktet bare eide aksjer eller andeler i slike selskaper og ikke eide skip direkte, vil selskapet ikke ha noen EØS-registrert tonnasje på måletidspunktet, og det vil ikke foreligge noe flaggkrav. Dette gjelder selv om selskapet senere erverver skip eller oppnår direkte innflytelse i underliggende selskaper, se Utv. 2009/397.

R-2-2.4.5 Flagget etter fusjon og fisjon

Ved fusjon må de sammenslåtte selskapenes andel av EØS-registrert tonnasje beregnes på nytt for det overtakende selskap, se FSFIN § 8-11-4 første ledd. Flagget baseres på forholdet mellom de fusjonerte selskapenes samlede EØS-registrerte nettotonnasje og samlet total nettotonnasje eid på de enkelte selskapenes måletidspunkter. Dette gjelder selv om de fusjonerte selskapene har ulike måletidspunkter, f.eks. hvor ett av selskapene trådte inn i rederiskatteordningen før 1. juli 2005, mens et annet trådte inn senere.

Ved fisjon må det på tilsvarende måte foretas ny beregning av flagget for de fisjonerende selskapene, basert på det overdragende selskaps andel av EØS-registrert tonnasje på det opprinnelige måletidspunktet, jf. FSFIN § 8-11-4 annet ledd. Hvert av de fisjonerende selskapene tilordnes en andel EØS-registrert tonnasje på måletidspunktet, som svarer til den andelen av EØS-registrert tonnasje som hvert av selskapene får ved fisjonen. På tilsvarende måte tilordnes selskapene en andel av den totale nettotonnasjen på måletidspunktet, som svarer til den andelen av den totale nettotonnasjen som det enkelte selskap får ved fisjonen.

Ved såkalt fisjonsfusjon, hvor verdier overføres til et eksisterende selskap, skal flagget for det overdragende selskapet beregnes som ved fisjon, jf. forrige avsnitt. For det overtakende selskap beregnes flagget som ved fusjon, jf. ovenfor, se FSFIN § 8-11-4 annet ledd bokstav c annet punktum.

Eksempel

Et selskap A har på måletidspunktet 20 000 tonn EØS-registrert nettotonnasje og 50 000 tonn totalt. Flagget er da 40 %. Selskapet skal fisjoneres, og på fisjonstidspunktet er andelen hhv. 30 000 tonn EØS-registrert tonnasje og 60 000 tonn totalt. Flagget på fisjonstidspunktet er dermed 50 %.

Selskap A og B overtar 50 % hver av den samlede tonnasjen. Selskap A overtar imidlertid 20 000 EØS-registrert tonnasje og 10 000 av annen tonnasje, mens selskap B overtar 10 000 tonn EØS-registrert tonnasje og 20 000 av annen tonnasje. Selskap A har dermed overtatt 66,67 % av den EØS-registrerte tonnasjen, mens selskap B har overtatt 33,33 % av den EØS-registrerte tonnasjen.

A skal dermed også tilordnes 66,67 %, av den EØS-registrerte tonnasjen på måletidspunktet, som utgjorde 20 000 tonn. Dette tilsvarer 13333,33 tonn. B skal tilordnes 33,33 % EØS-registrert tonnasje på måletidspunktet, som tilsvarer 6 666,67 EØS-registrert tonn.

Både A og B overtok 50 % av den totale tonnasjen, slik at de hver skal tilordnes 25 000 av den totale tonnasjen på måletidspunktet. På måletidspunktet skal A dermed anses for å ha 13333,33 EØS-registrerte tonn av totalt 25 000. Dette tilsvarer et flagget på 53,33 %. På måletidspunktet skal B anses for å ha 6666,67 EØS-registrerte tonn av totalt 25 000, som tilsvarer et flagget på 26,67 %.

R-2-2.4.6 *Flaggkrav ved endringer i selskapsstrukturen*

Endringer i selskapsstrukturen kan føre til at ett eller flere selskaper blir tilknyttet en konsolidert selskapsgruppe. Dette kan f.eks. skje ved at et selskap innenfor rederiskatteordningen

- kjøper opp et annet selskap som skattlegges etter rederiskatteordningen
- stifter et annet selskap som skattlegges etter rederiskatteordningen
- får øket sin eierandel i et datterselskap innenfor rederiskatteordningen slik at dette selskapet inngår i den konsoliderte selskapsgruppen

I slike tilfeller skal flaggkravet omberegnes etter reglene om konsolidering av flaggkrav, se [pkt. 2.4.3](#), jf. FSN § 8-11-5 første ledd. Det omberegnete flaggkravet blir da selskapets nye flaggkrav.

Endringer i selskapsstrukturen kan også føre til at en konsolidert selskapsgruppe opphører, eller at ett eller flere selskaper ikke lenger skal inngå i den konsoliderte selskapsgruppen. Dette kan f.eks. være aktuelt ved salg av aksjer/andeler eller at et selskap trer ut av rederiskatteordningen mv. Også i slike tilfeller skal det beregnes et nytt flaggkrav, jf. FSN § 8-11-5 annet ledd.

R-2-2.5 *Krav til virksomhet innenfor ordningen*

R-2-2.5.1 *Generelt*

Et selskap innenfor rederiskatteordningen kan ikke drive annen virksomhet enn den som følger av sktl. § 8-13 og FSN § 8-13-1, se nedenfor. Driver selskapet annen type virksomhet, anses det som brudd på vilkårene for rederibeskatning. Om konsekvensene av brudd og mulighet for reparasjon, se [pkt. 6](#).

R-2-2.5.2 *Virksomhet ved utleie og drift av egne og innleide skip og hjelp fartøy*

Selskap innenfor rederiskatteordningen kan drive virksomhet ved utleie og drift av egne og innleide skip og hjelp fartøy som er lovlig eiendeler etter sktl. § 8-11, første ledd bokstavene a, b og i, se [pkt. 2.2](#). Retten til å benytte innleide skip er til en viss grad begrenset. Disse begrensingsreglene er omtalt i [pkt. 2.5.15](#).

Med drift av skip menes at selskapet kan drive aktivitet med tilstrekkelig nær tilknytning til den virksomhet som drives. Dette må vurderes ut fra skipstype og hva slags oppdrag som naturlig hører inn under driften av et slikt skip. Selskapet kan innenfor visse grenser også drive utleie av egne eller innleide skip, f.eks. på bareboat-basis. Ved utleie må imidlertid selskapet sørge for at skipene utøver en aktivitet som faller innenfor kategoriene «skip i fart», «hjelp fartøy i petroleumsvirksomhet» eller «vindmøll fartøy», jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstavene a, b og i. Hvis ikke blir fartøyene ulovlig eiendeler som gjør at selskapet faller utenfor rederiskatteordningen. Om andre begrensninger for utleie av skip, se [pkt. 2.5.8](#) flg.

I praksis oppstår en rekke tilfeller der aktiviteten har sterk eller svak tilknytning til ordinær befraktningsvirksomhet. Eksempler på tilfeller som har vært oppe til vurdering i praksis er som følger:

- Fremleie av lasterom (spacecharter) oppfyller ikke kravet til virksomhet ved drift av skip. Dette ble i stedet ansett som spedisjonsvirksomhet, se Utv. 2009/383 (SFS – BFU).
- Handel med bunkersolje ut over det selskapet selv trenger til sine skip, anses ikke som drift av skip i rederiskatteordningens forstand, se Utv. 2000/331 (SFS – forhåndsuttalelse).
- Aktivitet ved å opptre som sikringsmotpart ble ansett som ulovlig virksomhet i rederiskatteordningen, se Utv. 2004/348 (SFS – forhåndsuttalelse). Motsatt ble bruk av fraktderivater som sikring av inntekter fra den fysiske fraktvirksomheten ansett som lovlig virksomhet i rederiskatteordningen, se Utv. 2010/353 (SFS – forhåndsuttalelse).
- Aktivitet i form av reparasjon og vedlikehold av sjøkabler kunne ikke anses som drift av skip, se Utv. 2018 s. 409 (SFS – forhåndsuttalelse).

R-2-2.5.3 *Strategisk og kommersiell ledelse, samt daglig teknisk drift og vedlikehold*

I tillegg til drift og utleie av egne og innleide skip, kan selskapet drive virksomhet i form av strategisk og kommersiell ledelse samt daglig teknisk drift og vedlikehold av egne og innleide fartøyer, samt fartøyer i konsernforbundet selskap og poolsamarbeid, jf. sktl. § 8-13 første ledd bokstav a og FSN § 8-13-1 første ledd bokstavene a og b. Hva som menes med pool-samarbeid er nærmere regulert i sktl. § 8-11 første ledd bokstav d, se [pkt. 2.3.3](#). Det er et vil-

kår at enten selskapet eller et konsernforbundet selskap er deltaker i poolen. Om konsernforbundet selskap, se [pkt. 3.2](#).

Med strategisk og kommersiell ledelse menes den ledelsen som typisk utføres av daglig leder og styret. I dette inngår fastsetting av planer, budsjetter og retningslinjer for selskapets virksomhet, samt den økonomiske forvaltning av selskapet. Dette omfatter blant annet inngåelse av avtaler om kjøp/salg av skip, nybyggingskontrakter, langtidscertepartier, ulike samarbeidsavtaler, finansieringsavtaler, låneavtaler, pantsettelsesavtaler og forsikringsavtaler. Hvor det er inngått nybyggingskontrakter vil aktiviteter knyttet til byggeprosjektet inngå. Den daglige ledelse av selskapet vil også inngå i den strategiske ledelsen. Kommersiell ledelse er den aktiviteten som er nødvendig for å utnytte kapasiteten på et skip, f.eks. planlegging av reiseruter, inngåelse av avtaler om frakt av passasjerer og gods, innkjøp av drivstoff, proviantering av skipet og personaladministrasjon. I praksis er det også lagt til grunn at daglig administrasjon, samt nødvendige økonomifunksjoner, IT-funksjoner og sekretærtjenester, anses å knytte seg til lovlig strategisk og kommersiell ledelse innenfor rederiskatteordningen. Se høringsutkast av 22. november 2007, Utv. 2008/937 (FIN.) og eksempler fra SFS i Utv. 2013/280 (forhåndsuttalelse) og Utv. 2015/408 (forhåndsuttalelse).

Med daglig teknisk drift og vedlikehold menes den løpende management-aktiviteten som er nødvendig for at fartøyet fysisk skal kunne forflytte seg og frakte last og passasjerer fra en havn til en annen. Dette innebærer for eksempel å skaffe til veie personell for å føre tilsyn med vedlikehold og effektiv drift av skipet, oppfølging av reparasjoner, sørge for innkjøp og ivaretagelse av lager, reservedeler, smøreoljer etc. Slike aktiviteter vil ha en klar tilknytning til drift av fartøy. I praksis er bestemmelsen i sktl. § 8-13, første ledd forstått slik at den også omfatter kjerneaktiviteten som utføres ombord på skipene, slik at også aktiviteten som utføres av sjøfolkene ombord på skipene er omfattet av den lovlige virksomheten, se eksempel fra SFS om utleie av sjøfolk til konsernforbundet selskap i Utv. 2013/282 (BFU). Se også eksempel fra SFS der oppbevaring på land av reservepropell ble ansett for å være lovlig virksomhet, Utv. 2013/285 (BFU).

R-2-2.5.4 Virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten

Selskapet kan også drive annen virksomhet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomheten som drives av det aktuelle selskapet eller et konsernforbundet selskap som skatlegges etter rederiskatteordningen, jf. sktl. § 8-13 første ledd bokstav b. Følgende aktiviteter tillates innenfor rederiskatteordningen når aktivitetene utøves i nær tilknytning til godstransportvirksomhet, jf. FSFIN § 8-13-1 første ledd bokstav c:

- lasting og lossing av gods
- midlertidig plassering av gods i eller i nærheten av havn i påvente av videre transport
- transport av gods i havneområdet
- utleie av containere for gods om bord

I praksis er det lagt til grunn at aktivitet knyttet til bløgging av fisk ved lasting fra oppdrettsmerder og over på transportskip har tilstrekkelig nær tilknytning til kriteriet om lasting av gods, se Skatteklagenemnda (stor avdeling) [NS 144/2018](#). Hvis det i forbindelse med bløgging også foretas bearbeiding av fisken, anses derimot aktiviteten å falle utenfor kriteriet om lasting av gods. Skip hvor det drives slik aktivitet kan dermed ikke eies innenfor rederiskatteordningen.

Følgende aktiviteter kan drives innenfor rederiskatteordningen når aktivitetene utøves i nær tilknytning til persontransportvirksomhet, jf. FSFIN § 8-13-1 første ledd bokstav d:

- på- og avstigning av passasjerer
- drift av billettkontor og passasjerterminaler
- transport av personer i havneområdet
- salg av varer til forbruk om bord
- salg av tjenester som står i en naturlig sammenheng med passasjertransporten
- utleie av lokaler om bord

Som aktivitet med nær tilknytning til sjøtransportvirksomhet anses også samlet transporttjeneste med utgangspunkt i eget eller innleid kvalifisert fartøy når det er inngått avtale med en tredjepart om land- og/eller flytransporten, jf. FSFIN § 8-13-1 første ledd bokstav e. I forbindelse med selskapets egen sjøtransportvirksomhet kan selskapet dermed også formidle land-

og flytransport som har sammenheng med sjøtransporten. Land- og flytransporten må utøves av en tredjepart og selskapet kan ikke beregne seg fortjeneste på land- eller flytransporten.

I forbindelse med slik avtale om samlet transporttjeneste, kan sjøtransport med eget eller innleid skip erstattes av annen type transport, dersom transport med eget eller innleid skip ikke kan gjennomføres på grunn av forhold som var upåregnelig på tidspunktet for inngåelsen av avtalen om samlet transporttjeneste.

Ifølge FSFIN § 8-13-1, første ledd bokstav f kan selskaper innenfor rederiskatteordningen utøve aktivitet i forbindelse med rederiers plikter og ansvar etter skipsarbeidsloven § 2-4, herunder solidaransvar som nevnt i skipsarbeidsloven § 2-4 tredje ledd og omsorgsplikter som nevnt i skipsarbeidsloven kap. 8. Slik aktivitet kan også knytte seg til aktiviteter i konserntilnyttet selskap som faller utenfor rederiskatteordningen. Fortjeneste på slik aktivitet overfor arbeidstakere i konsernselskaper utenfor ordningen skatlegges som finansinntekt etter sktl. § 8-15 annet ledd fjerde punktum, se [pkt. 5.2](#).

R-2-2.5.5 Arbeidsinnsats i selskap innenfor rederiskatteordningen

Ansatte i selskaper innenfor rederiskatteordningen kan ifølge sktl. § 8-13 annet ledd bare utføre arbeidsinnsats som gjelder lovlig virksomhet for selskaper som faller inn under rederiskatteordningen jf. sktl. § 8-13 første ledd og FSFIN § 8-13-1, se [pkt. 2.3](#). Den samme begrensningen gjelder hvor selskapet leier inn arbeidskraft eller kjøper tjenester. Det betyr at ansatte mv. i selskap innenfor ordningen kun kan utføre oppgaver som er tilstrekkelig nært knyttet til aktiviteter innenfor rederiskatteordningen. Dersom personen også skal utføre andre arbeidsoppgaver, må dette f.eks. foretas i egenskap av ansatt i andre selskaper. Se eksempel fra praksis om bearbeiding av seismiske data, i Utv. 2009/391 (SFS – forhåndsuttalelse) og Utv. 2015/399 (SFS).

R-2-2.5.6 Drift av entreprenørskip

Et selskap innenfor ordningen kan ikke ha inntekt som oppbæres ved drift av entreprenørskip, når slik virksomhet omfattes av petroleumsskatteloven § 1. Om hva som anses som entreprenørskip, se [pkt. 2.2.16](#). Unntaket gjelder f.eks. for rørleggingsfartøy som driver virksomhet på norsk kontinentalsokkel. Selskapet kan imidlertid leie ut skipet på bareboat-vilkår til et selskap utenfor rederiskatteordningen som driver virksomhet på norsk kontinentalsokkel. Leies skipet ut med mannskap, anses selskapet for å drive skipet.

R-2-2.5.7 Vindmøllefartøy

Ifølge sktl. § 8-11 første ledd bokstav i er vindmøllefartøy som brukes i virksomhet knyttet til oppsetting, reparasjon, vedlikehold og demontering av vindmøller til havs, kvalifiserende eiendel innenfor rederiskatteordningen, se [pkt. 2.2.20](#). Det følger av sktl. § 8-13 fjerde ledd at selskap som har slikt vindmøllefartøy, ikke kan ha inntekt som oppbæres ved drift av fartøyet i norsk territorialfarvann, når tilsvarende virksomhet ville medført skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b om fartøyet hadde vært eiet av et utenlandsk selskap. Det rederibeskatte eierselskap kan imidlertid ha inntekt som oppbæres ved utleie av skipet på bareboat-vilkår, selv om leietakeren drifter fartøyet innenfor norsk territorialfarvann.

R-2-2.5.8 Bareboat-utleie – generelt

Fra inntektsåret 2018 er det fastsatt begrensninger i rederibeskatte selskapers adgang til å leie ut skip på bareboat-vilkår. Det er gitt overgangsregler, som omtales nedenfor.

Med utleie på bareboat-vilkår menes utleie av fartøy hvor eierselskapet (utleieren), ikke har ansvar for bemanning av fartøyet. Motstykket til bareboat-utleie er såkalt time charter-/voyage charter-utleie, der ansvaret for bemanningen påligger eierselskapet (utleieren). Utleie hvor ansvaret for å bemanne fartøyet påhviler et nærstående selskap regnes ikke som bareboat-utleie etter reglene om rederiselskapers adgang til å leie ut på bareboat-vilkår, jf. sktl. § 8-13 sjette ledd. Om hvilke selskaper som er nærstående, se [pkt. 2.5.9](#).

Et selskap innenfor ordningen kan som hovedregel ikke drive med såkalt «finansiell» bareboat-utleie, jf. sktl. § 8-13 åttende ledd (operasjonell leasing-regelen). Utleie av fartøy på andre bareboat-vilkår (operasjonell leasing) er begrenset til 40 prosent av total tonnasje i selskapsgruppen, se [pkt. 2.5.10](#). Selskap som leier ut hjelpefartøy i petroleumsvirksomheten mv.

på bareboat-vilkår og som ikke oppfyller disse vilkårene, kan likevel falle inn under ordningen hvis de ikke leier ut andre typer fartøy på bareboat-vilkår og selskapsgruppens tonnasje som leies ut på slike vilkår ikke overstiger 50 prosent av selskapsgruppens totale tonnasje, se sktl. § 8-13 niende ledd (offshore service-regelen) og [pkt. 2.5.11](#).

R-2-2.5.9 *Bareboat-utleie – nærstående selskap*

Begrensningene i adgangen til å leie ut på bareboat-vilkår, gjelder ikke hvis ansvaret for å bemanne fartøyet påhviler et nærstående selskap, jf. sktl. § 8-13 sjette ledd. Det er uten betydning om det nærstående selskap faller innenfor rederiskatteordningen. Det nærstående selskap kan være en hvilken som helst selskapstype og det kan være hjemmehørende i Norge eller i utlandet.

Med nærstående selskap menes i denne sammenheng

- selskap der utleieren har direkte eller indirekte interesse i form av eierskap eller stemmerettigheter på 25 prosent eller mer eller rett til å motta 25 prosent eller mer av overskuddet
- selskap som har direkte eller indirekte interesse i utleieren i form av eierskap eller stemmerettigheter på 25 prosent eller mer eller rett til å motta 25 prosent eller mer av overskuddet i utleieselskapet
- selskap, hvor et selskap som oppfyller vilkårene i forrige strekpunkt, har direkte eller indirekte eier- eller overskuddsinteresser på 25 prosent eller mer
- norske og utenlandske selskaper som inngår i samme konsern som utleieselskapet, jf. regnskapsloven § 1-3

Et selskap oppfyller kravene til indirekte eierskap hvis selskapet gjennom andre selskaper må anses å ha en eierinteresse på 25 % eller mer, en stemmerettsandel på 25 % eller mer eller en overskuddsandel på 25 % eller mer. Selskap A oppfyller f.eks. kravene til indirekte eierandel på 25 % i selskap C, ved å eie 50 % av selskap B, som igjen eier 50 % av selskap C.

Et konsern etter regnskapsloven § 1-3 foreligger hvor et morselskap på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller andeler har bestemmende innflytelse over et annet foretak (datterselskap). Hvis også datterselskapet har bestemmende innflytelse over andre selskaper, vil også datterdatterselskapene inngå i et konsern sammen med morselskapet. Bestemmende innflytelse vil normalt foreligge hvis morselskapet eier så mange aksjer/andeler at det har flertallet av stemmene eller har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i det andre foretakets styre.

Vurderingen av om et selskap er nærstående med bemanningsselskapet, må foretas individuelt for hvert enkelt utleieselskap. Det er ikke tilstrekkelig at et annet selskap innenfor konsernet er nærstående med bemanningsselskapet.

R-2-2.5.10 *Bareboat-utleie – operasjonell leasing-regelen*

Et selskap innenfor rederiskatteordningen kan som hovedregel ikke drive såkalt finansiell bareboat-utleie, jf. sktl. § 8-13 åttende ledd. Reglene gjelder bareboat-utleie slik det defineres i sktl. § 8-13 sjette ledd, se [pkt. 2.5.9](#). Annen utleie på bareboat-vilkår kan ikke overstige 40 % av gruppens totale tonnasje. Om den alternative offshore service-regelen i sktl. § 8-13 niende ledd for selskap som leier ut hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet mv. på bareboatvilkår, se [pkt. 2.5.11](#).

Selskap innenfor rederiskatteordningen kan ikke leie ut fartøy på bareboat-vilkår dersom

- a) leieavtalen overfører eierskapet til fartøyet til leietaker eller en tredjepart ved utløpet av leieperioden, unntatt når prisen skal tilsvare markedspris vurdert på tidspunktet for utløp av leieperioden
- b) leietaker eller en tredjepart har rett til å kjøpe fartøyet ved utløpet av leieperioden, unntatt når prisen skal tilsvare markedspris vurdert på tidspunktet for utløp av leieperioden
- c) andre forhold gjør det sannsynlig at leietaker eller en tredjepart vil overta fartøyet i løpet av avtaleperioden eller senere, unntatt når prisen skal tilsvare markedspris vurdert på tidspunktet for overtakelse
- d) nåverdien av minimum leiebetalinger tilsvare mer enn 90 prosent av markedsverdien for fartøyet ved inngåelse av leieavtalen
- e) hele eller deler av gevinst og tap som følge av variasjoner i restmarkedsverdien av fartøyet tilfaller leietaker

- f) leietaker har etter utløpet av den opprinnelige avtalen rett til å fornye denne, til en leie som ligger under markedsleie for et tilsvarende fartøy eller
- g) leieperioden går over mer enn 50 prosent av fartøyetets totale økonomiske levetid, estimert ved leieperiodens begynnelse

Begrensningene omtalt ovenfor gjelder etter overgangsregelen første ledd som utgangspunkt ikke for kontrakter om utleie på bareboat-vilkår som eksisterte per 31. desember 2017, se nærmere [pkt. 2.5.13](#).

Utleie på bareboat-vilkår som ikke anses ulovlig etter beskrivelsen ovenfor eller etter overgangsregelen, kan maksimalt omfatte 40 % av selskapsgruppens totale tonnasje, jf. sktl. § 8-13 åttende ledd annet punktum. Med selskapsgruppe menes norske og utenlandske selskap som per 31. desember i inntektsåret utgjør et konsern etter regnskapsloven § 1-3, jf. sktl. § 8-13 syvende ledd tredje punktum, se [pkt. 2.5.9](#). Selskapsgruppen kan bestå av både selskap utenfor og innenfor redertskatteordningen.

Med tonnasje menes nettotonnasje, slik denne til enhver tid er fastsatt i målebrev som er gyldig her i riket i henhold til forskrift 30. juni 2015 nr. 823 om måling av skip og flyttbare innretninger, jf. sktl. § 8-13 syvende ledd annet punktum. Nettotonnasjen beregnes på samme måte som ved beregningen av flaggkravet, se [pkt. 2.4.2](#).

Om beregning av selskapsgruppens tonnasjeandel som er leid ut på bareboat-vilkår, se [pkt. 2.5.12](#). Som utgangspunkt skal kontrakter om utleie på bareboat-vilkår som eksisterte per 31. desember 2017 ikke tas med ved beregningen av 40 %-kravet, se nærmere [pkt. 2.5.13](#).

R-2-2.5.11 Bareboat-utleie – offshore service-regelen

Selskap som leier ut hjelpefartøyer i petroleumsvirksomhet mv. på bareboat-vilkår som ikke oppfyller vilkårene etter operasjonell leasing-regelen som er beskrevet i [pkt. 2.5.10](#), kan i stedet oppfylle vilkårene i sktl. § 8-13 niende ledd (offshore service-regelen). Offshore service-regelen kan kun anvendes dersom all bareboat-utleie utføres med følgende typer fartøy, jf. FSFIN § 8-13-2:

- hjelpefartøyer i petroleumsvirksomhet, jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstav b, se [pkt. 2.2.13](#) til [pkt. 2.2.17](#)
- skytteltankskip (shuttle tankers) som ikke er omfattet av sktl. § 8-11 første ledd bokstav b (jf. forrige strekpunkt). Dette omfatter bl.a. bøylelastere som opererer fra petroleumsinstallasjoner på kontinentalsokkelen
- brønnbåter for frakt av fisk
- kabelleggingsfartøyer som ikke er omfattet av sktl. § 8-11 første ledd bokstav b eller i
- taubåter som ikke brukes i tradisjonelle fraktoppdrag og som ikke er omfattet av sktl. § 8-11 første ledd bokstav b
- seismikkfartøyer som ikke er omfattet av sktl. § 8-11 første ledd bokstav b
- vindmøllefartøyer, jf. sktl. § 8-11 første ledd bokstav i, se [pkt. 2.2.20](#)

Fartøyene som nevnt i bokstavene b til f må oppfylle kravene til å være «skip i fart», jf. FSFIN § 8-11-1 og [pkt. 2.2.2](#) til [pkt. 2.2.11](#).

Regelen kan ikke anvendes hvis det i selskapsgruppen skjer bareboat-utleie av andre typer fartøyer, jf. sktl. § 8-13 niende ledd første punktum. Dette gjelder uavhengig av om slik kontrakt ble inngått før 1. januar 2018, se Prop. 104 LS (2017–2018) pkt. 4.2.3.

Andelen av selskapsgruppens tonnasje som er utleid på bareboat-vilkår, kan ikke overstige 50 prosent av gruppens totale tonnasje, jf. sktl. § 8-13 niende ledd første punktum. Om beregningen av andel utleid tonnasje på bareboat-vilkår, se [pkt. 2.5.12](#). Som utgangspunkt skal kontrakter om utleie på bareboat-vilkår av hjelpefartøyer i petroleumsvirksomhet mv. som eksisterte per 31. desember 2017 ikke tas med ved beregningen av 50 %-kravet, se nærmere [pkt. 2.5.13](#).

Offshore service-regelen gjelder kun dersom leieperioden er maksimalt fem år, med tillegg på inntil tre år dersom det foreligger avtale om adgang til å forlenge perioden. Regelen gjelder også bare hvor den strategiske ledelsen for det selskap som leier ut fartøyene utøves av selskap som er hjemmehørende i en EØS-stat, jf. sktl. § 8-13 niende ledd tredje punktum. Strategisk ledelse for utleie av fartøyet vil typisk dreie seg om sentrale beslutninger om kjøp og salg av fartøy, inngåelse av viktige kontrakter og strategiske allianser med andre aktører. Utenfor dette

faller typisk kommersiell ledelse, som inngåelse av fraktavtaler, teknisk management, bemanning mv., se Prop. 104 LS (2017–2018) pkt. 4.2.3.

R-2-2.5.12 *Beregning av tonnasjeandel som er leid ut på bareboat-vilkår*

Ved beregningen av om selskapsgruppens bareboat-utleie ligger innenfor maksimalgrensene i sktl. § 8-13 henholdsvis åttende og niende ledd, må det tas utgangspunkt i gruppens samlede tonnasje som er utleid på bareboat-vilkår som lovlig kan foretas etter hhv. operasjonell leasing-regelen (§ 8-13 åttende ledd) og offshore service-modellen (§ 8-13 niende ledd). Denne bareboat-utleien kan maksimalt utgjøre hhv. 40 % og 50 % av selskapsgruppens totale innleide og eide tonnasje, beregnet etter sktl. § 8-13 syvende ledd.

Tonnasje som er eid eller innleid av selskap innenfor selskapsgruppen som ikke omfattes av rederiskatteordningen, skal ikke tas med, verken i den utleide bareboat-tonnasjen eller i den samlede eide eller innleide tonnasjen. Tonnasje i underliggende selskap som skattlegges etter rederiskatteordningen skal heller ikke tas med, hvis det underliggende selskap ikke tilhører selskapsgruppen, jf. sktl. § 8-13 syvende ledd sjette punktum. Tonnasje eid eller innleid av underliggende selskaper hvor morselskapet ikke har «bestemmende innflytelse», jf. regnskapsloven § 1-3, skal dermed ikke regnes med.

For underliggende selskap med deltakerfastsetting og NOKUS, uavhengig av om de inngår i selskapsgruppen, skal bare en forholdsmessig andel av tonnasjen tas med ved beregningen, jf. sktl. § 8-13 syvende ledd niende punktum. Dette gjelder både ved beregningen av den samlede eide eller innleide tonnasjen og ved beregningen av bareboat-tonnasjen. Skjer det en endring av eierandelen i slike selskap i løpet av året, skal tonnasjen i det underliggende selskap beregnes slik at selskapets samlede tonnasje for hele året fordeles i forhold til eierandel og dager andelen har vært eiet, jf. sktl. § 8-13 syvende ledd tiende punktum. Tilsvarende gjelder for den utleide bareboat-tonnasjen.

Ved beregningen av tonnasjeandelen som er utleid på bareboat-vilkår, skal kontrakter om utleie på bareboat-vilkår som eksisterte per 31. desember 2017 som utgangspunkt ikke tas med, se nærmere [pkt. 2.5.13](#).

Tonnasje som leies inn til et rederibeskattet selskap på bareboat-vilkår og som leies ut igjen på bareboat-vilkår, skal ikke regnes med, jf. sktl. § 8-13 syvende ledd fjerde punktum. Dette gjelder både ved beregningen av den utleide bareboat-tonnasjen og ved beregningen av den samlede eide eller innleide tonnasjen. Det samme gjelder tonnasje som er leid inn på time charter- eller voyage charter-vilkår, og leid ut igjen på tilsvarende vilkår, jf. sktl. § 8-13 syvende ledd femte punktum. Tonnasje som er leid inn på time charter- eller voyage charter-vilkår og leid ut på tilsvarende vilkår skal likevel regnes med i den samlede tonnasjen, hvis tonnasjen inngår i selskapets virksomhet knyttet til salg av transporttjenester, jf. sktl. § 8-13 syvende ledd femte punktum.

Målingen av andelen av selskapsgruppens tonnasje som er leid ut på bareboat-vilkår skal gjennomføres årlig, som et gjennomsnitt av alle årets dager, jf. sktl. § 8-13 syvende ledd syvende punktum. Alternativt kan det enkelte selskap velge å måle andelen som et vektet gjennomsnitt over en periode på fire år, jf. sktl. § 8-13 syvende ledd åttende punktum.

R-2-2.5.13 *Bareboat-utleie – eksisterende kontrakter per 31. desember 2017*

Tonnasje som er leid ut på bareboat-vilkår etter eksisterende kontrakter per 31. desember 2017, skal som utgangspunkt ikke omfattes av begrensingsreglene om finansiell bareboat-utleie i sktl. § 8-13 åttende ledd, som er beskrevet i [pkt. 2.5.10](#), jf. overgangsregelen annet ledd første punktum. Slik tonnasje skal som utgangspunkt heller ikke tas med ved beregningen av hvor stor tonnasjeandel som er utleid på bareboat-vilkår etter operasjonell leasing-regelen i sktl. § 8-13 åttende ledd og offshore service-regelen i sktl. § 8-13 niende ledd, se [pkt. 2.5.10](#) og [pkt. 2.5.11](#).

Ved anvendelsen av begrensingsreglene for finansiell bareboat-utleie, skal kontrakter hvor gjenværende leieperiode per 1. januar 2018 overstiger åtte år likevel tas med, jf. overgangsregelen annet ledd annet punktum. Ved anvendelsen av offshore service-regelen er tidsgrensen fem år. Er det adgang til å forlenge en slik leieavtale, skal det ved beregningen av femårsfristen ikke tas hensyn til slik mulig forlengelse med inntil tre år. Ved anvendelsen av denne

overgangsregelen, tas det ikke hensyn til avtaler om reduksjon av leieperioden i eksisterende avtaler om bareboat-leie som er gjort i perioden 15. november 2017 til 31. desember 2017.

R-2-2.5.14 Frist for å oppfylle reglene om bareboat-utleie

Selskap som ble skattlagt etter den særskilte rederiskatteordningen for inntektsåret 2017, hadde en frist til 1. november 2018 med å oppfylle vilkårene i sktl. § 8-13 åttende ledd og niende ledd, jf. overgangsregelen første ledd. Var vilkårene ikke oppfylt innen denne fristen, ble selskapet ansett for å ha trådt ut av ordningen fra 1. november 2018, jf. overgangsregelen første ledd tredje punktum.

R-2-2.5.15 Innleid tonnasje på time charter-vilkår eller voyage charter-vilkår

Rederibeskattede selskapers adgang til å leie inn ikke-EØS-registrerte skip på time charter-vilkår og på voyage charter-vilkår er begrenset, jf. sktl. § 8-13 tiende ledd. For innleie av fartøyer på bareboat-vilkår, gjelder det ikke noen begrensninger ut over de krav som stilles til tillatte fartøytyper mv, se [pkt. 2.2](#).

Med time charter-vilkår og voyage charter-vilkår menes i denne sammenheng vilkår der verken innleier, eller selskap i samme selskapsgruppe som innleier, har overtatt ansvar for bemanningen av skipet, jf. sktl. § 8-13 tiende ledd annet punktum. Med selskapsgruppe menes norske og utenlandske selskaper som utgjør et konsern etter regnskapsloven § 1-3 per 31. desember i inntektsåret, jf. sktl. § 8-13 tiende ledd fjerde punktum. Om konsern etter regnskapsloven, se [pkt. 2.5.9](#). Selskapsgruppen kan bestå av både selskap innenfor og utenfor rederiskatteordningen.

Andelen av en selskapsgruppes tonnasje som er leid inn på time charter- og voyage charter-vilkår og som ikke er EØS-registrert, kan ikke overstige 90 % av selskapsgruppens totale tonnasje. Med den totale tonnasjen menes den tonnasjen som selskapsgruppens eier eller leier inn og som omfattes av rederiskattereglene, jf. sktl. § 8-13 tiende ledd første punktum. Med tonnasje menes nettotonnasje, slik denne til enhver tid er fastsatt i målebrev som er gyldig her i riket i henhold til forskrift 30. juni 2015 nr. 823 om måling av skip og flyttbare innretninger, jf. sktl. § 8-13 tiende ledd tredje punktum. Definisjonen av tonnasje er den samme som ved anvendelsen av flaggkravene, se [pkt. 2.4.2](#).

Har det skjedd endringer i selskapsgruppens sammensetning i løpet av inntektsåret, foretas beregningen for de selskapene som utgjorde en gruppe per 31. desember i inntektsåret, jf. Prop. 104 LS (2017–2018) pkt. 5.

Tonnasje som leies inn eller eies av selskap innenfor selskapsgruppen som ikke omfattes av rederiskatteordningen, skal ikke tas med, verken i den innleide time charter- eller voyage charter-tonnasjen eller i den samlede tonnasjen. Tonnasje som leies inn eller eies av underliggende selskap som skattlegges etter rederiskatteordningen, skal heller ikke tas med, hvis det underliggende selskap ikke tilhører selskapsgruppen, jf. sktl. § 8-13 tiende ledd sjette punktum. Tonnasje som eies eller er leid inn av underliggende selskaper hvor morselskapet ikke har «bestemmende innflytelse», jf. regnskapsloven § 1-3, skal dermed ikke regnes med.

Tonnasje som er eid eller innleid av underliggende selskap med deltakerfastsetting og NOKUS, skal bare medregnes med en forholdsmessig andel, jf. sktl. § 8-13 tiende ledd åttende punktum. Dette gjelder både ved beregningen av den samlede eide eller innleide tonnasjen og ved beregningen av den innleide time charter- eller voyage charter-tonnasjen. Skjer det en endring av eierandelen i slike selskap i løpet av året, skal tonnasjen i det underliggende selskap beregnes slik at selskapets samlede tonnasje for hele året fordeles i forhold til eierandel og dager andelen har vært eiet, jf. sktl. § 8-13 tiende ledd niende punktum.

I gruppens totale tonnasje som omfattes av rederiskatteordningen, skal tonnasjeandel som er leid inn til et selskap på bareboat-vilkår og leid ut igjen på bareboat-vilkår, ikke regnes med, jf. sktl. § 8-13 tiende ledd femte punktum.

Måling av andelen av selskapsgruppens tonnasje som er innleid på time charter-vilkår og voyage charter-vilkår skal gjennomføres årlig, som et vektet gjennomsnitt av alle årets dager, jf. sktl. § 8-13 tiende ledd syvende punktum.

Ifølge tredje ledd i overgangsreglene, skal tonnasje som er innleid på time charter- eller voyage charter-vilkår etter eksisterende kontrakter per 31. desember 2017, ikke inngå ved beregningen av tonnasjeandel som er innleid på time charter- og voyage charter-vilkår.

R-2-3 **Inntreden i rederiskatteordningen**

R-2-3.1 **Generelt**

Et selskap som oppfyller vilkårene i rederiskatteordningen kan velge å tre inn i ordningen ved innlevering av skattemeldingen. Dette valget er bindende for selskapet det aktuelle inntektsåret. Den ordinære adgangen til å endre egenfastsettingen i tre år gjelder ikke valget om å tre inn i rederiskatteordningen, jf. sktflv. § 9-4 første ledd, femte punktum.

Selskapet må oppfylle vilkårene i rederiskatteordningen for hele inntredelsesåret, se sktl. § 8-14 første ledd. Selskaper som er stiftet i løpet av året kan tre inn i ordningen fra stiftelsestidspunktet, jf. Ot.prp. nr. 11 (1996–97) pkt. 7 s. 64. Selskaper som ikke har hatt noen aktivitet fra det ble stiftet, kan tre inn i ordningen når det anskaffer en kvalifiserende eiendel. Se eksempler i Utv. 1999/388 (SFS – forhåndsuttalelse) og Utv. 2003/595 (SFS – forhåndsuttalelse).

Et selskap som skal tre inn i ordningen etter en fisjon med skattemessig kontinuitet, kan ikke tre inn i rederiskatteordningen før 1. januar i året etter fisjonsåret, se sktl. § 8-14, annet ledd. Hvis det fisjonerende selskapet før fisjonen skattlegges etter rederiskatteordningen, kan det utfisjonerte selskapet kreve skattlegging etter rederiskatteordningen også i fisjonsåret.

R-2-3.2 **Bindingstid og konsernkrav**

Valg om å tre inn i rederiskatteordningen er bindende for selskapet i 10 år, jf. sktl. § 8-12 første ledd. Dersom selskapet trer ut av ordningen i løpet av 10-årsperioden kan selskapet tidligst tre inn igjen når 10-årsperioden er utløpt.

Valg om å tre inn i rederiskatteordningen må skje samlet for alle kvalifiserende selskaper som tilhører samme konsern etter asl./asal. § 1-3, jf. sktl. § 8-12 annet ledd. Et konsern foreligger når et morselskap som følge av avtale eller som eier av aksjer eller selskapsandeler, har bestemmende innflytelse over et annet selskap. Det vil vanligvis være tilfelle når et selskap eier mer enn 50 % av aksjene i et annet selskap. Vurderingen av om det foreligger konserntilknytning eller ikke skal foretas på tidspunktet for innleveringen av skattemeldingen.

Hvis ett av selskapene i konsernet velger å tre inn i rederiskatteordningen, må alle andre kvalifiserte selskaper i konsernet også tre inn i ordningen, se eksempel fra praksis ved SFS i Utv. 2012/613 (kontorvedtak). Selskaper som ikke kvalifiserer for rederiskatteordningen, f.eks. fordi det eier en ulovlig eiendel, skal ikke regnes med i konsernkravet. Dette gjelder selv om selskapet driver skipsfartsvirksomhet som isolert sett kvalifiserer for ordningen. Dersom ett av konsernselskapene trer ut av rederiskatteordningen, er dette selskapet ikke lenger kvalifisert for rederiskatteordningen siden det uttredende selskapet får karantenetid frem til 10-årsperioden er ute. Et slikt selskap skal ikke regnes med i konsernkravet. Dette gjelder uavhengig av om selskapet trer ut som følge av brudd på vilkårene etter rederiskatteordningen eller det skjer frivillig. Se Ot.prp. nr. 38 (2008–2009) pkt. 3.2. De andre konsernselskapene som fortsatt er innenfor rederiskatteordningen vil derfor ikke bryte konsernkravet som følge av at ett av selskapene trer ut.

Ved fusjon av to selskaper som faller inn under rederiskatteordningen skal overtakende selskaps bindingstid, og ev. karantenetid, videreføres hos det nye selskapet.

R-2-4 **Skattlegging av selskapet ved inntreden**

R-2-4.1 **Generelt**

Ved inntreden i rederiskatteordningen skal det foretas et inntektsoppgjør for selskapet, se sktl. § 8-14 tredje ledd. Under rederiskatteordningen er driftsinntektene endelig skattefrie. Ubeskattet inntekt og latente gevinster på eiendeler mv. tilknyttet den skattefrie virksomheten skal derfor skattlegges ved inntreden.

Inntektsoppgjøret gjennomføres på ordinær måte ved at inngangsverdien trekkes fra utgangsverdien. En ev. gevinst kan føres på gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 8-14 syvende ledd.

R-2-4.2 **Inngangsverdi**

For alle typer objekter settes inngangsverdien til selskapets skattemessige egenkapital (dvs. selskapets regnskapsmessige egenkapital korrigert for egenkapitalandelen av netto midlerti-

dige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, herunder fremførbart underskudd). Se sktl. § 8-14 tredje ledd tredje punktum.

Om korrigering av inngangsverdi hvor selskapet forut for inntreden har fått overført en andel i et selskap med deltakerfastsetting fra et beslektet selskap, se [pkt. 4.6](#).

R-2-4.3 Utgangsverdi

R-2-4.3.1 Finansielle eiendeler

For finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden skal kostprisen benyttes som utgangsverdi. Dette vil gjelde aksjer i børsnoterte selskaper, aksjer i poolselskaper (etter sktl. § 8-11, første ledd bokstav d) og aksjer i underliggende rederibeskattede aksjeselskap og allmennaksjeselskap. Det samme gjelder finansielle instrumenter med aksjer som underliggende objekt som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav c. Andeler i selskap med deltakerfastsetting faller ikke inn under denne gruppen, se nedenfor.

Ved at kostprisen legges til grunn både som utgangsverdi og inngangsverdi vil det ikke bli gevinst/tap på slike eiendeler ved inntreden i ordningen.

For øvrige finansielle eiendeler settes utgangsverdien til skattemessig verdi. Dette gjelder f.eks. fordringer, bankinnskudd, aksjer og finansielle instrumenter som faller utenfor fritaksmetoden. Det samme gjelder den andel av utgangsverdien på andeler i verdipapirfond som knytter seg til andre verdipapirer enn aksjer som faller inn under fritaksmetoden. Finansaktiva av denne typen skatlegges etter de ordinære skattereglene selv om de faller inn under rederiskatteordningen. Utgangsverdien vil da svare til inngangsverdien, slik at det ikke vil bli noen gevinst ved inntreden.

R-2-4.3.2 Andre eiendeler

For andre eiendeler som eies av selskap som trer inn i rederiskatteordningen og som ikke anses som finansielle eiendeler, skal utgangsverdien settes til markedsverdien, jf. sktl. § 8-14 tredje ledd annet punktum.

Andre eiendeler omfatter først og fremst direkte eide fartøyer. I tillegg omfattes andeler i selskap med deltakerfastsetting. Videre omfattes alle andre lovlige eiendeler innenfor rederiskatteordningen, se [pkt. 2.3](#). Langsiktige fraktkontrakter som er knyttet til et bestemt skip inngår som en del av verdsettelsen av skipet og skal ikke verdsettes særskilt. Fraktkontrakter som ikke er knyttet til noe spesielt skip må verdsettes særskilt. I BFU [09/2014](#) la SKD til grunn at egenutviklet goodwill er skattepliktig ved inntreden.

Ved at markedsverdien benyttes som utgangsverdi for disse eiendelene, vil latente gevinster og tap knyttet til disse eiendelene bli skattlagt etter de ordinære skattereglene ved inntreden i rederiskatteordningen.

Eierandeler i selskap med deltakerfastsetting og NOKUS skal som utgangspunkt verdsettes til omsetningsverdi. Latente gevinster og tap som knytter seg til skip mv. vil da som utgangspunkt komme til beskatning ved inntreden. Eier slike selskaper finansielle eiendeler hvor utgangsverdien skal settes til kostpris eller skattemessig verdi, må omsetningsverdien justeres slik at det ikke skjer noen skattlegging av merverdiene på slike eiendeler.

R-2-4.3.3 Gjeld

Skattemessig verdi av gjeld skal trekkes fra ved fastsettingen av utgangsverdien ved inntreden, jf. sktl. § 8-14 tredje ledd annet punktum. Skattemessig verdi av gjeld inngår også ved fastsettingen av inngangsverdien, slik at det ikke vil oppstå noen gevinst eller tap på gjelden.

R-2-4.4 Underskudd

Fremførbart underskudd som skriver seg fra før selskapet trådte inn i rederiskatteordningen og ev. underskudd som oppstår ved beregning av gevinst/tap ved inntreden i ordningen kan ikke fremføres til fradrag i senere finansinntekt i selskapet, jf. sktl. § 8-14 tredje ledd siste punktum.

R-2-4.5 *Overdragelse av andel i selskap med deltakerfastsetting som faller inn under fritaksmetoden til selskap innenfor ordningen*

Inntektsoppgjør etter sktl. § 8-14 fjerde ledd skal i nærmere bestemte tilfeller foretas hvis et ordinært beskattet selskap overdrar en andel i et selskap med deltakerfastsetting (eller NOKUS) som faller inn under fritaksmetoden til et rederibeskattet selskap, jf. sktl. § 8-14 fjerde ledd. Inntektsoppgjør skal foretas hvis det overdragende selskapet eies av et selskap som har

- direkte eller indirekte eierinteresser i det overtakende selskap
- direkte eller indirekte eierinteresser i et selskap som har direkte eller indirekte eierinteresser i det overtakende selskap

Bestemmelsen får dermed anvendelse hvis overdragelsen enten skjer fra et morselskap til et datterselskap eller til et søsterselskap av det overdragende selskap. Som eksempel, se Utv. 2015/802 (SFS – skatteklagenemnda).

Fritaksmetoden er bare relevant hvis en ev. realisasjonsgevinst er skattepliktig til Norge. Dersom selgeren er fritatt for beskatning i Norge etter sktl. § 2-34, kommer ikke fritaksmetoden til anvendelse og da skal det heller ikke foretas et inntektsoppgjør etter sktl. § 8-14 fjerde ledd i forbindelse med realisasjon (se eksempel fra SFS i Utv. 2016/408 (BFU)).

Inntektsoppgjøret foretas hos det overtakende rederibeskattede selskapet. Inntekten utgjør den positive differansen mellom skattemessig verdi og markedsverdi for andelen på realisasjonstidspunktet, jf. sktl. § 8-14 fjerde ledd første punktum. Hvis overdragelsessummen avviker fra markedsverdi, må denne fastsettes ved skjønn. Ev. tap er ikke fradragsberettiget. Skattemessig verdi for andelen fastsettes på samme måte som ved inntreden i ordningen, se [pkt. 4.2.](#)

Ev. gevinst kan føres på gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 8-14 syvende ledd.

R-2-4.6 *Overdragelse av andel i selskap med deltakerfastsetting fra beslektet selskap for overtakende selskap trer inn i rederiskatteordningen*

Inngangsverdien for en andel i et selskap med deltakerfastsetting skal i visse tilfeller korrigeres hvis det inntredende selskapet har ervervet andelen fra et beslektet selskap, jf. sktl. § 8-14 sjette ledd. Det samme gjelder hvis et selskap utenfor ordningen realiserer en andel til et selskap innenfor ordningen, slik at det skal foretas et inntektsoppgjør etter sktl. § 8-14 fjerde ledd, se [pkt. 4.5.](#)

Bestemmelsen gjelder hvor gevinsten falt inn under fritaksmetoden. Bestemmelsen får ikke anvendelse hvis overføringen er gjennomført tidligere enn tre år før inntreden i rederiskatteordningen, ev. tidligere enn tre år før et selskap utenfor ordningen realiserer en andel til et selskap innenfor rederiskatteordningen.

Selv om bestemmelsen i utgangspunktet også gjelder for erverv av aksjer i NOKUS, vil bestemmelsen i praksis ikke komme til anvendelse i slike tilfeller fordi NOKUS-selskaper faller utenfor fritaksmetoden.

Bestemmelsen får anvendelse hvor en andel i et selskap med deltakerfastsetting er overført ved realisasjon eller uttak fra et selskap som har

- direkte eller indirekte eierinteresser i det overtakende selskap
- direkte eller indirekte eierinteresser i et selskap som har direkte eller indirekte eierinteresser i det overtakende selskap

Bestemmelsen får dermed anvendelse hvis overdragelsen/uttaket enten skjer fra et morselskap til et datterselskap eller fra et søsterselskap av det overtakende selskap.

Hvor bestemmelsen får anvendelse skal inngangsverdien ved inntektsoppgjøret korrigeres ned med en positiv endring i over- eller underpris i forhold til den over- eller underpris som den tidligere eieren hadde. Det skal ikke foretas noen korreksjon hvis overprisen er redusert i forhold til overprisen til den tidligere eier eller underprisen har økt, jf. Ot.prp. nr. 59 (2007–2008) pkt. 4.3.2.

Er andelen overført flere ganger innenfor treårsperioden, skal inngangsverdien korrigeres med summen av endring i over- eller underpris ved alle overføringene, jf. sktl. § 8-14 sjette ledd annet og tredje punktum. Ved beregningen av denne summen skal også overpriser som er redusert og underpriser som har økt i forhold til den tidligere overdragelsen regnes med. Summen av over- eller underpris kan beregnes ved å beregne positiv endring i over- eller underpris

fra den første deltakeren til den inntredende eller den selgende deltakeren, jf. Ot.prp. nr. 59 (2008–2009) pkt. 4.3.2.

R-2-5 Skattlegging innenfor rederiskatteordningen

R-2-5.1 Skattefrie driftsinntekter

Rederibeskattede selskaper er som utgangspunkt fritatt for skatteplikt, med de unntak som følger av sktl. § 8-15 annet til åttende ledd. Selskaper innenfor ordningen kan bare eie eiendeler som nevnt i sktl. § 8-11, se [pkt. 2.3](#) og utøve slik virksomhet som nevnt i sktl. § 8-13, se [pkt. 2.5](#). Dette innebærer at det er inntekt av skipsfart og tilknyttet virksomhet som vil være skattefrie innenfor ordningen. Det gis ikke fradrag for kostnader som knytter seg til de skattefrie inntektene. Finansinntekter og finanskostnader er derimot skattepliktig/fradragsberettiget innenfor ordningen, se [pkt. 5.2](#).

Tap på fordring som er fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 som følge av at fordringen har en særlig og nær tilknytning til rederibeskattet virksomhet, anses i denne sammenheng som ordinær driftskostnad, og ikke som finanskostnad, se eksempel fra praksis hos SFS i Utv. 2011/295 (forhåndsuttalelse).

Dersom et rederibeskattet selskap eier andeler i et selskap med deltakerfastsetting skal også inntekten fra selskapet med deltakerfastsetting følge rederibeskatningsreglene i § 8-15. Det samme gjelder inntekt fra NOKUS. Hvis slike selskaper også har deltakere som ikke omfattes av rederiskatteordningen, skal den del av inntekten som tilordnes slike deltakere fastsettes etter skattelovens alminnelige regler.

Også gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler, herunder skip som er knyttet til den skattefrie virksomheten, faller inn under skattefritaket. Det samme gjelder gevinst og tap ved salg av aksjer og andeler i underliggende rederibeskattede selskaper herunder selskaper med deltakerfastsetting og NOKUS, jf. sktl. § 8-15 annet ledd tredje punktum. Dette gjelder også aksjer og andeler i poolsamarbeid etter sktl. § 8-11 første ledd bokstav d.

Hvis transaksjoner mv. som er skattefrie innenfor rederiordningen er gjort opp i fremmed valuta, gjelder det såkalte sammenslåingsprinsippet, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)», [pkt. 1](#). Hvor sammenslåingsprinsippet gjelder, vil også den del av gevinst/tap som knytter seg til endring i valutakursen være omfattet av skattefritaket.

Inntekt fra solidaransvar som nevnt i skipsarbeidsloven § 2-4 tredje ledd og omsorgsplikter som nevnt i skipsarbeidsloven kap. 8 er ikke skattepliktig når aktiviteten skjer innenfor lovlig virksomhet innenfor rederiskatteordningen på fartøy som omfattes av rederiskatteordningen, jf. sktl. § 8-15, annet ledd, fjerde punktum. Hvor slik aktivitet knytter seg til andre selskaper i konsernet som faller utenfor rederiskatteordningen, se [pkt. 5.2.1](#).

Hvor selskapet erverver ulovlige inntekter, f.eks. fra en eiendel som ikke har tilstrekkelig tilknytning til skipsfart, må selskapet rette feilen ved å kvitte seg med eiendelen innen to måneder, jf. sktl. § 8-17, tredje ledd, eller tre ut av rederiskatteordningen, se [pkt. 6.2](#). Den ervervede ulovlige inntekten vil imidlertid likevel (vanligvis) falle inn under den skattefrie inntekten.

R-2-5.2 Finansinntekter og -kostnader

R-2-5.2.1 Generelt

Som utgangspunkt er alle finansinntekter som er skattepliktige etter skattelovens alminnelige regler, også skattepliktige for selskap innenfor rederiskatteordningen, jf. sktl. § 8-15 annet ledd. I den grad fritaksmetoden får anvendelse, gjelder fritaksmetoden også innenfor rederiskatteordningen. Tilsvarende er finanskostnader som er fradragsberettigede etter skattelovens alminnelige regler som utgangspunkt også fradragsberettiget innenfor rederiskatteordningen. Unntak og særregler for beregningen av den skattepliktige inntekten følger av sktl. § 8-15, se nedenfor. Skattepliktige finansinntekter og fradragsberettigede finanskostnader omfatter bl.a.

- renteinntekter og rentekostnader, se [pkt. 5.2.2](#) om begrensninger i fradragsretten
- gevinst og tap ved realisasjon av aksjer som faller utenfor fritaksmetoden
- gevinst og tap på finansielle instrumenter som faller utenfor fritaksmetoden
- utbytte på aksjer som faller utenfor fritaksmetoden
- 3 % av utbytte som faller innenfor fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd (utbytte fra aksjer/andeler som nevnt i sktl. § 8-11 første ledd d-g er ikke omfattet)

- gevinst og tap som følge av kurssvingninger på valuta, se [pkt. 5.2.3](#) om begrensninger i skatteplikten og fradragsretten for kurssvingninger på fordringer og gjeld i fremmed valuta
- inntekter fra aktivitet i forbindelse med solidaransvar og omsorgsplikter etter skipsarbeidsloven § 2-4 tredje ledd og kap. 8 på skip som faller utenfor rederiskatteordningen, se [pkt. 2.5.4](#)
- beregnet inntekt ved høy egenkapitalandel etter sktl. § 8-15 syvende ledd, se [pkt. 5.2.6](#)

Om et tilfelle der garantiprovisjon betalt til morselskap for å stille garanti for oppgjør i forbindelse med bygging av skip ble ansett som finanskostnad, se vedtak i Skatteklagenemnda (stor avdeling) SKNS1-2021-89.

I LRD (LG-2021-150684) i Utv. 2022/878 ble renter på kjøpers forskuddsbetalinger ved tilbakebetaling etter heving av skipsbyggingkontrakter, ansett som skattepliktig renteinntekt.

R-2-5.2.2 *Begrensning av fradragsretten for rentekostnader*

Frdrag for rentekostnader gis kun for en andel av rentekostnadene, jf. sktl. § 8-15 fjerde ledd. Andelen beregnes ut fra forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital, se [pkt. 5.2.4](#). Med rentekostnader menes kostnader som faller innenfor rentebegrepet i sktl. § 6-40, se emnet «[Renter av gjeld](#)». Se også eksempel på kontorvedtak fra SFS i Utv. 2016/453 (Bankens kostnader til juridisk bistand i forbindelse med låneopptak ble viderefakturert til debitor. Kostnadene ble ansett som rentekostnader, på lik linje med andre etableringsgebyr) og Utv 2018/505 («Commitment fee» – dvs. vederlag for å ha et rammelån tilgjengelig – ble ikke ansett som renter).

Rentebegrensningsregelen i sktl. § 6-41 gjelder for fradragsberettiget del av faktiske rentekostnader og garantikostnader, jf. sktl. § 8-15 fjerde ledd tredje punktum. Om anvendelsen av rentebegrensningsregelen, se emnet «[Rentekostnader – fradragsbegrensning i konsern og mellom nærstående](#)».

R-2-5.2.3 *Gevinst og tap på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta*

For gevinst og tap knyttet til fordringer og gjeld i utenlandsk valuta skal kun en andel anses som skattepliktig/fradragsberettiget, jf. sktl. § 8-15 tredje ledd. Andelen beregnes ut fra forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital, se [pkt. 5.2.4](#). Det samme gjelder for gevinster og tap ved realisasjon av finansiell kontrakt der innehaveren har rett (opsjon) til å kjøpe eller selge valuta, samt finansiell kontrakt om å kjøpe, selge eller bytte valuta (terminkontrakt), jf. sktl. § 8-15 tredje ledd tredje punktum. Regelen gjelder ikke sammensatte rente- og valutabytteavtaler, se eks. fra SFS i Utv. 2017/458 (kontorvedtak).

For valutagevinst og tap som ikke knytter seg til fordringer og gjeld, skal det ikke foretas noen slik fordeling. Fordeling er heller ikke aktuelt hvor sammenslåingsprinsippet gjelder for transaksjoner i fremmed valuta. Om sammenslåingsprinsippet, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)», [pkt. 1](#).

R-2-5.2.4 *Beregning av forholdet mellom balanseført finanskapital og totalkapital*

Etter sktl. § 8-15, tredje og fjerde ledd gis det kun frdrag for en forholdsmessig del av tap på fordringer/gjeld i utenlandsk valuta og en forholdsmessig del av renteutgifter. Den fradragsberettigede delen beregnes ut fra forholdet mellom finanskapital og totalkapital slik dette er balanseført i regnskapet. Som finanskapital anses bankinnskudd, aksjer og andre finansielle instrumenter. Ved vurderingen av om en eiendel skal anses som finanskapital eller ikke, vil den regnskapsmessige klassifiseringen normalt bli lagt til grunn.

Kontrakter om nybygging av skip vil vanligvis ikke bli ansett som finanskapital for kjøperen, selv om kjøperen betaler deler av kjøpesummen underveis i byggeprosessen. Årsaken er at slike kontrakter vanligvis blir bokført som driftsmidler i balansen. Se eksempel fra LRD (LG-2021-150684) i Utv. 2022/878 (nevnt i [pkt. 5.2.1](#)) og skatteklagenemnda ved SFS i Utv. 2017/920 (Nybyggingkontrakt ble ikke ansett som finanskapital fordi kontrakten var balanseført som varig driftsmiddel i regnskapet.)

Har selskapet aksjer eller andeler i andre selskaper som faller inn under rederiskatteordningen, og aksjene/andelene er ført som egne poster i balansen, skal verdien av aksjen eller andelen fordeles mellom finanskapital og annen kapital ut fra forholdet mellom finanskapital og annen kapital i det underliggende selskapet, se Ot.prp. nr. 1 (1998–1999) pkt. 3.2. Er aksjene

eller andelene ført etter en bruttometode, dvs. at en andel av de enkelte balanseposter i det underliggende selskapet er ført opp i eierselskapets balanse, er det ikke behov for å foreta noen slik fordeling.

Ved beregningen av forholdet mellom verdien av finanskapital og totalkapital skal eiendelenes verdi settes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning, jf. sktl. § 8-15 tredje ledd tredje punktum og fjerde ledd annet punktum. Dette gjelder også ved beregningen av forholdstallet i underliggende selskaper. Videre gjelder det selv om aksjene/andelen er ervervet i løpet av året, jf. Ot.prp. nr. 1 (1998–99) pkt. 3.2.

Selskaper som utarbeider selskapsregnskap etter regnskapsloven § 3-9 tredje eller fjerde ledd (IFRS) skal korrigere for fond for urealiserte gevinster knyttet til eiendeler etter asl/asal. § 3-2, jf. sktl. § 8-15 åttende ledd. Dette har sammenheng med at regnskapsloven bygger på historisk kostmodell, mens IFRS bygger på markedsprinsippet.

R-2-5.2.5 *Særlig om finansielle instrumenter*

For finansielle instrumenter må det først vurderes om instrumentet skal anses som et eget selvstendig formuesobjekt, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 3.41. Dersom instrumentet anses som eget formuesobjekt, skal inntekten fra instrumentet som utgangspunkt skattlegges som «andre finansielle inntekter» etter sktl. § 8-15 annet ledd. Dersom instrumentet ikke skal anses som et eget formuesobjekt, skattlegges instrumentet sammen med det underliggende objekt, etter de regler som gjelder for dette objektet.

Selv om instrumentet anses som et eget formuesobjekt, skal inntekten likevel anses som en del av den skattefrie skipsfartsinntekten etter sktl. § 8-15 første ledd, hvis det er stor grad av sammenheng mellom instrumentet og selskapets skattefrie inntekt fra skipsfartsvirksomheten. Dette gjelder for fraktderivater som skal sikre rederiets fraktinntekter, se eksempel fra SFS i Utv. 2002/207 (forhåndsuttalelse).

Ved separat overdragelse av finansielle instrumenter som skattlegges integrert med det underliggende objekt, skattlegges instrumentet på samme måte som det underliggende objektet ville blitt skattlagt dersom dette objektet hadde blitt overdratt. Se eksempel fra SFS vedrørende overdragelse av opsjon på nybyggingskontrakt av skip i Utv. 2015/408 (forhåndsuttalelse).

R-2-5.2.6 *Høy egenkapital – sjablongmessig inntektsføring*

Innenfor rederiskatteordningen gis det ikke fradrag for rentekostnader som stammer fra finansiering av «skattefrie» skip o.l., se pkt. 5.2.2. Aksjonærer utenfor rederiskatteordningen som finansierer egenkapital i selskapet med lån, får fradrag for rentekostnadene på vanlig måte. Sktl. § 8-15 syvende ledd har regler om sjablongmessig inntektsføring ved høy egenkapital. Regelen skal redusere de skattemessige fordelene som kan oppstå ved at aksjonæren tar opp lån som så skytes inn som egenkapital i selskapet, i stedet for at det rederibeskattede selskapet selv tar opp lån.

Hvis rederiselskapet har en egenkapitalandel som utgjør minst 70 % av balansesummen, skal selskapet inntektsføre en prosentandel av den overstigende del av egenkapitalen. Prosentandelen settes lik en normrente som fastsettes av Finansdepartementet hvert år, jf. FSFIN § 8-15-1. Normrenten er publisert på [Skatteetaten.no](#), og er for inntektsåret 2022 på 3,2 %.

Inntektsføring som følge av høy egenkapitalandel skal foretas av aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er egne skattesubjekter innenfor rederiskatteordningen. Det betyr at alle aksjeselskap og allmennaksjeselskap som faller inn under ordningen og som er eid i kjede, skal foreta en egen selvstendig beregning av sin egen egenkapitalandel. Selskap med deltakerfastsetting og NOKUS skal ikke foreta noen egen beregning.

Beregningene tar utgangspunkt i regnskapsmessige verdier. Verdien av eiendelene fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning, jf. sktl. § 8-15 syvende ledd tredje ledd. Aksjer i selskaper som faller innenfor rederiskatteordningen skal ikke tas med ved beregningen av egenkapitalen. Når det gjelder investering i selskap med deltakerfastsetting og NOKUS skal egenkapitalandelen fra slike selskaper tas med i eierselskapets beregning. For selskap med deltakerfastsetting og NOKUS skal det ikke tas hensyn til selskapets gjeld hvis andelene eller aksjene er regnskapsført etter egen-

kapitalmetoden, jf. sktl. § 8-15 syvende ledd fjerde punktum. Det vil da være nettoverdien som fremkommer i balansen. Gjelden må da legges til for at den ikke skal bli hensyntatt ved beregningen av verdien av eiendelene. Gjelden i det underliggende selskapet inngår i den gjeld som danner grunnlag for beregningen av egenkapitalandelen. Er andelen/aksjene ført etter kostmetoden, skal kostprisen trekkes ut av eierselskapets balanse, og erstattes av den forholds-messige del av det underliggende selskapets balanseførte kapital, jf. sktl. § 8-15 syvende ledd femte punktum. Det må også tas hensyn til en forholdsmessig andel av gjelden.

Selskaper som utarbeider selskapsregnskap etter regnskapsloven § 3-9 tredje eller fjerde ledd (IFRS) skal korrigere for fond for urealiserte gevinster knyttet til eiendeler etter asl/asal. § 3-2, jf. sktl. § 8-15 åttende ledd. Dette har sammenheng med at regnskapsloven bygger på historisk kostmodell, mens IFRS bygger på markedsprinsippet. Det skal ikke korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster som knytter seg til eiendeler som ikke medtas som en del av selskapets balanseførte kapital, jf. sktl. § 9-15 åttende ledd annet punktum.

Selskap som ikke har ført foreslått utbytte etter asl./asal. § 8-2 som gjeld i regnskapet, skal medregne foreslått utbytte som gjeld ved beregningen av inntektstillegget, jf. sktl. § 8-15 niende ledd.

R-2-5.2.7 *Underskudd til fremføring*

Underskudd fra renter og andre finansinntekter/-kostnader kan fremføres mot tilsvarende inntekter et senere år, jf. sktl. § 8-15 femte ledd. Underskuddet kan imidlertid ikke fradragsføres i inntekt som ble fastsatt i forbindelse med inntreden i rederiskatteordningen, jf. sktl. § 8-14 tredje ledd siste punktum.

Om underskudd ved uttreden, se [pkt. 7.2](#).

R-2-5.2.8 *Konsernbidrag*

Det kan ytes konsernbidrag mellom selskap som faller innenfor rederiskatteordningen, og mellom selskaper der giver/mottaker er innenfor ordningen og mottaker/giver er utenfor når vilkårene etter sktl. § 10-4 er oppfylt, jf. sktl. § 8-18 første ledd. Konsernbidragene får i slike tilfeller ikke skattemessig effekt. Giver kan ikke kreve skattemessig fradrag for beløpet, og mottaker blir ikke skattepliktig for det mottatte konsernbidraget. Dette gjelder også i tilfeller hvor det eller de selskapene som er innenfor ordningen har skattepliktige finansinntekter.

R-2-5.3 *Tonnasjeskatt*

R-2-5.3.1 *Generelt om tonnasjeskatt*

Rederiskatteordningen innebærer at selskaper som faller inn under ordningen i hovedsak er fritatt fra inntektsbeskatning på skipsfartsvirksomheten. I stedet skal selskaper som faller inn under rederiskatteordningen skatlegges sjablongmessig direkte av skipets nettotonnasje. Tonnasjeskatten er en objektskatt som påløper uavhengig av om driften går med overskudd eller underskudd, jf. sktl. § 8-16.

Tonnasjeskatten kan reduseres dersom skipene oppfyller spesifikke krav til miljø og sikkerhet.

R-2-5.3.2 *Vilkår for å bli tonnasjeskattepliktig*

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap som faller inn under rederiskatteordningen skal svare tonnasjeskatt dersom selskapet eier skip eller hjelp fartøy, jf. sktl. § 8-16 første ledd. Selskapet skal også svare tonnasjeskatt av utleid skip. Selskapet skal svare tonnasjeskatt for innleid fartøy bare dersom eieren ikke er skattepliktig til Norge for utleie av fartøyet, jf. sktl. § 8-16, første ledd tredje punktum. Hvis eieren ikke er skattepliktig til Norge for utleie av fartøyet og fartøyet leies videre i flere ledd, er det den første leietakeren som er innenfor rederiskatteordningen som blir tonnasjeskattepliktig, jf. FSFIN § 8-16-1 tredje ledd, annet punktum.

For skip som er eid av selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS, skal det beregnes tonnasjeskatt på vanlig måte som om selskapet var skattepliktig. Tonnasjeskatten skal deretter fordeles på deltakere som faller innenfor rederiskatteordningen, jf. sktl. § 8-16 første ledd, siste punktum. I tilfeller der selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS er eid av deltakere både innenfor og utenfor rederiskatteordningen, vil den delen av beregnet tonnasjeskatt som faller på deltakerne utenfor rederiskatteordningen falle bort.

R-2-5.3.3 *Beregning av tonnasjeskatt*

Tonnasjeskatten beregnes ut fra skipets lasteevne, dvs. skipets tonnasje (nettotonn). Tonnasjeskatten fastsettes per dag, uavhengig av om fartøyet har vært i drift eller ikke, jf. FSFIN § 8-16-1 første ledd. Hvis fartøyet har vært sammenhengende ute av drift i mer enn tre måneder i inntektsåret, skal det likevel ikke fastsettes tonnasjeskatt for den perioden fartøyet har vært ute av drift.

Dersom fartøyet skifter eier vil leveransetidspunktet/realisasjonstidspunktet være avgjørende for når beregningen av tonnasjeskatt skal starte og stoppe, jf. FSFIN § 8-16-1 annet ledd. Ved innleie av skip skal tonnasjeskatten fastsettes for den perioden hvor fartøyet har vært stillet til leietakers rådighet, jf. FSFIN § 8-16-1 tredje ledd.

Skattesatsene for tonnasjeskatten fastsettes i Stortingets årlige skattevedtak. For inntektsåret 2023 er satsene slik, jf. skattevedtaket § 5-1:

- 90 øre per dag per 100 nettotonn for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Ved beregningen skal skipets tonnasje rundes av til nærmeste hele 1000 tonn, se FSFIN § 8-16-1 fjerde ledd. For skip med nettotonnasje under 1000 tonn skal netto tonnasje avrundes til nærmeste hele 100 tonn. Skip med nettotonnasje under 50 tonn avrundes opp til 100 tonn.

R-2-5.3.4 *Nettotonnasje*

Tonnasjeskatt skal svares av skipets eller hjelpefartøyets nettotonnasje, slik denne til enhver tid er fastsatt i målebrev som er gyldig her i Norge, i henhold til forskrift 30. juni 2015 nr. 823 om måling av skip og flyttbare innretninger.

R-2-5.3.5 *Miljødifferensiering*

Skattyteren kan kreve reduksjon i tonnasjeskatten dersom det foreligger miljødeklarasjon for fartøyet, jf. FSFIN § 8-16-11. Hensikten med denne regelen er å fremme miljøtiltak på fartøyene. Etter forskrift av 28. november 2000 nr. 1194 kan Sjøfartsdirektoratet utstede miljødeklarasjon på grunnlag av bestemte kriterier som fremgår av forskriften. Med en slik miljødeklarasjon kan skattyteren kreve reduksjon i tonnasjeskatten med inntil 25 %. Hvor stor reduksjon skattyteren kan kreve, følger av reduksjonsfaktoren i FSFIN § 8-16-13, som igjen er knyttet opp til hvor stor miljøfaktor som følger av miljødeklarasjonen.

Reduksjon kan kreves for den del av inntektsåret hvor det foreligger slik deklarasjon.

Krav om reduksjon av tonnasjeskatten som følge av miljødeklarasjon må kreves ved levering av skattemeldingen for det enkelte år, jf. FSFIN § 8-16-11 tredje ledd. Kopi av bekreftet registrert miljødeklarasjon skal vedlegges skattemeldingen første året skattyter krever reduksjon i tonnasjeskatten for skipet eller hjelpefartøyet, jf. FSFIN § 8-16-14.

Vedtak om utstedelse av miljødeklarasjon kan påklages til Klima- og miljødepartementet innen fristen som følger av sktfvl. § 13-4 første ledd, med virkning for fastsatt skatt, jf. FSFIN § 8-16-12 tredje ledd.

R-2-6 **Uttreden fra rederiskatteordningen**

R-2-6.1 *Årsaker til uttreden*

Et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som har vært skattlagt innenfor rederiskatteordningen, anses å ha trådt ut av ordningen fra og med det inntektsåret det settes frem krav om skattlegging etter alminnelige regler, jf. sktl. § 8-17 første ledd bokstav a. Slikt krav fremsettes ved at selskapet i skattemeldingen fastsetter inntekten etter de alminnelige regler, jf. sktfvl. § 9-1. Dette valget er bindende for selskapet det aktuelle inntektsåret, og den ordinære adgangen til å endre egenfastsettingen i tre år gjelder ikke valget om å tre ut av rederiskatteordningen, jf. sktfvl. § 9-4 første ledd, femte punktum.

Selskapet anses også trådt ut av rederiskatteordningen fra og med det inntektsåret da vilkårene etter sktl. §§ 8-11 til 8-13 brytes uten at bruddet rettes. Brudd på sktl. § 8-11 foreligger hvis ett av følgende tilfeller oppstår:

- Selskapet eier ikke lenger kvalifiserende eiendeler.
- Selskapet eier eiendeler som er ulovlige etter rederiskatteordningen.

- Selskapet har brutt flaggkravet.
- Et underliggende selskap bryter vilkårene.

Brudd på kravet til lovlig virksomhet eller arbeidsinnsats i sktl. § 8-13 vil f.eks. foreligge hvis selskapet eller dets ansatte har engasjert seg i virksomhet som er ulovlig etter rederiskatteordningen. Brudd på sktl. § 8-12 annet ledd foreligger hvis ett eller flere kvalifiserende selskaper innenfor et konsern ikke har krevet rederibeskatning. Brudd på § 8-12 første ledd om karenstid ved utreden før utløpet av tiårsfristen innebærer et krav om skattlegging etter de alminnelige regler frem til tiårsfristen er utløpt.

Brudd på sktl. § 8-11 og § 8-13 kan skyldes at det foreligger brudd på vilkårene for rederibeskatning i et underliggende selskap, f.eks. at et slikt selskap erverver en ulovlig eiendel eller driver ulovlig virksomhet. Eierselskapet anses da å eie en ulovlig eiendel, ettersom selskapet ikke kan eie aksjer/andeler i selskaper som ikke faller inn under rederiskatteordningen.

I visse tilfeller kan selskapet rette bruddet. Om retting av brudd på vilkår for å unngå at man må tre ut av rederiskatteordningen, se [pkt. 6.2](#).

R-2-6.2 Mulighet for reparasjon ved brudd på vilkårene i rederiskatteordningen

R-2-6.2.1 Realisasjon av kvalifiserende eiendeler

Dersom selskapet realiserer kvalifiserende eiendeler slik at vilkårene for å skattlegges etter rederiskatteordningen ikke lenger er oppfylt, kan selskapet fortsette innenfor rederiskatteordningen, dersom selskapet anskaffer ny kvalifiserende eiendel innen ett år etter realisasjonen, jf. sktl. § 8-11 femte ledd. Om reinvestering innen ettårsfristen, se [pkt. 2.2.21](#).

R-2-6.2.2 Brudd som kan/ikke kan rettes

Ifølge sktl. § 8-17 tredje ledd anses selskapet ikke for å ha trådt ut av ordningen hvis det foreligger brudd på sktl. § 8-11 og § 8-13 første og annet ledd og vilkårsbruddet rettes innen to måneder etter at bruddet oppsto. Dette gjelder

- kravet om lovlige eiendeler i sktl. § 8-11
- flaggkravet etter sktl. § 8-11 åttende ledd
- kravet til virksomhet og arbeidsinnsats etter sktl. § 8-13 første og annet ledd

Består bruddet i at selskapet har ervervet ulovlige eiendeler etter sktl. § 8-11, kan selskapet innenfor fristen kvitte seg med disse. Foreligger det brudd på flaggkravet, må selskapet sørge for å øke andelen av den EØS-registrerte nettotonnasjen.

Foreligger det brudd på kravet til lovlig virksomhet eller arbeidsinnsats i sktl. § 8-13 første eller annet ledd, kan selskapet opphøre med den ulovlige virksomheten, eller korrigere aktiviteten hvis denne er for omfattende i forhold til det som er lovlig aktivitet innenfor rederiskatteordningen.

Har selskapet brutt vilkåret i sktl. § 8-13 tredje ledd om at selskapet ikke kan ha inntekt som oppebæres ved drift av entreprenørskap når slik virksomhet omfattes av petroleumsskatte-loven § 1, er det ikke adgang til å rette opp dette bruddet. Ved et slikt brudd må selskapet tre ut av ordningen fra og med det år vilkåret brytes. Det samme gjelder brudd på prosentkravene i sktl. § 8-13 åttende og niende ledd om maks andel tonnasje som kan leies ut på bareboat-vilkår. Det er heller ikke adgang til å rette opp brudd på bestemmelsen i sktl. § 8-13 tiende ledd om andel tonnasje som er leid inn på time charter- eller voyage charter-vilkår, jf. sktl. § 8-17 tredje ledd, sjette og syvende punktum.

Brudd på konsernvilkåret i sktl. § 8-12 foreligger hvor ett eller flere konsernselskaper har valgt rederibeskatning, mens andre ikke har gjort det.

R-2-6.2.3 Brudd i underliggende selskap

Tomånedersfristen gjelder også hvor et brudd som kan rettes oppstår i underliggende selskaper, dvs. underliggende aksjeselskap, allmennaksjeselskap, selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS. Har ikke det underliggende selskapet rettet feilen innen tomånedersfristen, anses aksjene/andelene som ulovlige eiendeler for eierselskapet. Oppfylles ikke fristen, må eierselskapet tre ut av ordningen fra og med det året bruddet i det underliggende selskapet oppsto.

Hvis et underliggende aksje-/allmennaksjeselskap, selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS har realisert kvalifiserende eiendeler slik at vilkårene for skattlegging etter rederi-

skatteordningen ikke lenger er oppfylt for dette selskapet, anses aksjen/andelen som en lovlig eiendel for eierselskapet, inntil ettårsfristen i sktl. § 8-11 fjerde eller femte ledd er utløpt for det underliggende selskap. Hvis det underliggende selskapet ikke har oppfylt reinvesteringssplikten innen fristen, blir aksjene/andelene en ulovlig eiendel for eierselskapet når fristen utløper. Eierselskapet får da en frist på to måneder til å kvitte seg med aksjene/andelen. Hvis eierselskapet ikke har andre kvalifiserende eiendeler ved utløpet av ettårsfristen, får eierselskapet ikke noen ytterligere tomånedersfrist til å skaffe seg en ny kvalifiserende eiendel, se sktl. § 8-17 tredje ledd siste punktum. Selskapet må da tre ut av ordningen fra og med realisasjonsåret.

Eksempel

Mor AS eier 100 % av aksjene i Datter AS. Aksjene i Datter AS er kvalifiserende eiendeler fordi Datter AS eier et skip som er kvalifiserende eiendel i rederiskatteordningen. Datter AS selger skipet 10. april i år 1, og får dermed en frist for reinvestering på ett år fra denne datoen. Dersom fristen ikke overholdes, vil Datter AS falle utenfor rederiskatteordningen og må tre ut med virkning fra 1. januar i år 1. Hvis Mor AS ikke eier andre kvalifiserende eiendeler og heller ikke erverver noen ny kvalifiserende eiendel innen utløpet av ettårsfristen, vil også Mor AS falle utenfor rederiskatteordningen fra 1. januar i år 1. Er Mor AS den 10. april i år 2 eier av en annen kvalifiserende eiendel, vil aksjene i Datter AS likevel være en ulovlig eiendel dersom Datter AS ikke har reinvestert innen 10. april i år 2. Mor AS har da en tomånedersfrist på å rette feilen ved å selge aksjene i Datter AS.

R-2-6.2.4 *Nærmere om tomånedersfristen*

Tomånedersfristen løper fra det tidspunktet bruddet på vilkårene i rederiskatteordningen oppsto. I tilfeller der bruddet er uvesentlig eller skyldes forhold utenfor selskapets kontroll, anses tomånedersfristen for å løpe fra det tidspunktet selskapet burde ha oppdaget bruddet, jf. sktl. § 8-17 tredje ledd annet punktum. Ved gjentatte brudd på vilkårene om virksomhet og arbeidsinnsats innenfor ordningen i § 8-13, første og annet ledd, gjelder ikke tomånedersfristen. Som gjentatt brudd regnes tilfeller hvor et nytt brudd skjer innen tre år regnet fra det tidspunktet forrige brudd ble rettet, jf. sktl. § 8-17 tredje ledd fjerde punktum. Som eksempler på uvesentlighetsvurderingen fra praksis hos SFS, se Utv. 2011/315 (kontorvedtak), Utv. 2013/422 (skatteklagenemnda) og Utv. 2014/312 (kontorvedtak).

Skattekontoret kan forlenge tomånedersfristen for retting dersom selskapet godtgjør at det vil medføre særlige ulemper å rette bruddet innen fristen, jf. sktl. § 8-17 annet ledd tredje punktum. Se et eksempel fra praksis ved SFS i Utv. 2018/419 (BFU).

Tomånedersfristen gjelder også for brudd på vilkårene i rederiskatteordningen som forelå allerede på det tidspunktet selskapet trådte inn i rederiskatteordningen, se LRD 22. desember 2015 i Utv. 2016/98 (Borgarting).

R-2-6.3 **Skattlegging ved uttreden**

R-2-6.3.1 *Generelt*

Ved uttreden fra rederiskatteordningen skal det fastsettes skattemessige verdier på selskapets eiendeler til bruk ved skattleggingen utenfor ordningen i etterfølgende år, jf. sktl. § 8-17 annet ledd. Prinsippene som benyttes ved denne fastsettingen er i stor grad sammenfallende med de som ble brukt ved inntreden i rederiskatteordningen, se [pkt. 4](#). Til forskjell fra inntreden i ordningen, skal det ved uttreden ikke foretas et inntektsoppgjør. De skattemessige verdiene vil utgjøre grunnlag for skattemessige avskrivninger utenfor ordningen og ev. gevinst-/tapsberegning ved realisasjon av eiendelene. De skattemessige verdier fastsettes slik:

- Finansielle eiendeler og aksjer som faller inn under fritaksmetoden – den skattemessige verdien settes lik eiendelens kostpris
- Øvrige finansaktiva – skattemessig verdi videreføres
- Selskapets øvrige eiendeler – skattemessig verdi settes til markedsverdien
- Gjeld skal videreføres til skattemessig verdi

Om hvilke eiendeler som inngår i de tre gruppene, se [pkt. 4.3](#).

På denne måten vil eventuell verdistigning eller tap som har oppstått på selskapets driftsmidler i løpet av den tiden selskapet har vært innenfor rederiskatteordningen, inngå som en del

av inngangsverdien og vil ikke bli skattlagt eller fradragsført. Om et eksempel fra praksis på verdsettelse i forbindelse med uttreden, se Skatteklagenemnda [SKNS1-2019-41](#).

R-2-6.3.2 *Selskaper med deltakerfastsetting og NOKUS*

Er alle deltakerne innenfor rederiordningen, fastsettes verdien av driftsmidlene til markedsverdien på uttredelsestidspunktet. Finansielle eiendeler og gjeld videreføres til skattemessig verdi.

Hvis det i et selskap med deltakerfastsetting også er deltakere utenfor ordningen, kan disse deltakerne ha etablert skattemessige verdier utenfor ordningen som vil avvike fra markedsverdien. Ved uttreden skal den uttredende deltakeren som utgangspunkt overta en andel av de skattemessige verdiene i selskapet, beregnet på samme måte som for de deltakerne som ikke har vært innenfor rederiskatteordningen. For å sikre at de uttredende deltakerne ved en fremtidig realisasjon av driftsmidlene ikke blir skattlagt for latente gevinster/tap oppstått innenfor ordningen, må det føres egne kontoer for mer- eller mindreverdier for de deltakere som trer ut av rederiskatteordningen, jf. sktl. § 8-17 annet ledd annet punktum. Mer- eller mindreverdiene vil være knyttet til skip eller fartøy og andre driftsmidler.

Det er forskjellen mellom markedsverdi og skattemessig verdi på de enkelte eiendeler i selskapet som skal føres på kontoen, ikke skattemessig verdi på andelen som sådan. Forskjellen mellom markedsverdi og skattemessig verdi på finansielle eiendeler skal ikke føres på kontoen.

Kontoen avregnes mot gevinst-/tap ved realisasjon av driftsmiddel som ga grunnlag for etableringen av kontoen, i den grad gevinsten/tapet skyldes forskjellen mellom virkelig og skattemessig verdi ved uttreden. Det er ikke adgang til årlig å avregne mer- eller mindreverdiene mot forskjeller i overskudd eller underskudd som skyldes forskjellen i avskrivningsgrunnlaget mens driftsmidlene ennå er i behold, se Utv. 2016/676 (Borgarting).

R-2-7 **Skattlegging etter uttreden**

R-2-7.1 *Generelt*

Etter uttreden skattlegges selskapet etter de ordinære reglene, og med utgangspunkt i de verdiene som ble fastsatt i forbindelse med uttreden fra rederiskatteordningen. Dersom selskapet har gjenstående saldo på gevinst-/tapskonto fra inntreden i rederiskatteordningen, videreføres den på ordinært vis etter uttreden.

R-2-7.2 *Ubenyttet finansunderskudd*

Ubenyttet finansunderskudd som har oppstått innenfor den særskilte skatteordningen for rederiselskap kan videreføres som et alminnelig underskudd til fremføring, jf. sktl. § 6-3 og § 14-6, etter at selskapet har trådt ut av ordningen, se HRD i Utv. 2017/1 (HR-2016-2555-A) (KGJS Tank AS).

R-2-7.3 *Konsernbidrag*

Selskap som har trådt ut av rederiskatteordningen kan som utgangspunkt motta og avgi konsernbidrag hvor vilkårene i sktl. § 10-4 ellers er oppfylt. Har mottakerselskapet trådt ut av ordningen, gis det ikke fradrag for konsernbidrag til dette selskapet det året mottakerselskapet trådte ut og de to påfølgende år. Slikt konsernbidrag er heller ikke skattepliktig for mottakerselskapet. Se sktl. § 8-18 annet ledd.

R-2-8 **Skattlegging av aksjonærer utenfor ordningen**

R-2-8.1 *Aksjeutbytte*

Aksjeutbytte fra rederibeskattet selskap skattlegges hos aksjonærer etter de vanlige reglene, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)» og emnet «[Fritaksmetoden](#)».

R-2-8.2 *Aksjegevinster og -tap*

Det vil ikke skje noen gevinstbeskatning av aksjonæren ved aksjeselskapets overgang til ordningen. Aksjonærene viderefører sin skattemessige inngangsverdi på aksjene. Det gjelder ingen særregler for gevinstbeskatning ved realisasjon av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)» og emnet «[Fritaksmetoden](#)».

R-2-8.3 Skatteplikt ved likvidasjon og innløsning av enkeltaksje

Utdeling ved innløsning av enkeltaksje behandles etter de ordinære regler. Det samme gjelder gevinstbeskatning av aksjonær i forbindelse med likvidasjon av selskapet.

R-2-9 Formelle regler

Kravet om skattlegging etter særreglene i sktl. § 8-10 til § 8-20 fremsettes på vanlig måte ved innsending av selskapets skattemelding ved at skattemeldingen utarbeides i tråd med særreglene.

Viser det seg at vilkårene i særreglene ikke er oppfylt, må selskapet utarbeide skattemelding etter de ordinære regler og fastsette skattepliktig inntekt på vanlig måte.

Rederibeskattede selskaper skal levere de samme skjemaer som ordinært beskattede selskaper. Rederipostene er innarbeidet i disse skjemaene. Alle rederiselskaper må i tillegg levere skjemaet Rederibeskatning (RF-1197).

R-3 Regnskap – foretak med bokføringsplikt

- Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)
- Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften)

R-3-1 Begrepsbruk

Skatte-ABC bruker begrepene

- «bokføringsplikt(-ig)» for foretak som omfattes av bokføringsloven. (Når begrepet «bare bokføringspliktig» brukes, vil det si bokføringspliktig foretak som ikke har plikt til å utarbeide årsregnskap.)
- «årsregnskapsplikt(-ig)» for foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven). (Det vil si foretak som i tillegg til å være bokføringspliktig også har plikt til å utarbeide årsregnskap.)
- «registrering»: om manuell eller elektronisk overføring av opplysninger til dokumenter, lister, journaler og lignende eller til elektroniske registre. Registrering kan foretas for å utarbeide dokumentasjon, for å bearbeide og rapportere opplysninger eller en kombinasjon.
- «bokføring»: om registrering i regnskapsystemet av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader. Bokføring kjennetegnes av at det posteres til debet og kredit med like store beløp.

Om årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

R-3-2 Bokføringsplikt

R-3-2.1 Generelt

Reglene om registrering og dokumentasjon framgår av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven). Det er i medhold av bokføringsloven også fastsatt forskrift om bokføring 1. desember 2004 nr. 1558 (bokføringsforskriften). I bokføringsloven og bokføringsforskriften er det gitt adgang til å dispensere fra flere av lovens/forskriftens bestemmelser gjennom enkeltvedtak. Denne dispensasjonsadgangen som i lov eller forskrift er tillagt departementet, er delegert til Skattedirektoratet. Skattedirektoratets myndighet til å gjøre unntak ved enkeltvedtak etter bokføringsloven og bokføringsforskriften er delegert videre til skattekontoret.

Bokføringsplikten etter bokføringsloven innebærer plikt til bokføring, spesifisering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger. Om bokføringsforskriftens regler om krav til dokumentasjon av salg og kjøp av varer og tjenester, utstedelse av salgsdokumentasjon og særlige regler om dokumentasjon av kontantsalg ved bruk av kassasystem, se bokføringsforskriften delkapitlene 5-1 til 5-5.

R-3-2.2 Hvem som er bokføringspliktige

Bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 er

- enhver som har årsregnskapsplikt etter regnskapsloven, jf. bokføringsloven § 2 første ledd, herunder aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet (NUF)
- enhver som driver virksomhet og har plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt mv. etter sktfvl. § 8-2. Det samme gjelder enhver som har plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift etter sktfvl. § 8-3. Dette gjelder likevel ikke tilbydere av elektroniske tjenester som omfattes av forenklet registreringsordning som leverer skattemelding for merverdiavgift som nevnt i sktfvl. § 8-3 første ledd bokstav e, og som er bokføringspliktig utelukkende på grunnlag av plikten til å levere skattemelding etter denne bestemmelsen

Skattekontoret og Oljeskattekontoret kan i enkelttilfelle pålegge den som antas å drive virksomhet bokføringsplikt etter bokføringsloven for den virksomheten som drives, se bokføringsloven § 2 tredje ledd. Slikt pålegg kan begrenses til å gjelde enkelte bestemmelser i loven. Pålegget kan bare gis for to år av gangen.

R-3-2.3 Ajourhold

Bokføring skal skje så ofte som virksomhetens og transaksjonenes art og omfang tilsier. Bokføringen skal være a jour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, jf. bokføringsloven § 7 annet ledd. Pliktig regnskapsrapportering er definert i bokføringsloven § 3, og er nærmere avgrenset i bokføringsforskriften § 2-1. Det fremgår her at pliktig regnskapsrapportering omfatter regnskapsrapportering fastsatt med hjemmel i regnskapsloven, skattebetalingsloven og skatteforvaltningsloven, med unntak av sktfvl. § 8-3 første ledd bokstav e, § 8-4, § 8-5 og § 8-7.

Pliktig regnskapsrapportering på lønnsområdet medfører ikke plikt til å ajourføre bokføringen, med mindre det er annen pliktig regnskapsrapportering i perioden. For en virksomhet med alminnelig skatleggingsperiode for merverdiavgift skal bokføringen dermed være a jour senest innen fristene for å levere skattemeldingen for merverdiavgift. For bokføringspliktige som har kalenderåret som skatleggingsperiode for merverdiavgift, eller som driver virksomhet som ikke er omfattet av merverdiavgiftsloven, skal bokføringen være a jour minst hver fjerde måned. Bokføringspliktige med få transaksjoner kan likevel ajourføre regnskapet senest innen fristene for pliktig regnskapsrapportering. Med bokføringspliktige med få transaksjoner menes foretak som har færre enn 600 bilag i året. Se bokføringsforskriften § 4-1 annet ledd.

R-3-2.4 Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal den bokføringspliktige være i stand til å kunne utarbeide følgende spesifikasjoner, jf. bokføringsloven § 5 første ledd:

1. bokføringsspesifikasjon
2. kontospesifikasjon
3. kundespesifikasjon
4. leverandørspesifikasjon
5. spesifikasjon av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet
6. spesifikasjon av salg til eiere og deltakere
7. spesifikasjon av salg og andre ytelser til ledende ansatte

I tillegg skal det kunne utarbeides følgende spesifikasjoner for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven § 5 annet ledd:

1. spesifikasjon av merverdiavgift
 2. spesifikasjon av lønnsopplysningspliktige ytelser
 3. spesifikasjon av eliminerings og andre posterings ved utarbeidelse av konsernregnskap
- Kravet til å kunne utarbeide spesifikasjoner minst hver fjerde måned gjelder ikke for disse spesifikasjonene.

Bokføringsforskriften § 3-1 stiller nærmere krav til innholdet i spesifikasjoner som nevnt i bokføringsloven § 5.

Det er ikke krav om å utarbeide (produsere) spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering hver regnskapsperiode. Dersom spesifikasjonene ikke utarbeides for hver periode, skal

regnskapssystemet ha funksjonalitet for lukking av regnskapsperioder, jf. bokføringsforskriften § 7-6.

R-3-2.5 Valuta

Bokføringen skal skje i norske kroner, med mindre departementet i forskrift bestemmer noe annet, jf. bokføringsloven § 8.

I bokføringsforskriften § 4-2 er det gitt nærmere regler om bokføring i utenlandsk valuta, herunder om at beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til merverdiavgift, skal fastsettes (låses) i norske kroner til kursen på fakturatidspunktet. Beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn, skal fastsettes (låses) i norske kroner til kursen på utbetalingstidspunktet. Beløp knyttet til eiendeler og gjeld hvor skatteloven har egne vurderingsregler om valuta, skal fastsettes (låses) i norske kroner til transaksjonsdagens kurs.

Omregning av beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering til norske kroner skal skje minst en gang i året ved bruk av gjennomsnittskurser, se bokføringsforskriften § 4-2 tredje ledd. Det skal dokumenteres hvordan omregningen har skjedd og hvilke kurser som er benyttet.

Bokføringspliktige som ikke utarbeider balanse ved pliktig regnskapsrapportering til skattemyndighetene, skal likevel benytte kursen på transaksjonstidspunktet ved omregning til norske kroner, se bokføringsforskriften § 4-2 fjerde ledd. Dersom kursen i perioden ikke har hatt svingninger som avviker mer enn 5 % i forhold til den månedlige gjennomsnittskursen, kan likevel månedens gjennomsnittskurs benyttes. Store enkelttransaksjoner skal i alle tilfeller omregnes til transaksjonsdagens kurs.

R-3-2.6 Språk

Følgende spesifikasjoner og dokumentasjon som er utarbeidet av den bokføringspliktige, skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk, se bokføringsloven § 12 jf. § 13 første ledd nr. 2 og 3:

- spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 5, eller bokførte opplysninger som er nødvendig for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering
- dokumentasjon av bokførte opplysninger og slettede opplysninger, dokumentasjon av kontrollsporet mv. og dokumentasjon av balansen

Finansdepartementet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak bestemme noe annet. Departementet har delegert vedtaksmyndigheten til Skattedirektoratet. Skattedirektoratets myndighet til å gi enkeltvedtak er videredelegert til skattekontoret.

R-3-2.7 Oppbevaring av regnskapsmateriale

R-3-2.7.1 Generelt

Etter bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum skal regnskapsmateriale som nevnt i bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 oppbevares i Norge i fem år etter regnskapsårets slutt. Dette gjelder:

1. årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, årsberetning og revisjonsberetning
2. spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5, eller bokførte opplysninger som er nødvendig for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering
3. dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av kontrollsporet mv. og dokumentasjon av balansen
4. revisors skriftlige kommunikasjon med styret etter revisorloven § 9-5

Etter bokføringsforskriften skal også følgende dokumentasjon oppbevares i fem år etter utgangen av regnskapsåret:

- dokumentasjon av timebestillinger, se forskriften § 7-3 tredje ledd jf. § 5-15
- dokumentasjon over kontantomsetningen i taxinæring, se forskriften § 8-2-5 jf. §§ 8-2-3 og 8-2-4
- hotellens eventuelle kalkyler som benyttes som grunnlag ved fordelingen av bruttopensjonsprisen, samt kalkyle over frokostverdien, se forskriften § 8-6-5

- bokføringspliktige veldedige og allmenntnyttige institusjoner og organisasjoners inntakskost for varer som selges til betydelig overpris etter merverdiavgiftsforskriften § 3-12-2, se forskriften § 8-11-4, jf. § 8-11-2
- videreførhandleres dokumentasjon av beløp som nevnt i forskriften § 8-10-5 samt av bokføring som nevnt i § 8-10-6, se § 8-10-7 siste punktum. Spesifikasjon av kjøp og salg som nevnt i § 8-10-2 skal oppbevares i fem år etter at siste gjenstand som inngår i spesifikasjonen er solgt, se forskriften § 8-10-7 første punktum.

Etter bokføringsloven § 13 annet ledd annet punktum skal regnskapsmateriale som nevnt i bokføringsloven § 13 første ledd nr. 5 til 8 oppbevares i Norge i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. Dette gjelder:

1. avtaler som gjelder virksomheten, med unntak av avtaler av mindre betydning
2. korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning
3. utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som følger varen eller sendes til kjøper på annen måte
4. prisoversikter som kreves utarbeidet ifølge lov eller forskrift

Etter bokføringsforskriften skal også følgende dokumentasjon oppbevares i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt:

- kjøpers dokumentasjon som underbygger salgsdokumentets innhold, se forskriften § 5-2-1 tredje ledd bokstav e femte punktum
- dokumentasjon over antall arbeidede timer som nevnt i forskriften § 5-6 femte ledd, og over medgått tid som nevnt i § 5-14, se forskriften § 7-3 første og annet ledd
- opprinnelige timelister på papir til bruk i bygge- og anleggsvirksomhet som nevnt i forskriften § 8-1-5 annet ledd første punktum jf. første ledd tredje punktum
- serveringssteders dokumentasjon av priser som nevnt i forskriften § 8-5-5, se forskriften § 8-5-7
- personalliste med eventuell kodeoversikt som nevnt i § 8-5-6, se forskriften § 8-5-7 og §§ 8-3-4 og 8-12-1

Følgende dokumentasjon skal etter bokføringsforskriften oppbevares i 10 år etter regnskapsårets utløp:

- dokumentasjon av kjøp av kapitalvarer som nevnt i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b, se forskriften § 7-3 fjerde ledd. Dette gjelder dokumentasjon for kostnader forbundet med ny-, på- eller ombygging av fast eiendom der inngående merverdiavgift utgjør minst kr 100 000
- bygge- og anleggsbransjens prosjektrengskap som nevnt i forskriften § 8-1-4, dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i prosjektrengskapet, samt byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister og ordrelister, se § 8-1-5 første ledd
- utenlandske foretak som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsvirksomhet og rørledningstransport, eller foretak som driver midlertidig virksomhet på land, når det gjelder dokumentasjon som nevnt i § 8-8-4, se § 8-8-5
- banker og andre finansieringsforetak når det gjelder kunde- og leverandørspeifikasjon som nevnt i forskriften § 8-13-3 knyttet til kontoforhold, samt dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i slike spesifikasjoner, se § 8-13-4 og SKD 8. juli 2015 i Utv. 2015/1627

Bokføringspliktige som driver petroleumsutvinning og rørledningstransport skal oppbevare oppbevaringspliktig materiale som nevnt i bokføringsloven § 13 i minst 15 år etter utløpet av vedkommende inntektsår, se forskriften § 8-9-4

Kraftforetak som skal svare grunnrenteskatt til staten etter sktl. § 18-3 første ledd, plikter å oppbevare produksjonsdataene på elektronisk lesbart medium i sju år etter inntektsårets utgang, se FSFIN § 18-3-8 første ledd annet punktum og emnet «**Kraftforetak**», pkt. 10.7.

Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll, se bokføringsloven § 13 tredje ledd.

Regnskapsmaterialet skal være tilgjengelig i lesbar form og skal kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringsperioden, se bokføringsloven § 13 fjerde ledd.

Det er i bokføringsforskriften kapittel 7 gitt særlige regler om oppbevaringsmedium, sikkerhetskopi, elektronisk tilgjengelighet mm.

R-3-2.7.2 *Elektronisk tilgjengelighet og krav til å kunne gjengi elektronisk bokførte opplysninger i standardisert form*

Bokførte opplysninger etter bokføringsloven § 7 første ledd, som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsloven § 13 b. Dette er ikke et oppbevaringskrav, men et krav om å beholde elektronisk tilgang til regnskapsmaterialet i denne perioden, selv om regnskapsmaterialet overføres til annet medium for oppbevaring i oppbevaringstiden på fem år.

Bokføringspliktige som har mindre enn 5 millioner kroner i omsetning eksklusive merverdiavgift, er unntatt fra kravet i bokføringsloven § 13b om å ha bokførte opplysninger tilgjengelig elektronisk. Se bokføringsforskriften § 7-7 tredje ledd.

Bokføringspliktige som skal ha bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig etter bokføringsloven § 13b, skal dessuten kunne gjengi bokførte opplysninger i standardisert form. Kravet gjelder også for bokføringspliktige som omfattes av unntakene i § 7-7 tredje ledd, men som likevel har bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig. Se bokføringsforskriften § 7-8. Med hjemmel i bokføringsforskriften § 7-8 tredje ledd har Skattedirektoratet fastsatt innholdet og formatet for standarden (SAF-T Regnskap).

Det er kun i forbindelse med en eventuell kontroll, og når Skatteetaten ber om det, at de bokføringspliktige skal sende inn filer på SAF-T format.

R-3-2.7.3 *Pålegg etter skatteforvaltningsloven om oppbevaring av regnskapsmateriale*

Etter sktflv. § 11-3 kan skattemyndighetene i forbindelse med kontroll pålegge skattepliktige som er bokføringspliktige etter bokføringsloven å oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.

I enkeltpersonforetak rettes pålegget til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

Pålegget om forlenget oppbevaringstid kan påklages.

R-3-2.8 ***Personalliste***

Bokføringsforskriften § 8-5-6, jf. § 8-5-7, gir regler om føring og oppbevaring av personalliste. Bestemmelsen angir hva en slik liste skal inneholde og hvilke krav som gjelder for føring og oppbevaring av denne.

Bestemmelsen gjelder for følgende bransjer:

- bilverksteder og bilpleievirksomhet, jf. forskriften § 8-12-1
- frisørvirksomhet og skjønnhetspleie, jf. forskriften § 8-3-4
- serveringssteder, cateringvirksomhet, gatekjøkken eller annen virksomhet hvor tilberedt mat bringes ut til kunden eller hentes på forretningsstedet, jf. forskriften § 8-5-1, jf. § 8-5-6

Om oppbevaring av personallister, se [pkt. 2.7](#). Overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av pliktene til å føre og oppbevare personalliste følger av sktflv. § 14-7. Gebyret er ikke fradragsberettiget, se emnet «[Bot, gebyr mv.](#)». Nærmere om overtredelsesgebyr, se Skatteforvaltningshåndboken.

Se også SKD melding 8/13 (Utv. 2013/1761) om krav til føring av personallister i enkelte bransjer, samt uttalelser på skatteetaten.no

Bokføringspliktige som nevnt i bokføringsforskriften § 8-5-1 som plikter å utarbeide arbeidsplan etter arbeidsmiljøloven § 10-3, eller som på annet rettslig grunnlag utarbeider tilsvarende arbeidsplan, kan benytte arbeidsplanen som alternativ til personalliste. Bestemmelsene om personalliste i bokføringsforskriften gjelder tilsvarende for slik arbeidsplan. Det vises til bokføringsforskriften § 8-5-6 sjette ledd.

R-3-2.9 ***Bokføringspålegg og tvangsmulkt***

Sktflv. § 11-1 og § 14-1 har regler om bokføringspålegg og tvangsmulkt. Omtale av bestemmelsene er tatt inn i Skatteforvaltningshåndboken.

R-4 Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt

- Lov 17. juli 1998 nr. 56 om regnskap mv. (regnskapsloven)
- Forskrift 17. desember 2004 nr. 1852 om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder
- Forskrift 7. februar 2022 nr. 182 om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

R-4-1 Begrepsbruk

Skatte-ABC bruker begrepene:

- «bokføringsplikt(-ig)» for foretak som omfattes av bokføringsloven
- «årsregnskapsplikt(-ig)» for foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven)
- «registrering» om manuell eller elektronisk overføring av opplysninger til dokumenter, lister, journaler og lignende eller til elektroniske registre. Registrering kan foretas for å utarbeide dokumentasjon, for å bearbeide og rapportere opplysninger eller en kombinasjon
- «bokføring» om registrering i regnskapssystemet av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader. Bokføring kjennetegnes av at det posteres til debet og kredit med like store beløp

Årsregnskapet skal inneholde resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger. For morselskap består årsregnskapet av selskapsregnskap og konsernregnskap. Det skal også utarbeides årsberetning. Plikten til å utarbeide årsberetning gjelder ikke for små foretak. Om bokføringsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt».

R-4-2 Årsregnskapsplikt

R-4-2.1 Generelt

Følgende foretak har plikt etter regnskapsloven § 1-2 til å utarbeide årsregnskap:

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2
- statsforetak, se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 3
- ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4, med unntak av:
 - interkommunale selskaper
 - selskaper som i året har mindre enn fem mill. NOK i salgsinntekt (eksklusiv mva.), et gjennomsnittlig antall ansatte færre enn fem årsverk og færre enn seks deltakere. Alle vilkårene må være oppfylt. Forutsetningen for dette unntaket er at selskapet ikke er et partrederi (jf. lov 24. juni 1994 nr. 39 (sjøloven) § 101) og at ingen av deltakerne er et selskap mv. med begrenset ansvar
- foretak under tilsyn av Finanstilsynet, jf. finanstilsynsloven § 1, se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 5, herunder
 - finansinstitusjoner
 - regnskapsførere, jf. lov 16. desember 2022 nr. 90 om regnskapsførere (regnskapsførerloven)
 - revisorer, jf. lov 20. november 2020 nr. 128 om revisjon og revisorer
- verdipapirfond, se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 6
- samvirkeforetak og økonomiske foreninger som i året har salgsinntekter over to mill. NOK (eksklusiv mva.), se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 7
- boligbyggelag, borettslag og eierseksjonssameier som nevnt i eierseksjonsloven § 44 annet ledd, se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 8
- andre foreninger som i året har hatt eiendeler med verdi over 20 mill. NOK eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk, se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 9
- stiftelser, se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 10

- enkeltpersonforetak som i året samlet har eiendeler med verdi over 20 mill. NOK eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk, se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 11
- andre som etter særskilt bestemmelse i eller i medhold av andre lover har årsregnskapsplikt etter regnskapsloven, se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 12
- utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet i Norge eller på norsk kontinental-sokkel og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning, se regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13

Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet (NUF) kan under gitte betingelser anses hjemmehørende i Norge, se emnet «**Utland – skattemessig bosted**», pkt. 3.1. De vil da ha årsregnskapsplikt på lik linje med ordinære norskregistrerte aksjeselskaper. Andre NUF-selskaper vil ha årsregnskapsplikt på grunnlag av at de er utenlandske foretak som driver skattepliktig virksomhet i Norge eller på norsk sokkel.

Ved vurdering av eiendelenes verdi i forhold til beløpsgrensen ovenfor, legges den regnskapsmessige verdien til grunn, eventuelt den regnskapsmessige verdien eiendelenes ville hatt dersom foretaket/foreningen hadde hatt årsregnskapsplikt.

Er det flere heleide virksomheter i enkeltpersonforetaket, ses alle virksomheter under ett ved vurdering av årsregnskapsplikten. Eier innehaveren av et enkeltpersonforetak en andel i ansvarlig selskap, skal verdien av denne andelen også medregnes dersom den er ført i næringsoppgaven for enkeltpersonforetaket.

Alle foretak med plikt til å utarbeide årsregnskap er bokføringspliktige etter bokføringsloven, se emnet «**Regnskap – foretak med bokføringsplikt**».

R-4-2.2 Anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)

R-4-2.2.1 Generelt

IFRS (International Financial Reporting Standards) er en del av norsk regnskapsrett, se regnskapsloven § 3-9 første ledd og forskrift 17. desember 2004 nr. 1852 om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder. Reglene som følger av IFRS går foran det som ellers følger av norsk intern regnskapslovgivning.

Det er gitt regler om forenklet anvendelse av IFRS i FINs forskrift 7. februar 2022 nr. 182 om forenklet anvendelse av IFRS.

R-4-2.2.2 Børsnoterte foretak

Børsnoterte foretak plikter å følge IFRS ved utarbeidelse av konsernregnskap. Børsnoterte foretak som ikke har konsernregnskap, har plikt til å utarbeide selskapsregnskapet etter IFRS.

Børsnoterte foretak som utarbeider konsernregnskap, kan velge å bruke IFRS, forenklet IFRS eller regnskapslovens alminnelige bestemmelser ved utarbeidelse av selskapsregnskap.

R-4-2.2.3 Ikke-børsnoterte foretak

Ikke-børsnoterte foretak har ingen plikt til å følge IFRS. Disse kan imidlertid velge å bruke IFRS eller forenklet IFRS ved utarbeidelse av konsernregnskap og selskapsregnskap.

R-4-2.3 Store og små regnskapspliktige foretak

R-4-2.3.1 Generelt

Regnskapsloven gjelder generelt for alle foretak som er regnskapspliktige etter § 1-2, uavhengig av foretakenes størrelse. Det er gitt unntaksregler som innebærer visse forenklinger for «små foretak» og enkelte tilleggskrav for «store foretak».

R-4-2.3.2 Små foretak

For å kunne følge reglene for små foretak, jf. regnskapsloven § 1-6, må den regnskapspliktige på balansedagen (siste år) oppfylle minst to av følgende tre vilkår:

- ha mindre enn 70 mill. NOK i salgsinntekt, se regnskapsloven § 1-6 første ledd nr. 1
- ha mindre enn 35 mill. NOK i balansesum, se regnskapsloven § 1-6 første ledd nr. 2
- ha et gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret færre enn 50 årsverk, se regnskapsloven § 1-6 første ledd nr. 3

Utgangspunktet er terskelverdiene for det aktuelle regnskapsåret. For nyetablerte foretak er det forholdene i etableringsåret (år 1) som avgjør hvilken kategori foretaket hører inn under. Der- som foretaket faller inn under kategorien «små foretak» i år 1, kan det benytte regnskapsreg- lene for «små foretak». Dersom foretaket i år 2 og 3 faller utenfor definisjonen av «små fore- tak», skal lovens hovedregler benyttes fra og med år 3, jf. regnskapsloven § 1-6 annet ledd.

Tilsvarende gjelder motsatt vei for foretak som har benyttet lovens hovedregler og som går over til å falle inn under definisjonen «små foretak», jf. regnskapsloven § 1-6 tredje ledd. Foretak som endrer størrelse, kommer således i den endrede kategorien først med virkning for det andre året det oppfyller de endrede terskelverdiene.

Morselskap anses bare som små foretak dersom vilkårene er oppfylt for konsernet som én enhet, jf. regnskapsloven § 1-6 fjerde ledd.

Små foretak plikter ikke å utarbeide konsernregnskap. Dersom et av selskapene i konsernet har aksjer, andeler, egenkapitalbevis eller obligasjoner notert på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, skal det likevel utarbeides konsernregnskap, se regnskapsloven § 3-2 fjerde ledd. Et morselskap plikter ikke å utarbeide konsernregnskap hvis samtlige av selskapets datterselskaper både hver for seg og samlet er av uvesentlig betyd- ning, se regnskapsloven § 3-2 femte ledd jf. § 3-2a. Små foretak kan i en del tilfeller benytte enklere vurderingsregler (unntaksregler). Videre har de unntak fra enkelte notekrav i loven. De kan også fravike de grunnleggende regnskapsprinsippene om opptjening, sammenstilling og sikring, når dette kan anses som god regnskapsskikk for små foretak.

R-4-2.4 *Små foretak med begrenset regnskapsplikt*

Regnskapspliktige enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper som er små foretak, kan utar- beide årsregnskap basert på skatterapporteringen av årsresultat og balanse samt tilpassede til- leggsopplysninger når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige, jf. regnskapsloven § 3-2b. Dette gjelder ikke for ansvarlige selskaper der en eller flere av delta- gerne er en juridisk person med begrenset ansvar.

R-4-2.5 *Regnskapsår*

Etter regnskapsloven § 1-7 er regnskapsåret som hovedregel kalenderåret.

Om avvikende regnskapsår, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)», pkt. 11.2.

R-4-2.6 *Språk*

Årsregnskapet og årsberetningen skal være på norsk, med mindre Finansdepartementet ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer at årsregnskapet og/eller årsberetningen kan være på et annet språk, jf. regnskapsloven § 3-4 tredje ledd. Finansdepartementet har i vedtak 17. august 2006 delegert vedtaksmyndigheten i enkeltsaker til Skattedirektoratet. Skattedirektoratets ved- taksmyndighet er delegert videre til skattekontoret.

R-4-2.7 *Valuta*

Regnskapsvalutaen for årsregnskapet skal være i norske kroner eller den valuta som virksom- heten i hovedsak er knyttet til (funksjonell valuta), jf. regnskapsloven § 3-4 første ledd.

Skattyter som anvender funksjonell valuta som regnskapsvaluta i årsregnskapet, jf. regn- skapsloven § 3-4, må omregne til norske kroner for skatteformål. Se FIN 21. april 2009 i Utv. 2009/608 og FIN 21. oktober 2009 og emnet «[Valutagevinst/-tap](#)», pkt. 2.6 om hvordan omregningen til norske kroner skal foretas. Årsregnskapet kan presenteres i norske kroner, euro eller regnskapsvalutaen, jf. regnskapsloven § 3-4 annet ledd.

R-4-2.8 *Oppbevaring av regnskapsmateriale*

Om oppbevaringsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)», pkt. 2.7.

R-5 Regnskap – revisjon

- Lov 20. november 2020 nr. 128 om revisjon og revisorer (revisorloven)
- Lov 13. juni 1997 nr. 44 og nr. 45 om hhv. aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper kap. 7
- Forskrift 3. januar 2018 nr. 7 om terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven § 7-6
- Forskrift 1. februar 2012 nr. 111 om klagenemnd for revisor-, regnskapsfører- og inkasso-saker (Forskrift om klagenemnd for revisorsaker m.m.)

R-5-1 Revisjonsplikt

R-5-1.1 Revisjonsplikt etter revisorloven uavhengig av driftsinntektenes størrelse

Følgende foretak har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1 annet ledd bokstav a-d uavhengig av driftsinntektenes størrelse

- aksjeselskaper, bortsett fra aksjeselskaper hvor det er besluttet fravalg av revisjon etter asl. § 7-6
- allmennaksjeselskaper
- stiftelser
- foretak som det føres tilsyn med etter finanstillensloven § 1

R-5-1.2 Revisjonsplikt etter revisorloven avhengig av driftsinntektenes størrelse

R-5-1.2.1 Generelt

Etter revisorloven § 2-1 annet ledd bokstav e, jf. § 1 i forskrift 3. januar 2018 nr. 7 om terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven § 7-6 annet ledd, har alle andre regnskapspliktige foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd, se emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)», også revisjonsplikt dersom enten

- driftsinntektene av den samlede virksomheten i regnskapsåret er minst 7 millioner kroner eksklusive merverdiavgift
- foretakets balansesum er minst 27 millioner kroner, eller
- gjennomsnittlig antall ansatte utgjør minst ti årsverk

Terskelverdiene ovenfor skal baseres på årsregnskapet for siste regnskapsår. Viser årsregnskapet driftsinntekter, balansesum eller årsverk som er lik eller overstiger terskelverdiene, inntreer revisjonsplikten for det etterfølgende regnskapsåret. For morforetak gjelder terskelverdiene for konsernet som helhet. Se revisorloven § 2-1 tredje ledd.

R-5-1.2.2 Offentlig eid foretak

Revisjonsplikten etter revisorloven omfatter også statlige, kommunale og fylkeskommunale foretak som oppfyller betingelsene ovenfor.

R-5-1.3 Revisjonsplikt etter andre bestemmelser

Etter revisorloven § 2-1 annet ledd bokstav f gjelder revisjonsplikten også andre som er revisjonspliktige etter annen lov eller forskrift. Spesialbestemmelser om revisjon er gitt for bl.a.

- advokater, se kap. 3a i forskrift 20. desember 1996 nr. 1161 (advokatforskriften) (domstol-loven av 13. august 1915)
- boligbyggelag, se kap. 8 i lov 6. juni 2003 nr. 38 om bustadbyggjelag
- borettslag, se kap. 9 i lov 6. juni 2003 nr. 39 om burettslag
- finansforetak, se kap. 8 del V i lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern
- gjeldsforhandling, se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs § 77 og § 90
- konkursbo, se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs § 77 og § 90
- statsforetak, se kap. 9 i lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak

R-5-1.4 Unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper

R-5-1.4.1 Generelt

Etter revisorloven § 2-1 annet ledd bokstav a er det unntak fra revisjonsplikten for aksjeselskaper som har besluttet å velge bort revisjon, jf. asl. § 7-6 første ledd. Slik beslutning kan treffes hvor

- driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn syv millioner kroner,
- selskapets balansesum er mindre enn 27 millioner kroner, og
- gjennomsnittlig antall ansatte ikke overstiger ti årsverk

Terskelverdiene skal baseres på årsregnskapet for siste regnskapsår, se § 1 i forskrift 3. januar 2018 nr. 7 om terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven § 7-6 annet ledd.

Overstiger årsregnskapet terskelverdiene, skal selskapets årsregnskap for påfølgende regnskapsår revideres. Et morselskap kan bare beslutte å unnlate revisjon dersom vilkårene er oppfylt for konsernet sett som én enhet.

Generalforsamlingen kan med flertall som for vedtektsendring beslutte at selskapets årsregnskaper for inneværende regnskapsår eller senere ikke skal revideres, se asl. § 7-6 første ledd. Stifterne kan også i stiftelsesdokumentet unnlate å velge revisor, se asl. § 7-6 femte ledd.

For at beslutning om å velge bort revisor skal få virkning for det regnskapsåret beslutningen tas, må selskapet straks sende inn melding til Foretaksregisteret, se asl. § 7-6 sjette ledd. Meldingen må være mottatt ved registeret senest 15. januar året etter. Det er først når fravalget er registrert at det blir gjeldende.

R-5-1.4.2 Tilbakekall av fullmakt

En senere generalforsamling kan omgjøre en beslutning om å velge bort revisjon, dersom forslaget får tilslutning fra mer enn en tredel av den aksjekapital eller av de stemmene som er representert på generalforsamlingen, eventuelt av en slik andel av aksjekapitalen eller stemmene som ifølge asl. § 5-18 trengs for å hindre vedtektsendring, jf. asl. § 7-6 fjerde ledd. Selskapets årsregnskap skal i så fall revideres for det påfølgende regnskapsår.

R-5-1.4.3 Forenklet revisjon

Er det truffet beslutning om å velge bort revisjon, kan en aksjeeier fremsette forslag om forenklet revisjon, jf. asl. § 7-7 første ledd. Får forslaget tilslutning av aksjeeiere som har minst en tiendedel av den aksjekapital som er representert på generalforsamlingen, skal tingretten på begjæring treffe beslutning om forenklet revisjon, se asl. § 7-7 annet ledd. Revisor skal da vurdere om det er forhold som gir grunn til å tro at regnskapet ikke er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, jf. asl. § 7-8 første ledd.

R-5-1.4.4 Pålegg om revisjon

Aksjeselskap hvor det er truffet beslutning om fravalg av revisjon kan pålegges revisjon etter sktftvl. § 11-2 og skattebetalingsloven 5-13b. Skattekontoret kan gi pålegg på grunnlag av at årsregnskapet er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven, bokføringsloven, god regnskapsskikk eller bokføringsskikk. Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår, samt de tre foregående årene. Pålegg om revisjon kan ikke gjøres gjeldende for mer enn tre regnskapsår. Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.

Se for øvrig Skatteforvaltningshåndboken.

R-5-2 Krav til revisor

Årsregnskapet til revisjonspliktige etter revisorloven § 2-1 annet ledd skal revideres av minst ett revisjonsforetak, se revisorloven § 2-1 første ledd jf. kap. 3.

Den revisjonspliktige velger selv revisor. Den revisjonspliktige kan ikke ved avtale eller vedtekt pålegges å velge et bestemt revisjonsforetak eller et revisjonsforetak fra en liste e.l., se revisorloven § 2-3.

Revisorloven setter i kap. 3 krav til godkjenning mv. av personer som kan utføre revisjon etter revisorloven. Revisorloven kap. 4 angir kravene til godkjenning av revisjonsselskaper samt adgangen for utenlandske revisjonsselskaper til å drive virksomhet i Norge. Finanstilsynet fører et offentlig register over statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper, se revisorloven § 6-1.

R-5-3 Revisors bekreftelse mangler

R-5-3.1 Selskapet har ikke revisor

Brudd på revisjonsplikten vil kunne fremgå ved at revisors bekreftelse mangler på næringsoppgaven, skjemaet «Lønns- og pensjonskostnader» (RF-1022) og andre oppgaver som skal gis etter skatteforvaltningsloven. I slike tilfeller bør skattyteren anmodes om å rette på forholdet. Viser det seg da at selskapet har brutt plikten til å ha revisor og revisor ikke blir valgt innen en fastsatt frist, bør forholdet innrapporteres til Finanstilsynet. I forbindelse med implementering av ny skattemelding for næringsdrivende fra og med inntektsåret 2022, er begrepet «næringsoppgave» endret til «signaturpliktige næringsopplysninger» i skatteforvaltningsforskriften §§ 8-2-7 og 8-9-4.

R-5-3.2 Revisor unnlater å bekrefte

Revisor har verken rett eller plikt til å underrette skattemyndighetene om feil i skattyterens årsregnskap. Derimot skal revisor unnlate å bekrefte opplysninger etter skatteforvaltningsloven, f.eks. næringsoppgaven og skjemaet «Lønns- og pensjonskostnader» (RF-1022), dersom han avdekker vesentlige feil ved disse som påvirker skattemeldingen. Revisor skal ukrevet sende skattekontoret skriftlig kommunikasjon som begrunner den manglende bekreftelsen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-11 fjerde punktum, § 8-2-7 annet punktum og § 8-9-4 tredje punktum. Dette og annen skriftlig kommunikasjon fra revisor er oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, se [pkt. 6](#).

R-5-4 Revisors uavhengighet og objektivitet

Detaljerte regler om revisors uavhengighet og objektivitet er angitt i revisorloven kap. 8.

R-5-5 Revisors plikter

Revisor har i utgangspunktet plikt til å bekrefte den revisjonspliktiges næringsoppgave. Ved sin bekreftelse innestår revisor for at de regnskapsmessige opplysninger som gis i næringsoppgaven er de samme som fremgår av regnskapet og at de er omfattet av revisjonshandlinger gjennomført i overensstemmelse med lov, forskrift og god revisjonsskikk, jf. revisorloven kap. 9, og at det ikke er avdekket vesentlige feil eller mangler.

Oppdager revisor, etter at beretningen/næringsoppgaven er bekreftet, forhold som ville ført til at han ikke ville ha bekreftet denne, skal han trekke tilbake bekreftelsen overfor skattemyndighetene.

Revisor har plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under sitt arbeid har påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav, og den reviderte ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdene, se revisorloven § 9-6 første punktum. Revisor har ellers bare rett til å trekke seg fra oppdraget hvis han ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter revisorloven eller det foreligger andre særlige grunner, se revisorloven § 9-6 annet punktum. Revisor skal varsle den reviderte i rimelig tid før han trekker seg, se revisorloven § 9-6 tredje punktum. En revisor som har trukket seg, skal uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret, se revisorloven § 9-6 fjerde punktum. Nærmere om revisors plikter i forbindelse med kontroll av skatter av avgifter, se attestasjonsstandarden «SA 3801 Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter», publisert på revisorforeningen.no.

Se også [SKD-melding 4/2022 «Revisors plikter i forbindelse med signering av signaturpliktige opplysninger i næringsspesifikasjon og skattemelding»](#). Denne meldingen omhandler omfanget og innholdet av revisors signering av oppgaver til Skatteetaten.

R-5-6 Revisors kommunikasjon

Revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter, se revisorloven § 9-5 første ledd første punktum. Regler om hva som skal angis i kommunikasjonen og revisors oppfølging av denne fremgår av revisorloven § 9-5 første ledd annet og tredje punktum. I foretak som ikke har styre, skal kommunikasjonen skje til annet relevant ledelsesorgan, se revisorloven § 9-5 første ledd femte punktum. Revisor skal nummerere sin skriftlige kommunikasjon med styret, se revisorloven § 9-5 annet ledd.

Den skriftlige kommunikasjonen skal oppbevares betryggende. Unnlater revisor å bekrefte næringsoppgaven mv., skal begrunnelsen for dette fremgå av skriftlig kommunikasjon. Begrunnelsen skal ukrevet sendes skattekontoret, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-11 fjerde punktum, § 8-2-7 annet punktum og § 8-9-4 tredje punktum. For den reviderte vil revisors skriftlige kommunikasjon med styret etter revisorloven § 9-5 være en del av regnskapsmaterialet, jf. bokføringsloven § 13 første ledd nr. 4. I utgangspunktet er det den regnskappliktige som skal utlevere disse til skattemyndighetene. Skriftlig kommunikasjon og annen dokumentasjon som er i revisors besittelse, kan imidlertid kreves utlevert av revisor dersom den reviderte ikke har oppfylt sin plikt til å utlevere dokumentene, jf. revisorloven § 10-2 tredje ledd.

R-5-7 Innrapportering til Finanstilsynet

I saker der det synes å foreligge pliktforsømmelse fra revisors side av betydning for skatte- og avgiftsberegningen, skal innrapporteringen sendes til Finanstilsynet med kopi til Skattedirektoratet. Se for øvrig [SKD-melding 5/2022 «Reaksjoner overfor revisorer som har misligholdt sine plikter»](#).

R-5-8 Tilbakekall og suspensjon av godkjenning til revisor og revisjonsselskap

Etter revisorloven § 14-1 første ledd og finanstilsynsloven § 4 kan Finanstilsynet treffe forføyninger overfor revisor dersom vedkommende har overtrådt revisors plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove, eller vedkommende ikke lenger oppfylder vilkåret om å være skikket i revisorloven § 3-4. Hvis en revisor er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, kan Finanstilsynet suspendere godkjenningen inntil straffesaken er avsluttet, se revisorloven § 14-1 annet ledd.

Videre kan Finanstilsynet tilbakekalle godkjenningen til et revisjonsselskap hvis det ikke lenger oppfylder vilkårene i revisorloven § 4-1, eller må anses uskikket fordi det har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove, se revisorloven § 14-2 første ledd. Hvis et revisjonsselskap er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, kan Finanstilsynet suspendere godkjenningen inntil straffesaken er avsluttet, se revisorloven § 14-2 annet ledd.

R-5-9 Klage over Finanstilsynets vedtak

Finanstilsynet er ikke et klageorgan, men et tilsynsorgan som utøver tilsyn med landets statsautoriserte revisorer. Dette innebærer at skattemyndighetene som har innrapportert et slikt forhold ikke er part i saken.

Finanstilsynets vedtak kan klages inn til Revisor- og regnskapsklagenemnden, se forskrift 1. februar 2012 nr. 111 om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker § 1.

R-6 Reindrif

- Sktl. § 4-11 tredje ledd, § 6-19 annet ledd, § 6-90 annet ledd, § 8-1 første ledd bokstav a, § 8-1 sjette og åttende ledd, § 8-3, § 9-7, § 14-70 sjette ledd og § 14-82
- Takseringsreglene § 3-1-4 a, § 3-2-2, 3-2-3, 3-3-4 og § 3-3-5
- Lov 15. juni 2007 nr. 40 om reindrif (reindriftsloven)

R-6-1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnene «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

R-6-2 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

R-6-3 Reindrifsvirksomhet

For at det skal foreligge reindrifsvirksomhet, må de generelle vilkårene for å anse aktiviteten som virksomhet være oppfylt, se emnet «Virksomhet – allment». Som reindrifsutøver anses

også skattyter som har rein bortsatt for gjeting hos andre. Skattyter anses likevel ikke som utøver av reindrift dersom driften er avviklet og vedkommende bare eier noen få pensjons-/livrein. Skattemeldingen skal leveres elektronisk, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 annet ledd.

R-6-4 Skattestedet

Reinbeiteområde etter lov 15. juni 2007 nr. 40 om reindrift (reindriftsloven) § 4 til § 6 omfatter regelmessig flere kommuner. Personlige utøvere av reindriftsvirksomhet som bor i reinbeiteområde skattlegges i bostedskommunen. Bor skattyter i en kommune utenfor reinbeiteområdet, skattlegges virksomheten som stedbunden virksomhet.

Reindrift utenom reinbeiteområde skattlegges for personlige utøvere som stedbunden virksomhet til beitekommunene, se URD 22. april 1944 i Utv. VI/336 og LRD 2. juni 1954 (Eidsivating) i Utv. 1954/318.

R-6-5 Formue

R-6-5.1 Bolig

Verdien av egen bolig, herunder sekundærbolig, fastsettes etter reglene for verdsetting av boligeiendommer, se emnet «**Bolig – formue**».

R-6-5.2 Reinflokk

Formuesverdien av reinflokken fastsettes hvert år etter satsene i takseringsreglene § 3-1-4 a.

R-6-5.3 Saldogruppe a, c og d

Formuesverdien for driftsløsøre settes til 70 % av saldoverdien ved utgangen av inntektsåret, jf. sktl. § 4-17 annet ledd. Beregningsgrunnlaget (saldoverdien) kan fravikes dersom skattyteren påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere enn gruppenes saldoer.

R-6-5.4 Lager

Lager av skinn, horn, husflidsprodukter o.l. beregnet for salg, tas med som formue etter tilvirkningsverdi, jf. takseringsreglene § 3-1-4 første ledd, se emnet «**Varebeholdning**». Lager av innkjøpte varer tas med til anskaffelsesverdien.

R-6-5.5 Avsetning til reineierfond

Innskudd på særskilt konto i bank av avsetning til avviklings- og omstillingsfond for reneiere (reineierfond), er skattepliktig formue. Har skattyteren inntekt av reindrift i flere kommuner, skal denne formuen fordeles i forhold til inntekt av virksomhet i hver kommune.

R-6-6 Tidfesting av inntekter og kostnader

R-6-6.1 Generelt

Inntekter og kostnader i reindrift tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2. Se emnet «**Tidfesting – realisasjonsprinsippet**».

Det skal ved resultatberegningen ikke tas hensyn til endring i verdien av reinflokken og lagerbeholdningen av produkter, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav a.

R-6-6.2 Etterbetaling

Etterbetaling fra reinslakterier og andre salgsorganisasjoner organisert som andelslag som fatter vedtak om etterbetaling på årsmøte etter regnskapsavslutningen, inntektsføres i vedtaksåret uavhengig av når beløpet blir utbetalt eller godskrevet reneieren.

R-6-6.3 Erverv av rein

Kjøpesummen for reinsdyr fradragsføres i det året reinen kjøpes. Dersom samlet kjøpesum for rein i løpet av inntektsåret er på minst kr 15 000 (grensebeløpet for direkte fradragsføring av avskrivbare driftsmidler), skal kjøpesummen fordeles til fradrag med like beløp på ervervsåret og de 2 etterfølgende årene (kostnadsfordeling), jf. sktl. § 14-82 første ledd bokstav b annet punktum.

Ved gavesalg er utgangspunktet at kjøperen skal videreføre selgerens inngangsverdi, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd første punktum. Får selgeren en gevinst fordi vederlaget er høyere enn inngangsverdien, skal gevinsten tillegges den inngangsverdien kjøperen trer inn i, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd annet punktum, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 5.4. Får selgeren fradrag for tap fordi omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien, skal tapet redusere den inngangsverdien kjøperen trer inn i, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd siste punktum, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 5.1. Hvis den verdien som erververen etter dette skal tre inn i utgjør minst kr 15 000, skal inngangsverdien fradragsføres over tre år med like store årlige beløp, jf. sktl. § 14-82 første ledd bokstav b annet punktum. Er inngangsverdien mindre, kan erververen fradragsføre den direkte.

Velger selgeren bort inntektsoppgjør i medhold av sktl. § 9-7 sjette ledd første punktum, skal kjøperen videreføre selgerens inngangsverdi.

Nærmere om skattemessig kontinuitet på eiendeler og forpliktelser som overtas ved arv eller gave/gavesalg, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

R-6-7 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)

R-6-7.1 Avløserordninger

Etter forskrift om tilskudd til avløsning ved svangerskap, fødsel, adopsjon og dødsfall 22. juni 2021 nr. 2268 (hjemlet i reindriftsavtalen) kan det gis tilskudd til driftsenheter til dekning av kostnader til avløsning i reindriften ved svangerskap, fødsel, adopsjon og dødsfall. Tilskuddet gis til leder av siidaandel og ektefelle/samboer. Utbetaling til reineiere er skattepliktig virksomhetsinntekt for disse. Om andre tilskudd til reinbeitedistriktene, se [pkt. 7.25](#).

R-6-7.2 Barn og ungdom

R-6-7.2.1 Generelt

Formue og inntekt av reinsdyr tilhørende barn som er 16 år eller yngre skattlegges hos foreldrene, jf. sktl. § 2-14 første ledd.

Barn som er 17 år eller eldre skattlegges selvstendig for formue og inntekt av egen rein. Både inntekter og kostnader knyttet til drift av reinflokken må være skilt ut og tatt med i egen skattemelding.

Når barnets reinflokk skilles ut fordi vedkommende skal skattlegges selvstendig, må eventuell inngangsverdi på foreldrenes reinflokk per 1. januar i inntektsåret reduseres med den delen av verdien som faller på de utskilte dyra. Denne verdien inngår i barnets åpningsbalanse. Normalt vil foreldrene etter gjeldende regler ikke ha noen inngangsverdi for rein. Inngangsverdien for rein som tas med til selvstendig skattlegging hos barnet settes da til kr 0.

R-6-7.2.2 Lønn til egne barn

Om lønn til egne barn, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

R-6-7.3 Bil

Fradrag for bruk av bil i virksomhet gis etter vanlige regler, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)».

R-6-7.4 Biltilhenger

En biltilhenger som hovedsakelig brukes i virksomheten, er driftsmiddel og skal føres på saldogruppe d hvis kostprisen er kr 15 000 eller høyere. Er ikke biltilhengeren driftsmiddel, kan det fastsettes et skjønnsmessig fradrag for bruk i virksomhet.

R-6-7.5 Bolig

Reineiere kan ha både en primærbolig og en sekundærbolig. Sekundærbolig er en bolig utenfor det faste bostedet som har en slik beliggenhet og standard at den egner seg til familiebolig og således tilfredsstillende kravene for den særskilte tilskuddsordningen etter reindriftsavtalen for slik bolig. Den benyttes vanligvis som sommerbolig av familien når reinen er på sommerbeite, og ligger som regel utenfor beiteområdet og i nær tilknytning til den faste bosetningen i distriktet. Også sekundærboligen anses som boligbygg og kan ikke avskrives.

Begge boligene fritaksbehandles når vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)». Begge boligene følger også reglene om realisasjon av egen bolig i sktl. § 9-3 annet ledd, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)», pkt. 10.8. Når brukstid skal beregnes i forhold til reglene om skattefritak ved realisasjon, skal også den tiden boligen ikke er brukt på grunn av opphold i den andre boligen, regnes med. En forutsetning for at dette tidsrommet skal regnes med som brukstid, er at boligen står til reieneierens disposisjon og ikke er utleid.

Utleieinntekt fra regnskapsbehandlet bolig, og eventuell skattepliktig inntekt ved korttids-utleie, tas ikke med i årsinntekt som gjennomsnittsfastsettes. Om gjeterhytter, se nedenfor.

R-6-7.6 Båt

Småbåter som hovedsakelig brukes i virksomheten, f.eks. ved tilsyn av flokken, er driftsmiddel i virksomhet og avskrives i saldogruppe d.

R-6-7.7 Driftstilskudd

Driftstilskudd utbetalt til reieneier skatlegges som virksomhetsinntekt og inngår i inntekten som gjennomsnittsfastsettes.

R-6-7.8 Ektefeller

Om fordeling av inntekt mellom ektefeller når de behandles etter reglene om felles bedrift i sktl. § 2-11 annet ledd, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 13. Ektefeller som driver virksomhet sammen, kan på visse vilkår skatlegges som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting. Nærmere om dette, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)».

R-6-7.9 Elektrisk kraft

Elektrisk kraft til bruk i virksomhet er fradragsberettiget. Elektrisk kraft til bolig og sekundærbolig/sommerbolig er ikke fradragsberettiget.

R-6-7.10 Elektronisk kommunikasjon

Om elektronisk kommunikasjon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

R-6-7.11 Erstatninger

R-6-7.11.1 Generelt

Erstatning/vederlag for tap av rein er normalt skattepliktig som virksomhetsinntekt. Dette gjelder f.eks.

- erstatning for rovviltskade på rein, jf. forskrift 4. mai 2001 nr. 468 om erstatning for tap og følgekostnader når tamrein blir drept eller skadet av rovilt
- støtte som utbetales ved omfattende tap av rein i ulykker, jf. kapittel 2 i forskrift 20. juni 2019 nr. 864 for Reindriffts Utviklingsfond (hjemlet i Stortingets årlige vedtak om reindrifftsavtalen).
- erstatning ved påkjørsel av rein

Erstatning for tap av minst 25 % av reinflokken (regnet etter omsetningsverdi), kan kreves betinget fritatt for beskatning i den utstrekning erstatningen brukes til kjøp av ny rein, jf. sktl. § 14-70 sjette ledd bokstav b, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

R-6-7.11.2 Rettigheter

Om erstatning for ekspropriasjon av rettigheter i fast eiendom, for eksempel beiterett, fiskerettigheter mv., se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

R-6-7.12 Fiske

Inntekt ved utnyttelse av rett til fiske i elver og ferskvann i reinbeiteområdet anses som biinntekt til reindrifftsaktivitet, og inngår i årsinntekten som gjennomsnittsfastsettes, sml. FFSFIN § 8-1-11 bokstav a nr. 6.

Inntekt fra sjøfiske anses ikke som biinntekt i reindrifftsaktiviteten.

R-6-7.13 Fjellutstyr

Det gis fradrag for kostnader til fjellutstyr som brukes i forbindelse med reingjeting o.l. Kostnadene fradras i årsinntekt som kan gjennomsnittsfastsettes. Vanlige arbeidsklær og sportsutstyr er ikke fradragsberettiget som kostnad i virksomhet.

R-6-7.14 Forsikring

Kostnader til forsikring vedrørende virksomheten er fradragsberettiget. Forsikring av fritaksbehandlede boliger og av innbo er ikke fradragsberettiget.

R-6-7.15 Gjeterhund

Kostnader til kjøp av gjeterhund er fradragsberettiget. Er kostprisen kr 15 000 eller høyere, skal denne aktiveres og avskrives på saldogruppe d. Salg av valper fra gjeterhund er virksomhetsinntekt. Hvis høyere førkostnader ikke dokumenteres, gis et samlet fradrag for kostnader til før på kr 2 600 for hver virksomhet, se takseringsreglene § 3-3-4.

R-6-7.16 Gjeterhytter

Hytter oppsatt i naturlig tilknytning til beiteområdene, og som hovedsakelig brukes under gjetingen eller på flyttereiser, anses normalt som avskrivbare driftsmidler i saldogruppe h, se HRD i Utv. 1999/760 (Rt. 1998/811) (Smuk). Kostnader til innbo i gjeterhytte er fradragsberettigede.

R-6-7.17 Jakt

Utnyttelse av rett til jakt i reindriftsdistriktet regnes som biinntekt til reindriftsvirksomhet, og inngår i årsinntekten som skal gjennomsnittsfastsettes, sml. FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr. 6.

R-6-7.18 Kjøreinntekter

Godtgjørelse for kjøring/transport, f.eks. med bil, terrengmotersykel, båt eller snøscooter som brukes minst 60 % i reindriften er virksomhetsinntekt og inngår i årsinntekt som skal gjennomsnittsfastsettes. Det samme gjelder godtgjørelse for kjøring med rein. Sml. FSFIN § 8-1-11.

R-6-7.19 Kontingent

Kontingent til Norske Reindriftsamers Landsforbund er fradragsberettiget for skattyter og ektefelle som driver reindriftsvirksomhet, jf. sktl. § 6-19 annet ledd. Om begrensninger i fradragsretten, se emnet «[Kontingenter](#)». Kostnaden kommer til fradrag i årsinntekten som skal gjennomsnittsfastsettes.

R-6-7.20 Kost og losji – egne kostnader

Utøver av reindriftsvirksomhet kan ved overnatting utenfor bolig eller sekundærbolig, gis et fradrag for merkostnader til kost etter en sats på kr 95 per døgn uten dokumentasjon, se takseringsreglene § 3-3-5 (2022). Fradraget skal redusere virksomhetsinntekten. For øvrig gjelder de vanlige reglene om fradrag for kost og losji. Se emnene «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)» og «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)». Reindriftsutøvere gis ikke fradrag for merutgifter til kost og losji når de bor i sekundærbolig.

R-6-7.21 Kost og losji for ansatte

Verdi av fri kost og losji for ansatte fradragsføres etter satsene i satsforskriften § 6, og innrapporteres som naturalytelse. For 2023 er satsen for fri kost og losji kr 138 per døgn.

Utgifter til kost og losji til reineiers egne barn som ved siden av skolegang eller lignende blir lønnet for arbeid i ferie og fritid, er ikke fradragsberettiget.

R-6-7.22 Lønnskostnader

Lønn som er gått med til nyanlegg og påkostninger, f.eks. oppføring av gjeterhytter, aktiveres og inngår i kostprisen. Lønn som vedrører driften fradragsføres direkte.

R-6-7.23 Mobiltelefon

Om kostnader til mobiltelefon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)». Fradragsberettigede kostnader reduserer årsinntekten før gjennomsnittsfastsetting.

R-6-7.24 Pensjon

Det er gjennom reindrifftsavtalen etablert en særskilt pensjonsordning for reindrifftsutøvere, jf. forskrift 14. juni 2010 nr. 887 om tidligpensjon i reindrifften (reindrifftsavtalen). Slik pensjon er skattepliktig som pensjonsinntekt, men gir ikke rett til skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1.

Pensjonen føres direkte i skattemeldingen.

R-6-7.25 Reinbeitedistrikt

Reinbeitedistriktene er skattefrie institusjoner etter sktl. § 2-32, og er bare skattepliktige for mulig økonomisk aktivitet, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)».

Driftstilskudd utbetalt til reinbeitedistrikt går i sin helhet til dekning av distriktets administrasjonsutgifter og til fellestiltak som gjerdeanlegg, slakteanlegg, driftsbygninger og vedlikehold av disse. Tilskudd per rein, som den enkelte driftsenhet/reineier betaler til reinbeitedistriktet, jf. reindrifftsloven § 46 annet ledd, er fradragsberettiget for driftsenheten/reineieren.

Vederlag for arbeid som reineiere utfører for reinbeitedistrikt, anses som lønnsinntekt.

R-6-7.26 Siidaandel

Siidaen er en spesiell organisasjonsform knyttet til reindrifft og har en sentral plass i reindrifftslovgivningen. I reindrifftsloven brukes begrepet siida om en «gruppe av reineiere som utøver reindrifft i fellesskap på bestemte arealer», se reindrifftsloven § 51. Dette innebærer imidlertid ikke at det foreligger et selskap med deltakerfastsetting, men det å eie en slik siidaandel innebærer en rett til å utøve reindrifft på de arealene siidaen omfatter. En reineier kan være ansvarlig leder for bare én siidaandel og kan heller ikke eie rein i mer enn én siidaandel, jf. reindrifftsloven § 10 tredje ledd. Skattemessig anses siidaandel som en ikke-tidsbegrenset immateriell rettighet, og kostprisen ved erverv av en slik andel må aktiveres uten avskrivning.

R-6-7.27 Snøscooter

Snøscooter og snøscooterslede som brukes hovedsakelig i reindrifften, er driftsmiddel og avskrives i saldogruppe d. Fordel ved privat bruk av snøscooter skal inntektsføres.

R-6-7.28 Sykepenger

Sykepenger er skattepliktig inntekt.

Sykepenger føres direkte i skattemeldingen og inngår ikke i grunnlaget for gjennomsnittsfastsetting. Dette gjelder selv om sykepengene erstatter reindrifftsinntekt.

R-6-7.29 Telefonkostnader

Om kostnader til telefon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)». De fradragsberettigede kostnadene reduserer årsinntekten før gjennomsnittsfastsetting.

R-6-7.30 Telt

Telt som hovedsakelig brukes i reindrifftvirksomheten, anses som driftsmiddel.

R-6-7.31 Terrenkjøretøy (ATV)

Terrenkjøretøy (ATV) som brukes hovedsakelig i reindrifften, anses som driftsmiddel i virksomhet og aktiveres for avskrivning i saldogruppe d. Fordel ved privat bruk av terrenkjøretøy skal inntektsføres.

R-6-7.32 Tilskudd

Det er innen reindriffts-næringen etablert en rekke tilskuddsordninger. Landbruksdirektoratets Avdeling reindrifft har oversikt over gjeldende tilskuddsordninger i reindriffts-næringen.

Tilskudd som erstatter virksomhetsinntekt, er skattepliktig virksomhetsinntekt og inngår i grunnlaget for gjennomsnittsfastsetting.

Mottatt tilskudd gjennom reindriftsavtalen eller andre offentlige tilskuddsordninger til anskaffelse av driftsmidler, skal redusere inngangsverdien. Se for øvrig emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)».

R-6-7.33 Tilvekst

Tilvekst av dyr regnes ikke som inntekt før ved realisasjon, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav a.

R-6-7.34 Underskudd

Underskudd i reindrift kan fradras i annen alminnelig inntekt, både i reindrifskommunen og i andre kommuner i samme inntektsår. Er inntekten gjennomsnittsberegnet, vil det være underskuddet som fremkommer etter gjennomsnittsberegningen som kan fradras i annen inntekt i skattemeldingen. Underskudd av reindrift kan fremføres til fradrag mot alle typer alminnelig inntekt i senere inntektsår og kan tilbakeføres ved opphør av virksomheten. Om fradrag hos ektefelle for udekket underskudd, se emnet «[Underskudd](#)», pkt. 7.3.1.

Underskudd utenom reindrift (bortsett fra underskudd ved drift av våningshus på gårdsbruk oppstått t.o.m. 2004) kan fradras i reindriftsinntekt, både samme år, ved fremføring til senere år eller ved tilbakeføring ved opphør av virksomhet, når vilkårene for øvrig er oppfylt. Se for øvrig emnet «[Underskudd](#)».

R-6-7.35 Uttak av produkter

Uttak til bruk i egen husholdning av produkter fra reindrift verdsettes ved inntektsfastsettingen til netto salgsverdi (eksklusiv merverdiavgift). Uttak av produkter til kost for ansatte som har kosten hos arbeidsgiver, behandles som uttak til egen husholdning. Verdien av uttaket inngår i årsinntekten som skal gjennomsnittsfastsettes. Verdien av uttatt reinkjøtt settes til kr 2 700 (2022) per husstandsmedlem. For barn under 10 år og personer over 70 år settes verdien til kr 1 350 (2022). Se takseringsreglene § 3-2-3 (2022).

R-6-7.36 Vedlikehold

Om fradrag for vedlikehold, se emnet «[Vedlikehold](#)».

R-6-7.37 Walkie talkie

Kostnader til kommunikasjonsradio (walkie talkie mv.) brukt hovedsakelig i virksomhet er fradragsberettiget.

R-6-8 Gjennomsnittsfastsetting

R-6-8.1 Generelt

Reglene om gjennomsnittsfastsetting hos reineiere gjelder bare for enkeltpersonforetak, jf. sktl. § 14-82 første ledd. Når en personlig skattyter har drevet reindriftsvirksomhet som enkeltpersonforetak i tre hele kalenderår, skatlegges han i det tredje året for gjennomsnittet av det årsinntektene i reindriftsvirksomheten har utgjort i inntektsåret og de to foregående årene (dvs. summen av de 3 årsinntektene delt på 3), jf. sktl. § 14-82 første ledd bokstav a. Det foretas likevel ikke gjennomsnittsfastsetting for tredje og fjerde år dersom årsinntekten for det aktuelle året ligger mer enn 15 % under gjennomsnittsinntekten for dette og de 2 foregående årene. Prosenten beregnes av gjennomsnittsinntekten.

R-6-8.2 Hvilke inntekter som skal inngå i gjennomsnittsfastsettingen

Det er inntekt av reindriften og biinntekter knyttet til denne som inngår i gjennomsnittsberegningen.

Biinntekt i tilknytning til reindriften, så som:

- inntekt fra salg av husflidsprodukter som er biprodukter av rein
- inntekt fra sanking av bær
- inntekt fra snarefangst
- inntekt fra fiske i elver og ferskvann

inngår i gjennomsnittsfastsettingen. Se for øvrig [pkt. 10.3](#). Inntekt fra jordbruk og fiske i sjøen, som blir drevet ved siden av reindriften, anses ikke som biinntekt knyttet til reindriften og inngår aldri i gjennomsnittsfastsettingen.

Om diverse inntekter/kostnader alfabetisk ordnet, se ovenfor.

R-6-8.3 Gjeldsrenter

Den årsinntekten som inngår i gjennomsnittsberegningen fastsettes før fradrag for gjeldsrenter, jf. sktl. § 14-82 første ledd bokstav b første punktum.

R-6-8.4 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere (Fond for reieiere)

Avsetning til eller uttak fra avviklings- og omstillingsfond for reieiere skal ikke trekkes fra/tas med i årets virksomhetsinntekt før gjennomsnittsberegningen. Avsetning til og uttak fra fondet må henholdsvis trekkes fra og legges til årets gjennomsnittsberegnete inntekt.

R-6-8.5 Reindrifftsfradrag

Reindrifftsfradraget skal redusere positiv inntekt etter at gjennomsnittsberegningen er foretatt, og etter eventuell avsetning til /inntektsføring fra avviklings- og omstillingsfond.

R-6-8.6 Underskudd

Når det før gjennomsnittsfastsetting er startet opp, fremkommer et underskudd i reindrifftvirksomheten som overføres eller fremføres til fradrag i annen inntekt skattyteren har, skal årsinntekten for vedkommende år settes til kr 0 ved gjennomsnittsberegningen for senere år, jf. sktl. § 14-82 første ledd bokstav a siste punktum.

Underskudd etter at gjennomsnittsberegning er påbegynt, inngår i gjennomsnittsberegningen med det faktiske beløpet. Dersom det etter gjennomsnittsberegning også fremkommer en negativ inntekt, er det denne som utgjør underskuddet fra reindrifften dette året, og som skal overføres til skattemeldingen for beregning av alminnelig inntekt.

R-6-8.7 Salg av reindrifftvirksomhet

Ved realisasjon av reindrifftvirksomhet skal gjennomsnittsfastsettingen avbrytes hos overdrageren. Dette gjelder i prinsippet også ved overdragelse til arveberettigede, med mindre det foreligger et gavesalg. Om avbrudd av gjennomsnittsfastsetting, se [pkt. 8.14](#).

Om oppstart av gjennomsnittsfastsetting hos kjøperen, se [pkt. 8.1](#).

R-6-8.8 Overdragelse av reindrifftvirksomhet ved gave eller gavesalg

Ved overdragelse av hele reindrifftvirksomheten ved gave eller gavesalg, skal gjennomsnittsfastsettingen videreføres hos den/de som overtar virksomheten, se sktl. § 9-7 tredje ledd annet punktum, jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum.

R-6-8.9 Overtakelse av reindrifftvirksomhet etter dødsfall

Gjennomsnittsfastsettingen videreføres også om virksomheten overtas udelte av enearving eller av gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller av dødsbo, se sktl. § 9-7 første ledd. Tilsvarende gjelder for arving som overtar virksomheten ved utlodning fra dødsbo, jf. sktl. § 9-7 annet ledd.

R-6-8.10 Inngåelse av ekteskap mellom reieiere

R-6-8.10.1 Skatlegging etter reglene om felles bedrift

Hvis to reieiere som hver for seg driver gjennomsnittsfastsatt reindrifftvirksomhet inngår ekteskap med hverandre og slår sammen virksomhetene til én virksomhet, skal foregående års inntekter slås sammen ved beregningen av gjennomsnittsinntekten for den felles virksomheten fra og med det første året de skatlegges som ektefeller.

R-6-8.10.2 Etablering av selskap med deltakerfastsetting

Hvis to reieiere som inngår ekteskap med hverandre velger å registrere virksomheten som et selskap med deltakerfastsetting og inngår selskapsavtale, jf. sktl. § 10-48 og FSFIN § 10-48-1, opphører de tidligere enkeltpersonforetakene. Sktl. § 14-82 tredje ledd om endring av fastsettingen gjelder tilsvarende, se [pkt. 8.14](#).

R-6-8.11 Endring av fastsetting

Endring av fastsetting, både når den er til gunst og når den er til ugunst for skattyteren, får bare betydning for gjennomsnittsberegningen dersom den er vedtatt før skatteoppgjøret for det påfølgende inntektsåret er sendt skattyteren. Senere endringer av fastsatt årsinntekt tilregnes i sin helhet det inntektsåret den enkelte endringen gjelder, uten at endringen får konsekvenser for gjennomsnittsberegningen for dette eller senere inntektsår. Se sktl. § 14-82 første ledd bokstav c.

R-6-8.12 Opphør

Dersom skattyteren i inntektsåret har opphørt med virksomheten, herunder gått konkurs, avbrytes gjennomsnittsfastsettingen. Gjennomsnittsfastsetting foretas ikke for opphørsåret. Det samme gjelder ved dødsfall hvis virksomheten ikke videreføres, se [pkt. 8.9](#).

R-6-8.13 Flytting til annen kommune

Gjennomsnittsfastsettingen fortsetter selv om skattyteren på grunn av flytting skattlegges for reindriftsinntekten i annen kommune enn tidligere.

R-6-8.14 Avbrudd av gjennomsnittsfastsetting

Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsfastsettingen viser seg at gjennomsnittsinntekten i det siste eller nest siste året avviker mer enn 10 % fra det beløpet årsinntekten utgjorde, legges årsinntekten til grunn for inntektsfastsettingen gjennom endring av fastsettingen for vedkommende inntektsår, jf. sktl. § 14-82 tredje ledd.

Skattemyndighetene gjennomfører endringen av eget tiltak, jf. sktfvl. § 12-1 tredje ledd bokstav b.

R-6-9 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond)**R-6-9.1 Hvem kan avsette****R-6-9.1.1 Generelt**

Skattytere som utøver reindriftsvirksomhet, kan sette av til avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond) når visse vilkår er oppfylt, jf. sktl. § 8-3, se nedenfor.

Det gis fradrag i inntekten det året avsetning foretas.

R-6-9.1.2 Ektefeller

Begge ektefeller i felles bedrift kan sette av til reineierfond.

R-6-9.1.3 Deltakere i selskap med deltakerfastsetting

I selskap med deltakerfastsetting er det den enkelte deltaker som kan avsette til avviklings- og omstillingsfond for reineiere. Hvorvidt vilkåret om reduksjon av beholdningen er oppfylt, må imidlertid måles hos selskapet.

R-6-9.2 Vilkår for å sette av**R-6-9.2.1 Generelt**

Avsetningsadgangen til reineierfond er betinget av at beholdningen av rein (antall voksne dyr og kalver) per 31. desember i inntektsåret er redusert med minst en tredjedel i forhold til beholdningen per 1. januar, og at reduksjonen skyldes:

- tap av dyr
- salg av dyr til slakt og/eller
- salg av livdyr

Reduksjon av beholdning som skyldes salg av livdyr, regnes bare med dersom områdestyret som er oppnevnt etter reindriftsloven, skriftlig har gitt erklæring om at salget vil fremme nødvendig omstilling i reindriftnæringen. Dette kan ikke overprøves av skattemyndighetene. Se sktl. § 8-3 første ledd.

Reduksjon av beholdningen som skyldes at dyr er overført som gave/arveforskudd skal ikke tas i betraktning ved vurdering av avsetningsadgangen, dersom det ikke foretas uttaksbeskatning. Skattyteren kan sette av hvert år vilkårene er oppfylt. Det er ingen øvre grense for antall år det kan foretas avsetninger.

R-6-9.2.2 *Flere kommuner*

Dersom skattyter er skattepliktig for reindrift til flere kommuner, er det samlet beholdning i alle kommuner som legges til grunn for vurderingen.

R-6-9.2.3 *Barn*

Når barns inntekt av reindrift skattlegges hos foreldrene, skal barnets beholdning av rein per 1. januar og 31. desember i inntektsåret være med ved vurdering av reduksjonen.

R-6-9.3 *Avsetningsgrunnlaget*

R-6-9.3.1 *Generelt*

Grunnlaget for beregning av maksimal avsetning til reieierfond er årets inntekt av reindriftsvirksomhet i alle kommuner, eventuelt etter gjennomsnittsberegning, men før reindrifftsfradrag. Inntekten regnes etter fradrag for årets underskudd i reindrifsvirksomhet i andre kommuner og fradrag for tidligere års fremførbare underskudd uansett hvordan dette er oppstått (bortsett fra underskudd ved drift av våningshus på gårdsbruk). Gjeldsrenter mv. og andre beløp som føres direkte i skattemeldingen, skal derimot ikke redusere beregningsgrunnlaget.

Tidligere års avsetning til reieierfond som tillegges i årets inntekt, skal ikke tas med i avsetningsgrunnlaget. Det samme gjelder renter av reieierfond som behandles på samme måte som selve reieierfondet.

Skattepliktige sykepenger og dagpenger under arbeidsløyse skal heller ikke tas med i beregningsgrunnlaget.

R-6-9.3.2 *Dødsfall*

Det kan ikke settes av til reieierfond i avdødes navn for dødsåret. Dødsbo, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller enarving som overtar avdødes reindrifsvirksomhet udelte, kan ta med avdødes inntekt av reindrift i sitt avsetningsgrunnlag, jf. sktl. § 8-3 syvende ledd annet punktum.

Om behandling av innstående på fondskonto ved dødsfall, se [pkt. 9.9.4](#).

R-6-9.3.3 *Ektefeller*

Hvis bare en av ektefellene (hovedutøver) krever avsetning til reieierfond, kan inntekt av felles bedrift tas med i avsetningsgrunnlaget før noen del overføres til særskilt fastsetting hos den andre ektefellen. Har ektefellene registrert virksomheten som et selskap med deltakerfastsetting og inngått selskapsavtale, kan ikke begge ektefellenes andel av selskapsinntekten tas med i avsetningsgrunnlaget hos den ene. Hver av dem anses i et slikt tilfelle som separate selskapsdeltakere, se [pkt. 9.1.3](#).

R-6-9.3.4 *Barn*

Barns inntekt av reindrift som skattlegges hos foreldrene, tas med i avsetningsgrunnlaget.

R-6-9.4 *Avsetningens størrelse*

R-6-9.4.1 *Minstegrense*

Den årlige avsetningen må utgjøre minst kr 30 000, jf. sktl. § 8-3 annet ledd siste punktum. Krever begge ektefellene avsetning, gjelder minstegrensen for hver av dem.

R-6-9.4.2 *Maksimumsgrense*

Avsetningsbeløpet det enkelte år må ikke være mer enn 80 % av avsetningsgrunnlaget, jf. sktl. § 8-3 annet ledd første punktum.

Krever begge ektefellene avsetning til reieierfond, gjelder maksimumsgrensen for hver av dem.

R-6-9.5 *Krav om avsetning*

Krav om fradrag for avsetning må fremsettes i skattemeldingen.

R-6-9.6 Deponering i bank

Skattyteren må innen fristen for levering av skattemelding sette avsetningsbeløpet inn på særskilt konto i innenlandsk bank, jf. sktl. § 8-3 tredje ledd. Som vedlegg til skattemeldingen må det følge bekreftelse fra banken om innbetalingen med erklæring om at enhver bevegelse på kontoen eller bruk av kontoen som sikkerhet for gjeld, vil bli meddelt skattemyndighetene.

Dersom det ved kontroll fra skattemyndighetene avdekkes at deponering i bank ikke er foretatt og forholdet anses unnskyldelig, bør skattyteren gis en kort frist for å ordne dette, f.eks. 14 dager. Samtidig må skattyteren gjøres oppmerksom på at erklæring om deponering for senere år må vedlegges skattemeldingen uoppfordret. Blir ikke beløpet deponert, gis det ikke fradrag for avsetning.

R-6-9.7 Flere kommuner

Har skattyteren inntekt av reindrift i flere kommuner, skal fradraget for avsetningen fordeles i forhold til alminnelig inntekt i hver kommune.

R-6-9.8 Økning av avsetning

Har skattyteren avsatt maksimalt til reineriefond ved fastsettingen av skattegrunnlaget, kan skattyteren kreve økt avsetning dersom inntektstillegg ved endring av fastsetting medfører at avsetningen kan økes med minst kr 5 000, jf. sktl. § 8-3 fjerde ledd. Skattemyndighetene kan gi en kort frist til å sette det økte avsetningsbeløpet inn i bank.

R-6-9.9 Skattlegging**R-6-9.9.1 Uttak**

Beløp som det er gitt fradrag for etter bestemmelsene omtalt ovenfor, skal skattyter inntektsføre ved fastsettingen for det eller de år innestående midler på vedkommende bankkonto heves, jf. sktl. § 8-3 femte ledd. Hevet beløp skal ikke tas med i årsinntekt som gjennomsnittsberegnes, og kan ikke danne grunnlag for ny avsetning det året det hevdede beløpet skattlegges, jf. sktl. § 8-3 sjette ledd. Skattyteren anses å ha disponert over fondsmidlene i samme rekkefølge som avsetning er foretatt.

Uttaket inngår i grunnlaget for beregning av personinntekt etter foretaksmodellen. Dette gjelder likevel ikke for uttak som skjer etter at skattyter har sluttet å drive virksomheten.

R-6-9.9.2 Sikkerhet for gjeld

Blir avsatte fondsmidler stilt som sikkerhet for gjeld, likestilles det med uttak, jf. sktl. § 8-3 femte ledd fjerde punktum.

R-6-9.9.3 Renter

Rentebeløp som godskrives den særskilte avsetningskontoen, skattlegges ikke i opptjeningsåret, men behandles helt ut som avsetningsmidler og ikke som renter, jf. sktl. § 8-3 femte ledd tredje punktum. Renter på avsetning påløpt etter at virksomheten er opphørt, anses ikke innvunnet i virksomhet, jf. sktl. § 12-10. Det skal således ikke beregnes personinntekt på renter som opptjenes fra det tidspunktet reindriftsvirksomheten reelt sett opphørte og frem til uttaket av rentene.

R-6-9.9.4 Dødsfall

Står det ved skattyterens død avsatte midler på fondskontoen, skal disse inntektsføres i dødsåret, jf. sktl. § 8-3 syvende ledd første punktum. Skattyterens dødsbo, samt gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller enearving som udelt overtar reindriftsvirksomheten, kan la avsatte fondsbeløp bli stående ubeskattet på samme vilkår som for avdøde.

R-6-9.9.5 Konkurs

Går skattyteren konkurs og det står avsatte midler på fondskontoen, skal disse inntektsføres det året konkursen åpnes, jf. sktl. § 8-3 åttende ledd.

R-6-9.9.6 Frist for skattlegging

Avsatte midler skattlegges senest ved fastsettingen for det syvende året etter at det ble gitt fradrag for beløpet, jf. sktl. § 8-3 femte ledd annet punktum. Opptjente renter som er godskrevet kontoen, skattlegges senest det syvende året etter opptjeningsåret, se sktl. § 8-3 femte ledd tredje punktum, jf. pkt. 9.9.3.

R-6-9.9.7 Flere kommuner

Har skattyteren inntekt i flere kommuner, skal inntektsført beløp fordeles i forhold til alminnelig inntekt i hver kommune, jf. sktl. § 8-3 femte ledd og § 6-90 annet ledd.

R-6-10 Reindrifftsfradrag**R-6-10.1 Generelt**

Det skal gis reindrifftsfradrag i alminnelig inntekt til skattytere som har drevet reindrifft i over halvparten av inntektsåret, jf. sktl. § 8-1 sjettede ledd.

Fradragnet utgjør inntil kr 93 000 tillagt 38 % av inntekt i reindrifftsvirksomhet som overstiger kr 93 000, opp til et maksimalt fradrag på kr 195 000 per skattyter.

Etter dette vil fradragnet bli som følger:

Virksomhetsinntekt kr 0 til kr 93 000	Inntektsfradrag er lik virksomhetsinntekten
Virksomhetsinntekt kr 93 000 til kr 361 421	Inntektsfradrag kr 93 000 plus 38 % av virksomhetsinntekt over kr 93 000
Virksomhetsinntekt kr 361 421 eller høyere	Inntektsfradrag kr 195 000

Reindrifftsfradrag, jordbruksfradrag og fradrag i inntekt fra skiferproduksjon kan til sammen ikke overskride kr 195 000, jf. sktl. § 8-1 åttende ledd.

Reindrifftsfradragnet kan bare gis i positiv inntekt. Fradragnet kan således ikke være større enn nettoinntekten av reindrifften. Reindrifftsfradragnet skal ikke redusere beregnet personinntekt.

Personer som deler inntekten fra samme virksomhet mellom seg, skal dele fradragnet forholdsmessig, jf. sktl. § 8-1 sjettede ledd fjerde punktum. Foruten ektefeller med felles bedrift, vil dette gjelde for deltakere i selskap med deltakerfastsetting, herunder ektefeller som har registrert foretaket som et selskap med deltakerfastsetting og oppfyller vilkårene i FSFIN § 10-48-1.

Ingen kan få mer enn ett reindrifftsfradrag. Det er bare personlige reineiere som kan få fradragnet, herunder deltakere i selskap med deltakerfastsetting som driver reindrifftsvirksomhet. Tilfeller der reinen er eid av et selskap/sammenslutning som er et eget skattesubjekt, faller utenfor ordningen.

Ektefeller (som ikke skattlegges hver for seg) har til sammen bare krav på ett fradrag, jf. sktl. § 8-1 sjettede ledd femte punktum. Dette gjelder også om ektefellene driver virksomheter hver for seg.

R-6-10.2 Krav til utøvelse av virksomhet

For å få reindrifftsfradrag er det en forutsetning at skattyteren driver reindrifftsvirksomhet i over halvparten av inntektsåret, jf. sktl. § 8-1 sjettede ledd tredje punktum. Det er ikke noe vilkår at skattyteren selv deltar aktivt i reindrifftsvirksomheten. Det er heller ikke noe krav at reindrifften skal være skattyters hovedbeskjeftigelse.

Om hva som anses som virksomhet, se emnet «**Virksomhet – allment**».

R-6-10.3 Inntekter som gir rett til reindrifftsfradrag

Grunnlaget for reindrifftsfradragnet er netto virksomhetsinntekt etter fradrag for alle driftskostnader, og etter eventuelt fradrag for avsetning til, eller tillegg for uttak fra, avviklings- og omstillingsfond for reineiere. Dersom inntekten er gjennomsnittsberegnet, legges denne til grunn.

Om hvilke inntekter som inngår i gjennomsnittsberegningen, se pkt. 8.2.

R-6-10.4 Flere kommuner

Reindrifftsfradraget gis i den kommunen der reindrifftsinntekten er skattepliktig.

R-7 Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser

- Sktl. § 5-11, § 6-1, § 6-13 og § 6-44
- FSVIN § 5-15-5 tiende og ellefte ledd og § 6-44

R-7-1 Generelt om fradrag og arbeidsgivers dekning av reisekostnader

Det gis fradrag for daglig reise mellom hjem og arbeidssted (arbeidsreiser), jf. sktl. § 6-44. Kostnader til reise mellom hjem og arbeidssted anses i utgangspunktet som privatkostnader. Dette betyr at arbeidsgivers dekning av slike kostnader skal behandles etter bruttometoden, dvs. at kostnaddekningen anses som lønn for arbeidstakeren, som så må kreve avstandsfradrag på vanlig måte.

Skattytere som regelmessig bor utenfor hjemmet (pendlere) kan ha krav på fradrag for merkostnader i denne forbindelse, jf. sktl. § 6-13. Slike kostnader føres i skattemeldingen, både for virksomhetsutøvere og lønnstakere. Kostnadene inngår ikke i minstefradraget. Arbeidsgivers dekning av slike kostnader, kan være skattefri etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav q. Nærmere om dette, se emnet «**Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet**», pkt. 11.2.

Kostnader til reiser som foretas av hensyn til yrket (yrkesreise) er fradragsberettiget som kostnader for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Hvis skattyter på yrkesreise overnatter utenfor sitt hjem, har han rett til fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet etter sktl. § 6-13. Fradragsretten for yrkesreiser gjelder både for virksomhetsutøvere og lønnstakere. For virksomhetsutøvere anses kostnader til yrkesreise som virksomhetskostnader, og skal føres i regnskapet. For lønnstakere inngår kostnadene til selve befordringen i minstefradraget. Kostnadene til kost og losji på reiser med overnatting, samt eventuelle kostnader til besøksreiser under yrkesoppholdet, er fradragsberettiget etter sktl. § 6-13, og inngår derfor ikke i minstefradraget, se sktl. § 6-30 første ledd siste punktum. Arbeidsgivers dekning av kostnader til yrkesreiser behandles etter nettometoden for den del av dekningen som oppfyller kravene til fritak for forskuddstrekk og skatteplikt etter satsforskriften.

For kostnader til arbeidsreiser og besøksreiser, gis det bare fradrag for den delen av kostnadene som overstiger kr 14 400, og det gis ikke fradrag for beløp som overstiger kr 97 000 i året, jf. sktl. § 6-44.

For yrkesreiser gjelder ingen slike beløpsbegrensninger. Reglene om fastsetting av fradragets størrelse er også ulike for arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser.

Ved den skattemessige behandlingen vil det etter dette være nødvendig å skille mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser. I dette emnet behandles skillet mellom de ulike typene reiser. Hvilke kostnader som er fradragsberettiget ved de ulike typene reiser, er behandlet andre steder, se særlig emnene om merkostnader, emnet «**Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)**» og emnet «**Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.**», pkt. 13.2. Om fradrag for yrkesreise med bil og behandling av bilgodtgjørelse på yrkesreiser, se emnet «**Bil – privat bruk**».

FSVIN § 6-44 B har regler om klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise. Ved reiser med overnatting må den skattemessige klassifiseringen av kostnadene til selve reisen (transporten) og kostnadene til opphold (kost og losji), som utgangspunkt vurderes hver for seg. Ofte vil klassifiseringen av transporten og oppholdet være lik, men klassifiseringen av

oppholdet (pendleropphold eller yrkesopphold) gjelder ikke uten videre for klassifiseringen av reisen (arbeidsreise, besøksreise eller yrkesreise).

Andre typer reiser og opphold kan også ha skattemessig betydning, men dette behandles ikke her. Dette gjelder for eksempel

- flyttereiser. Om fradrag for slike kostnader, se emnet «[Flyttekostnader](#)»
- reiser i forbindelse med utdanning. Om eventuelt fradrag for slike kostnader, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)»
- reiser i forbindelse med velferdstiltak, se emnet «[Velferdstiltak](#)»
- reiser for å bringe barn til og fra barnehage, se emnet «[Foreldrefradrag](#)»
- reiser i forbindelse med sykdom, se emnet «[Særfradrag – sykdom eller svakhet](#)»
- reiser i forbindelse med representasjonsformål, se emnet «[Representasjon](#)»
- reiser som ikke har tilstrekkelig sammenheng med inntektsgivende aktivitet til at det er fradragrett og hvor det heller ikke er særregler som gir rett til fradrag, f.eks. feriereiser.

Om fordel når arbeidsgiver yter fri reise, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 6.36.

R-7-2 Klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise

R-7-2.1 Reglens anvendelsesområde

Reglene om grensen mellom arbeidsreiser og yrkesreiser i FSFIN § 6-44-10 flg., gjelder for alle som reiser uten overnatting mellom bolig og arbeidssted. Reglene gjelder også for reise mellom pendlerbolig og arbeidssted. Reglene gjelder både for lønnstakere og næringsdrivende.

Reglene gjelder selv om skattyteren har flere slike reiser per dag. Videre gjelder reglene uavhengig av hvor lang reisen er. Eksempelvis gjelder reglene ved daglig reise tur/retur med fly mellom bolig i Oslo og arbeidssted i Bergen.

R-7-2.2 Valgrett

I utgangspunktet kan skattyteren ikke velge hvordan reisen skal klassifiseres. Skattyteren kan likevel velge å omklassifisere den første og siste reisen mellom hjemmet og pendlerbolig fra yrkesreise til besøksreise når skattyter selv dekker kostnadene. Velger skattyter å anse reisen som besøksreise, inngår ikke kostnadene i minstefradraget.

R-7-2.3 Utbetalt godtgjørelse ikke avgjørende for klassifisering av reisen

At det er utbetalt godtgjørelse for bruk av bil til vedkommende reise, kan ikke tillegges vekt ved avgjørelsen av hvorvidt den enkelte reisen til det daglige arbeidsstedet er arbeidsreise eller yrkesreise. Grensedragningen får direkte betydning for hvordan godtgjørelsen skal behandles ved inntektsfastsettingen (og ved den forutgående trekkberegning og lønnsrapportering).

R-7-2.4 Generelt om arbeidsreiser

Følgende reiser uten overnatting utenfor boligen mv. skal som hovedregel behandles som arbeidsreiser, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstavene a til c:

- Reise mellom bolig og fast arbeidssted.
- Reise mellom faste arbeidssteder. Dette gjelder både når de faste arbeidsstedene er i samme arbeidsforhold/virksomhet og når de er i forskjellige arbeidsforhold/virksomheter.
- Reise mellom hjem eller arbeidssted og undervisningssted hvor det ytes undervisning etter introduksjonsloven. Dette gjelder uavhengig av om arbeidsstedet anses som fast.

Om hva som er fast arbeidssted, se [pkt. 2.8](#).

R-7-2.5 Generelt om yrkesreiser

Følgende reiser skal som hovedregel behandles som yrkesreiser:

- Reise mellom bolig og ikke-fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav a
- Reise mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav b
- Reise mellom ikke-faste arbeidssteder (dette følger motsetningsvis av FSFIN § 6-44-12 bokstav b)
- Reise med overnatting utenfor boligen, når overnattingen skjer av hensyn til arbeidet, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c. Besøksreiser til hjemmet anses derimot ikke som yrkesreise. Se nærmere [pkt. 2.9](#)

- Reise der stortingsrepresentant av hensyn til stortingsvervet må bo utenfor hjemmet, herunder besøksreiser til hjemmet, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav d.
- Reise mellom bolig og fast arbeidssted før skattyteren påbegynner en yrkesreise, se FSFIN § 6-44-13 bokstav e. Dette gjelder såfremt
 - skattyteren oppholder seg kort tid på det faste arbeidsstedet og
 - ikke utfører alminnelig arbeid under oppholdetDet samme gjelder for returreisen. Nærmere om vilkårene, se [pkt. 2.10](#)
- Reise mellom bolig og fast arbeidssted når arbeidet regelmessig gjør det påkrevd å frakte arbeidsutstyr, varer og lignende med bil, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav f. Om at det ikke gis fradrag for kostutgifter i slike tilfeller, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)».
- Reise ved tilkallinger utenom ordinær arbeidstid, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav g. Se nærmere [pkt. 2.12](#)
- Reise mellom arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller i utlandet og et oppmøtested for transport dit, se FSFIN § 6-44-13 bokstav h, jf. § 6-44-11 første ledd bokstav e. Se nærmere [pkt. 2.8.5](#).

R-7-2.6 *Nærmere om hva som er bolig*

Reglene om klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise omfatter bl.a. reiser med henholdsvis utgangspunkt og sluttspunkt i skattyterens bolig. Bolig er i denne sammenheng den boligen skattyteren faktisk overnatter i før eller etter reisen. Normalt vil det enten være

- hjemmet (skattemessig bosted),
- overnattingssted ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, herunder pendlerbolig, eller
- overnattingssted på yrkesreise mv., f.eks. hotell eller brakke.

Reglene om arbeidsreiser gjelder unntaksvis for reiser fra/til annen bolig, f.eks. fritidsbolig eller bolig på studiested. Slike reiser kan i visse tilfeller gi rett til fradrag etter reglene for daglig reise mellom bolig og fast arbeidssted. (Det kan imidlertid i slike tilfeller være særregler for hvilken reisestrekning som skal legges til grunn, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)».)

R-7-2.7 *Nærmere om arbeidssted*

Arbeidssted er et sted hvor skattyteren faktisk utfører arbeid eller er til stede i arbeidstiden. Et arbeidssted kan være fast eller ikke fast, jf. nedenfor. Det er ikke noe krav at skattyteren selv (for næringsdrivende) eller arbeidsgiveren (for arbeidstakere) har noen rettslig tilknytning til arbeidsstedet ved å eie eller leie det.

Innenfor det som defineres som ett arbeidssted, vil forflytninger mellom steder hvor arbeidet utføres, ikke regnes som arbeidsreise. Foregår arbeidet over et stort område, for eksempel en veistrekning, innenfor et fabrikkområde eller en skog, må det vurderes konkret om dette skal anses som ett arbeidssted eller flere arbeidssteder i forhold til disse reglene. Tilsvarende gjelder hvis det stedet hvor arbeidet utføres flytter seg, f.eks. ved anlegg av kraftledning eller asfaltering av vei.

Om mobilt arbeidssted, se [pkt. 2.8.8](#).

Om når et oppmøtested hvor det ikke utføres arbeid, likestilles med fast arbeidssted, se nedenfor.

R-7-2.8 *Skillet mellom fast og ikke-fast arbeidssted*

R-7-2.8.1 *Generelt*

Ved klassifiseringen av reisen vil det ofte ha avgjørende betydning om skattyters arbeidssted er fast eller ikke-fast. Som fast arbeidssted anses, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstavene a til d,

- sted hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid. Har skattyter flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold, anses han normalt å utføre sitt arbeid på det stedet hvor han tilbringer det meste av arbeidstiden i en kalendermåned (bokstav a)
- sted hvor skattyter ikke normalt utfører sitt arbeid, men som for skattyter er det samme i en periode på mer enn to uker (bokstav b)

- oppmøtested for tildeling av og/eller forberedelse til arbeid når oppmøtestedet er det samme i en periode på mer enn to uker (bokstav c)
- oppmøtested for transport til eller fra arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller i utlandet (bokstav d).

Vurderingen av om det foreligger et fast arbeidssted foretas for hvert enkelt arbeidsforhold, jf. FSFIN § 6-44-11 annet ledd. Som arbeidsforhold anses i denne forbindelsen også en virksomhet eller en annen inntektsgivende aktivitet.

Med ikke-fast arbeidssted menes, jf. FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstavene a til c,

- arbeidssted eller oppmøtested som ikke er nevnt ovenfor (bokstav a),
- særskilt sted for møte, kurs og lignende der skattyter er deltaker (bokstav b), eller
- sted hvor skattyter ikke arbeider mer enn 10 dager i inntektsåret. Det foretas en selvstendig vurdering for hvert arbeidsforhold (bokstav c).

R-7-2.8.2 *Nærmere om sted hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid*

Som fast arbeidssted anses det stedet hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a. Dette vurderes isolert for hvert arbeidsforhold. Det skal særlig legges vekt på om skattyters arbeid på stedet skjer regelmessig og med en viss hyppighet i forhold til omfanget av arbeidsforholdet.

Har skattyter i ett og samme arbeidsforhold bare ett arbeidssted, vil dette være det faste arbeidsstedet. Dette gjelder som utgangspunkt selv om skattyter er der sjelden, uregelmessig og/eller mindre enn en halv dag, f.eks. fordi det er et bierverv eller skattyteren har deltidsjobb. Hvis skattyter arbeider mindre enn 10 dager i inntektsåret på det aktuelle arbeidsstedet, skal arbeidsstedet likevel ikke anses som fast, jf. FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav c.

Eksempel

Er en skattyter engasjert (utenfor virksomhet) direkte av en privatperson til å utføre renhold i oppdragsgivers hjem en gang i uken i mer enn 10 uker, skal arbeidsstedet vurderes isolert i forhold til dette arbeidsforholdet. Tilsvarende gjelder hvis skattyter bare er engasjert for å foreta en årlig hovedrengjøring i desember 11 arbeidsdager (ekskl. lørdag) på rad. Oppdragsgivers hjem blir i begge tilfeller skattyterens faste arbeidssted i dette arbeidsforholdet, siden skattyter normalt utfører sitt arbeid hos denne oppdragsgiveren (FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a) og han arbeider der mer enn 10 dager i inntektsåret (FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav c). Dette gjelder uavhengig av om det er bierverv eller hovederverv for skattyteren.

Driver skattyter derimot virksomhet som renholder og arbeidet er utført som et ledd i denne virksomheten, vil skattyteren rent faktisk ha flere arbeidssteder i virksomheten. I eksemplet med rengjøring én gang i uken vil oppdragsgivers hjem ikke være fast arbeidssted. Derimot vil oppdragsgivers hjem være fast arbeidssted i eksemplet med hovedrengjøring, siden arbeidsstedet er det samme i mer enn to uker, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav b.

R-7-2.8.3 *Flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold (kalendermånedregelen)*

Hvis skattyter normalt utfører sitt arbeid på flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold, se pkt. 2.8.2, skal likevel bare det arbeidsstedet hvor det meste av arbeidstiden tilbringes i den enkelte kalendermåned som nevnt i sktbl. § 511 første ledd, anses å være det arbeidsstedet hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid i denne kalendermåned, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a tredje punktum. Det må foretas en konkret vurdering av hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid, hvor f.eks. arbeidets varighet og avtalsregulering, vil være momenter av betydning. I den utstrekning skattyter har to arbeidssteder han normalt utfører sitt arbeid i samme arbeidsforhold, vil det stedet hvor han tilbringer det meste av arbeidstiden i en kalendermåned være vedkommendes faste arbeidssted aktuelle måned. Ved vurderingen skal det legges vekt på om arbeidssituasjonen har preg av å være forutsigbar og planmessig. Denne bestemmelsen (kalendermånedregelen) får ikke anvendelse hvis arbeidsstedene er i forskjellige arbeidsforhold. Selv om det er samme arbeidsforhold, får den heller ikke anvendelse hvis de andre arbeidsstedene anses som faste arbeidssteder etter andre regler enn FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a første og annet punktum, f.eks. to-ukersregelen i bokstav b.

Etter FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a kan skattyter således bare ha ett fast arbeidssted i samme kalendermåned i samme arbeidsforhold. Arbeider skattyteren tilnærmet like mye

på hvert av arbeidsstedene i samme kalendermåned, må det gjøres en totalvurdering av hvilket av arbeidsstedene som er det faste. Ved denne vurderingen skal det blant annet legges vekt på

- hvor de mest sentrale funksjoner utføres
- hvor det er flest medarbeidere
- hvor ledelsen befinner seg
- hvor administrasjonen er plassert
- hvilket sted som har kortest vei fra skattyterens bolig

Ingen av momentene er alene avgjørende.

Denne vurderingen må i prinsippet foretas særskilt for hver kalendermåned i samme arbeidsforhold.

Skattyter kan i tillegg til et fast arbeidssted der han normalt utfører sitt arbeid (kalendermånedssregelen), også samtidig ha et annet fast arbeidssted etter andre regler i samme arbeidsforhold/virksomhet (sted for arbeid eller oppmøte etter toukersregelen, se FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav b og c).

Unntaksvis kan skattyter ha så mange arbeidssteder innenfor samme kalendermåned at ingen av dem kan utpekes som det arbeidsstedet hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid. Dette kan gjelde f.eks. for landbruksvikarer som stadig arbeider på forskjellige gårdsbruk eller hjemmehjelp/hjemmesykepleiere som arbeider i forskjellige hjem.

Om sokkelarbeidere, se emnet «[Sokkelarbeidere](#)», pkt. 2.3.

Hvorvidt direkte reise mellom bolig og de forskjellige arbeidsstedene er arbeidsreise, må avgjøres for hver enkelt reise og vil avhenge av om arbeidsstedet vedkommende dag kan anses som fast arbeidssted.

R-7-2.8.4 *Nærmere om hva som er samme arbeidsforhold*

Spørsmålet om hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid skal vurderes isolert i forhold til hvert enkelt arbeidsforhold, jf. FSFIN § 6-44-11 annet ledd. I utgangspunktet vil arbeid for samme arbeidsgiver være ett arbeidsforhold. Unntaksvis kan en skattyter for samme arbeidsgiver ha to eller flere arbeidsforhold. For eksempel kan en kommuneansatt, som både har arbeid i fast stilling og verv som bystyremedlem, anses å ha to separate arbeidsforhold, selv om det formelt er samme arbeidsgiver. Motsatt forekommer det at en skattyter har flere arbeidsgivere i samme arbeidsforhold. En ansatt i et datterselskap som for en kort periode utfører arbeid av samme type for morselskapet, kan for eksempel anses å utføre arbeidet i samme arbeidsforhold, selv om vedkommende også lønnes av morselskapet. Er det tvil, må det ved vurderingen blant annet legges vekt på følgende momenter:

- Er arbeidet formelt sett utført for samme arbeidsgiver
- Er det aktuelle arbeidet en del av arbeidsavtalen, stillingsinstruksen mv. hos arbeidsgiveren
- Har samme arbeidsgiver instruksjonsmyndighet i forholdet
- Kreves det kompetanse av samme art
- Utføres arbeidet på samme arbeidssted.

Ingen av momentene er alene avgjørende.

Om hva som er samme virksomhet og hva som inngår i virksomheten, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

R-7-2.8.5 *Nærmere om oppmøtested*

Oppmøtested for tildeling av og/eller forberedelse til arbeid skal regnes som fast arbeidssted når oppmøtestedet er det samme i en periode på mer enn to uker, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav c. Oppmøtested er et sted der skattyter ikke utfører selve arbeidet, men der han eller hun møter f.eks. for å få tildelt arbeidsoppdrag, forbereder seg til arbeidsoppdrag, henter verktøy eller påbegynner arbeidet på mobilt arbeidssted. Oppmøtested kan f.eks. være arbeidsgiverens kontor, foretakets lager mv. Det kan også være et sted som foretaket ikke disponerer, f.eks. sted for foretakets oppdragsgiver mv.

Oppmøtested for videretransport til sokkelinnretning, fartøy eller utlandet, regnes også som fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav d. Dette er f.eks. et sted hvor skattyter møter opp og hvor videretransporten besørges av arbeidsgiver/oppdragsgiver.

Regnes oppmøtestedet som et fast arbeidssted, vil reisen mellom bolig og oppmøtestedet som hovedregel være en arbeidsreise, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstav a. Unntaksvis kan denne

reisen være en yrkesreise. Dette vil være aktuelt hvis reisen faller inn under et av alternativene i FSFIN § 6-44-13 bokstavene e til g, se [pkt. 2.10](#), [pkt. 2.11](#) og [pkt. 2.12](#). Reisen mellom boligen og oppmøtestedet kan også være en besøksreise. Om den særlige bestemmelsen i FSFIN § 6-44-13 bokstav d om at besøksreiser alltid skal anses som yrkesreiser for stortingsrepresentanter som av hensyn til vervet må bo utenfor hjemmet, se [pkt. 2.5](#), [pkt. 5.23](#) og emnet «[Stortingsrepresentanter mv.](#)».

Hvis det stedet hvor arbeidet utføres er et fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstavene a og b, skal viderereisen mellom oppmøtestedet og det stedet hvor arbeidet utføres, som utgangspunkt anses som en arbeidsreise, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstav b. Etter omstendighetene kan viderereisen til et fast arbeidssted være en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13. Dette gjelder for eksempel hvor skattyter av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c. (Besøksreise til hjemmet anses imidlertid ikke som yrkesreise.) Reisen mellom oppmøtestedet for transport og fast arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller til arbeidssted i utlandet, anses alltid som yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav h. Dette gjelder selv om skattyter ikke overnatter på sokkelinnretningen mv.

Viderereise fra et oppmøtested som er fast arbeidssted til et arbeidssted som ikke er fast, skal anses som en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav b.

Er oppmøtestedet et ikke-fast arbeidssted, og viderereisen skjer til et fast arbeidssted, skal reisen mellom oppmøtestedet og det faste arbeidsstedet som utgangspunkt anses som en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav b. Reiseavstanden mellom bolig og direkte til det faste arbeidsstedet skal imidlertid ikke som arbeidsreise, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstav a. Dette betyr at det bare vil være en eventuell merreise ved å reise innom oppmøtestedet som regnes som yrkesreise.

Er oppmøtestedet overhodet ikke et arbeidssted, ses det helt bort fra oppmøtestedet ved vurderingen av reisen.

Foretas viderereisen fra det ikke-faste oppmøtestedet til et ikke-fast arbeidssted, regnes hele reisen som yrkesreise.

R-7-2.8.6 *Nærmere om kravet til toukersperiode*

Et arbeidssted hvor skattyteren normalt ikke utfører sitt arbeid, jf. ovenfor, blir et fast arbeidssted i tillegg til andre faste arbeidssteder, såfremt skattyter arbeider der sammenhengende i mer enn to uker, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav b. Tilsvarende gjelder for oppmøtestedet for tildeling av og/eller forberedelse av arbeidsoppdrag, jf. ovenfor og FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav c.

Er toukerskravet oppfylt, vil arbeidsstedet være fast fra første dag, ikke fra den dagen toukerskravet oppfylles. Toukersperioden behøver ikke å ligge innenfor samme kalendermåned.

En sammenhengende periode på mer enn to uker innebærer i utgangspunktet at skattyter arbeider/møter opp på samme sted hver ordinære arbeidsdag i en sammenhengende tidsperiode på minst to uker pluss en dag. Perioden kan regnes fra hvilken som helst ukedag.

Det er tilstrekkelig at skattyter arbeider mer enn 50 % av arbeidstiden i løpet av dagen på arbeidsstedet for at denne dagen skal telle med i toukersperioden.

Fravær én dag for å utføre arbeid et annet sted i samme arbeidsforhold mv., vil avbryte toukersfristen umiddelbart. Fravær fra arbeidet på inntil tre sammenhengende dager, pga. sykdom, ferie, individuell avspasering mv., påvirker imidlertid ikke anvendelsen av toukersgrensen, jf. FSFIN § 6-44-11 fjerde ledd. Fravær på grunn av fridager som er generelle i samfunnet, for vedkommende bransje eller for vedkommende arbeidsgiver, som f.eks. fri på lørdager, helligdager, julaften og i romjulen, regnes ikke med i tredagersperioden. En som har fri lørdag og søndag, anses f.eks. ikke å bryte den sammenhengende perioden om han/hun også tar fri på fredag og mandag. Dette gjelder selv om de øvrige ansatte ellers arbeider ekstraordinært på slike dager, f.eks. for å overholde en frist. Fravær på torsdag og fredag i én uke, og mandag og tirsdag uken etter, regnes som fravær i fire sammenhengende dager.

Ved fravær som avbryter fristen, anvendes toukersregelen særskilt for hver periode før og etter fraværet.

R-7-2.8.7 *Nærmere om særskilt sted for møte, kurs o.l.*

Særskilt sted for møte, kurs o.l. der skattyter er deltaker, anses ikke som fast arbeidssted, se FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav b. Dette gjelder selv om kursstedet ellers ville blitt ansett som fast arbeidssted etter andre regler, for eksempel fordi kurset varer lengre enn to uker, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav b. Regelen gjelder uansett om det er skattyters foretak/skattyters arbeidsgiver som avholder møtet eller kurset, eller om det benyttes eksternt arrangør. Videre gjelder regelen uansett hvor lenge kurset varer.

Utfører skattyter normalt sitt arbeid på kursstedet, møtestedet mv., vil dette bli ansett som fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a. For en kommunestyrerepresentant vil for eksempel møtestedet for kommunestyre være fast arbeidssted, da det er her representanten normalt utfører arbeidet. Dette gjelder med mindre et annet unntak får anvendelse, f.eks. FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav c om at sted hvor skattyteren ikke arbeider mer enn ti dager i inntektsåret skal anses som ikke-fast arbeidssted.

Bestemmelsen i FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav b gjelder heller ikke for personer som ikke er deltakere på kurs, møte mv. Dette kan for eksempel være personer som utelukkende er foredragsholdere eller arrangører.

R-7-2.8.8 *Nærmere om mobilt arbeidssted*

Et mobilt arbeidssted (transportmiddelet) regnes som et ikke-fast arbeidssted ved anvendelse av reglene om arbeidsreiser, jf. FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav a, jf. første ledd. Hvorvidt reise mellom hjem og det mobile arbeidsstedet er en arbeidsreise, må avgjøres etter reglene om reise mellom hjem og oppmøtested, se [pkt. 2.8.5](#).

Med mobilt arbeidssted menes et transportmiddel, i den perioden skattyteren arbeider om bord. Transportmiddelet er arbeidsstedet, uavhengig av hvor det befinner seg. Eksempler på mobilt arbeidssted er bil, tog, fly eller skip som skattyter arbeider om bord på, som f.eks. sjåfør, konduktør, flyger eller øvrig besetning. Hvis skattyter ikke arbeider om bord på transportmiddelet, men bare blir transportert til arbeidsstedet, anses transportmidlet ikke som mobilt arbeidssted. F.eks. anses en losbåt ikke som mobilt arbeidssted for en los, da han ikke utfører arbeid på losbåten. For mannskapet på losbåten, anses losbåten derimot som mobilt arbeidssted. Se for øvrig emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)», [pkt. 3.2](#).

Et transportmiddel tjener ikke som arbeidssted på turer når det benyttes til privat formål for skattyter. Dette gjelder f.eks. en lastebil når denne brukes til kjøring mellom skattyters hjem og oppmøtested, eller et tog når togpersonellet reiser med toget mellom hjem og oppmøtested.

Mobile arbeidsmaskiner, som f.eks. gravemaskiner, mobilkran og asfaltleggingsmaskin, anses ikke som mobilt arbeidssted. Arbeidsstedet er i slike tilfeller det stedet hvor maskinen befinner seg.

Skattemessig anses ikke en person å være på reise mens vedkommende arbeider på et mobilt arbeidssted. Om den skattemessige behandlingen av langtransportsjåfører, se emnet «[Langtransportsjåfører](#)».

På turer hvor skattyter overnatter utenfor hjemmet, må det vurderes om opphold på mobilt arbeidssted mens skattyter arbeider eller hviler skal behandles etter reglene for yrkesopphold eller pendleropphold, se nedenfor. Det samme gjelder om skattyter må overnatte utenfor transportmiddelet på slike turer.

R-7-2.9 *Nærmere om reiser med overnatting*

Som yrkesreise anses reiser hvor skattyter av hensyn til arbeidet må overnatte utenfor hjemmet, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c. Dette gjelder også reisen til overnattingsstedet når et arbeidsopphold starter, og returreisen når arbeidsoppholdet er ferdig. Pendlers besøksreise til hjemmet under arbeidsoppholdet anses ikke som yrkesreise, jf. FSFIN § 6-4-13 bokstav c. Nærmere om avgrensningen mellom yrkesreise og besøksreise, se [pkt. 3](#).

Regelen gjelder tilsvarende hvis skattyter allerede har et overnattingssted ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, for eksempel pendlerbolig, hotell eller brakke, og av hensyn til arbeidet må overnatte utenfor dette overnattingsstedet. Regelen gjelder uavhengig av hvordan overnattingen skjer, enten det f.eks. er på hotell under en yrkesreise, på et rutegående kommunikasjonsmiddel eller på et mobilt arbeidssted.

Det anses normalt som overnatting hvis skattyter er borte fra boligen 5 timer i tidsrommet fra kl. 22 til kl. 06. Det regnes ikke som overnatting dersom vedkommende arbeider i denne tiden og tiden inngår i ordinær arbeidstid. F.eks. vil skiftarbeidere eller nattevakter ikke anses å være på reise med overnatting utenfor hjemmet under nattarbeidet. Også skattytere med lengre sammenhengende opphold på arbeidsplassen inntil to døgn (48 timer) anses i denne sammenhengen ikke å være på reise med overnatting utenfor boligen når oppholdet inngår som en del av den ordinære arbeidstiden. Dette kan f.eks. gjelde sammenhengende vakter for leger, branntjenestemenn og enkelte fergemannskaper.

Yrkesreisen inkluderer reisen fra boligen til overnattingsstedet. Dette gjelder selv om reisen går via det stedet hvor det utføres arbeid under yrkesoppholdet, og selv om dette er et fast arbeidssted. Det samme gjelder reisen fra overnattingsstedet og helt tilbake til boligen.

Daglige reiser mellom overnattingsstedet og arbeidsstedet anses som en isolert reise. Denne reisen vurderes forskjellig avhengig av om arbeidsstedet er fast eller ikke-fast. Er arbeidsstedet fast, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd, skal reisen anses som arbeidsreise. Dette gjelder for eksempel en pendler som reiser mellom pendlerboligen og arbeidsstedet. Er arbeidsstedet ikke-fast, for eksempel hvor skattyter er på tjenestereise som ikke varer lengre enn to uker, anses denne reisen som en yrkesreise.

Eksempel

Skattyter er på et tre ukers oppdrag på et (midlertidig) arbeidssted, som i samsvar med FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav b (toukersregelen) er fast arbeidssted. Skattyter overnatter utenfor hjemmet.

Reisen mellom hjemmet og overnattingsstedet, eventuelt det (midlertidige) faste arbeidsstedet, ved oppstart og avslutning av oppdraget, vil være en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c, sml. HRD i Utv. 1999/14 (Rt. 1999/157). Daglig reise mellom overnattingsstedet og det (midlertidige) faste arbeidsstedet, vil derimot være arbeidsreise etter FSFIN § 6-44-12 bokstav a. (Unntaksvis kan denne reisen anses som en yrkesreise, se FSFIN § 6-44-13 bokstavene e til g.) I tillegg kan skattyter ha yrkesreiser og/eller besøksreiser til hjemmet i løpet av tre-ukersperioden.

R-7-2.10 Nærmere om reise mellom bolig og fast arbeidssted i forbindelse med en viderereise

Hvis skattyter er innom det faste arbeidsstedet før han påbegynner en yrkesreise, kan også reisen mellom boligen og det faste arbeidsstedet på nærmere bestemte vilkår bli ansett som en yrkesreise. Se FSFIN § 6-44-13 bokstav e. Dette gjelder såfremt

- viderereisen er en yrkesreise i samme arbeidsforhold, og
- skattyter oppholder seg i kort tid på det faste arbeidsstedet og ikke utfører alminnelig arbeid på det faste arbeidsstedet. I den grad det utføres arbeid på det faste arbeidsstedet, må aktiviteten ha direkte tilknytning til den påfølgende yrkesreisen i form av f.eks. å hente materiell eller personer.

Det samme gjelder for returreisen.

Det er ikke noe krav at skattyter overnatter utenfor hjemmet på yrkesreisen videre fra det faste arbeidsstedet.

Regelen gjelder ikke hvis viderereisen er en arbeidsreise eller en besøksreise.

For en del yrkesgrupper vil oppmøte før en videre yrkesreise være en del av den daglige og rutinemessige utførelsen av tjenesten (arbeidet). Dette vil for eksempel gjelde for yrkesgrupper der oppmøtestedet er det stedet vedkommende får tildelt arbeidsoppdrag, men hvor det normalt ikke utføres alminnelig arbeid. Slike tilfeller omfattes ikke av regelen. Her vil reisen mellom skattyters bolig og oppmøtestedet derfor i utgangspunktet anses som en arbeidsreise.

Personer som arbeider på sokkelinnretning, må som en del av den rutinemessige utførelsen av tjenesten møte fram på helikopterbasen før transporten til sokkelinnretningen. Tilsvarende vil tilbakereisen alltid skje via helikopterbasen. For disse vil reisen mellom skattyters bolig og oppmøtestedet i utgangspunktet anses som en arbeidsreise/besøksreise. Se også URD 14. januar 2010 (Stavanger tingrett) i Utv. 2010/303. (Retten la til grunn at FSFIN § 6-44-13 bokstav e ikke kunne få anvendelse for reisen mellom hjemmet og oppmøtestedet for arbeidstaker med arbeidssted på sokkelinnretning. Reisene mellom hjemmet og oppmøtestedet skulle derfor

anses som besøksreiser. Da skattyter hadde krevd 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, ble arbeidsgivers dekning skattepliktig.)

R-7-2.11 Nærmere om reiser hvor arbeidsutstyr medbringes

Reise mellom bolig og fast arbeidssted er yrkesreise når arbeidet regelmessig gjør det påkrevd

- å frakte med seg arbeidsutstyr, varer o.l. på reisen og
- at frakten må foretas med bil, f.eks. fordi utstyret, varene mv. er tungt og/eller omfangsrikt, se FSFIN § 6-44-13 bokstav f.

Hensyn som gjør det påkrevd å frakte arbeidsutstyr mv. mellom bolig og arbeidssted, kan være at det ikke er lagringsmuligheter på arbeidsstedet, eller at lagring der er for usikkert med hensyn til tyveri, hærverk mv. Slikt hensyn kan også være at skattyter regelmessig må vedlikeholde utstyret og utfører dette hjemme utenfor arbeidstid. Fare for tyveri av eller hærverk mv. på selve bilen, kan imidlertid ikke påberopes som grunnlag for å anse kjøringen mellom hjemmet og arbeidsstedet som yrkeskjøring.

Regelen gjelder videre hvis skattyter av hensyn til beredskap i yrket må ha med seg utstyret til boligen. Forutsetningen i slike tilfeller er at beredskapen faktisk medfører tilkallinger av noe omfang og at utstyret ikke kan hentes på arbeidsstedet på grunn av tidsfaktoren i forhold til de verdiene som står på spill. Slik beredskap medfører imidlertid ikke at annen kjøring med bilen på fritiden kan anses som yrkeskjøring selv om denne bilen brukes av hensyn til tidsbesparelse ved eventuell utrykning.

R-7-2.12 Nærmere om tilkalling utenom ordinær arbeidstid

Enkelte skattytere blir i visse situasjoner i arbeidet tilkalt til det faste arbeidsstedet. Ved nødvendig tilkalling utenfor ordinær arbeidstid, regnes reisen mellom det stedet skattyter oppholder seg og det faste arbeidsstedet, som yrkesreise, se FSFIN § 6-44-13 bokstav g. Det samme gjelder for returreisen fra arbeidsstedet tilbake til det stedet skattyter ble tilkalt fra eller til boligen.

Har skattyter beredskapsvakt utenfor arbeidsstedet og bare møter på tilkalling (bakvakt/hjemnevakt), anses tilkallingen i denne sammenheng å være utenfor ordinær arbeidstid. Reise ved tilkalling i forbindelse med slik beredskapsvakt anses dermed som yrkesreise.

R-7-3 Grensen mellom yrkesreise og besøksreise

Yrkesreise er en reise som inngår i utøvelsen av selve yrket, herunder reise i virksomhet. Har skattyter et yrkesopphold med overnatting, vil reise hjem og tilbake i en helg også være en yrkesreise, selv om skattyter ikke utfører arbeid på hjemstedet. Imidlertid kan en reise etter omstendighetene også være besøksreise når skattyter under et yrkesopphold reiser hjem.

Besøksreiser er reiser mellom hjem og sted for pendleropphold med overnatting utenfor hjemmet, når arbeidstakeren skal returnere til arbeidsstedet og reisen hovedsakelig har private formål. Reise mellom hjemmet og oppmøtested for transport til og fra fast arbeidssted på sokkelinnretning mv., er besøksreise selv om viderereisen fra oppmøtestedet til det faste arbeidsstedet er en yrkesreise etter FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav d, se [pkt. 2.10](#). Om fradrag for besøksreiser, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

En pendlers første reise fra hjemmet ved oppstart av arbeidet, og siste reise til hjemmet ved opphør av arbeidsoppholdet, er imidlertid en yrkesreise. Om skattyters rett til likevel å velge å behandle reisen som en besøksreise i et slikt tilfelle, se [pkt. 2.2](#).

R-7-4 Grensen mellom yrkesopphold og pendleropphold

I ytterpunktene er det ikke vanskelig å ta stilling til om opphold med overnatting utenfor hjemmet er yrkesopphold eller pendleropphold. Når en arbeidstaker bare har én arbeidsgiver og ett arbeidssted i et varig arbeidsforhold, og dette medfører at skattyter må bo utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, anses oppholdet normalt som pendleropphold fra første dag uavhengig av arbeidsoppholdets lengde.

Dersom arbeidstaker er i et arbeidsforhold hvor han/hun

- har to arbeidssteder som en varig ordning,
- regelmessig bytter mellom arbeidsstedene og
- overnatter utenfor hjemmet ved arbeidsopphold på det ene arbeidsstedet,

vil dette oppholdet i utgangspunktet være et pendleropphold. Dette gjelder for eksempel en arbeidstaker som ved en varig ordning har to arbeidsdager i uken ved et kontor på hjemstedet og tre arbeidsdager i uken ved et annet kontor og overnatter utenfor hjemmet.

Har arbeidstaker ett vanlig arbeidssted og blir sendt ut på en enkeltstående kortvarig reise under utøvelse av tjenesten, er oppholdet utenfor hjemmet et yrkesopphold. Det samme gjelder hvis arbeidstaker som en varig ordning har tre arbeidsdager i uken ved et kontor på hjemstedet og to arbeidsdager ved et kontor hvor han overnatter, jf. FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav a og første ledd bokstav a. Tilsvarende gjelder for arbeidsopphold utenfor hjemmet i virksomhet.

Bli en arbeidstaker under et pendleropphold utenfor hjemmet sendt på for eksempel et ukeskurs et annet sted med opphold med overnatting både utenfor hjemmet og pendlerboligen, vil oppholdet på kursstedet være yrkesopphold.

I en rekke tilfeller vil grensedragningen være vanskelig, bl.a. hvor arbeidet foregår utenfor arbeidstakerens vanlige arbeidssted. Dette gjelder f.eks. når en arbeidstaker må bo utenfor hjemmet mens han/hun arbeider på et anlegg tilhørende arbeidsgiver eller arbeidsgiverens oppdragsgiver. Ved vurderingen av om det foreligger et pendleropphold eller yrkesopphold må det bl.a. legges vekt på oppholdets varighet på det enkelte stedet. Eksempelvis må opphold på mer enn et halvt år på samme sted som oftest anses som pendling fra første dag. Er oppholdet under et halvt år, må tilfellet vurderes konkret.

R-7-5 Eksempler (alfabetisk sortert)

R-7-5.1 Arbeidsledig

Arbeidslediges reiser til arbeids- og velferdsetatens (NAV) kontor for registrering mv. behandles skattemessig som arbeidsreise.

R-7-5.2 Avløser i jordbruket

En avløser i jordbruket arbeider vanligvis på så mange steder at en ikke kan utpeke noen av dem som det stedet vedkommende normalt utfører arbeidet sitt. I slike tilfeller vil avløseren vanligvis ikke ha et slikt fast arbeidssted etter kalendermåndsregelen. Dette gjelder selv om det er en viss regelmessighet og hyppighet knyttet til arbeidet, i den forstand at det stadig er på de samme gårdsbrukene arbeidet utføres. Derimot kan han få fast arbeidssted etter toukersregelen.

R-7-5.3 Bierverv

Det er ikke særregler for bierverv. Ethvert bierverv vil utgjøre et eget arbeidsforhold, og behandles etter de ordinære reglene.

Har skattyter bare ett arbeidssted under utførelse av bierverv, vil dette arbeidsstedet være et fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a. Reise mellom hjemmet og et fast arbeidssted for bierverv, vil være arbeidsreise med mindre reisen faller inn under et av unntakene, f.eks. at skattyter arbeider mindre enn 10 dager der i løpet av hele inntektsåret, jf. FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav c, eller skattyter overnatter på reisen, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c.

R-7-5.4 Drosjer

For drosjeeier/sjåfør vil drosjen være et mobilt arbeidssted. Drosjen vil derfor være et ikke-fast arbeidssted, se [pkt. 2.8.8](#). Hvorvidt reise mellom hjemmet og det mobile arbeidsstedet er en arbeidsreise, må avgjøres etter reglene om reise mellom hjem og oppmøtested, se [pkt. 2.10](#).

Kjøring med drosjen før utøvelsen av arbeidet er påbegynt, f.eks. mellom hjem og oppmøtested som anses som fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav c, vil være arbeidsreise fordi drosjen ikke anses som et arbeidssted før arbeidet tar til (for eksempel ved drosjeholdeplass), se [pkt. 2.8.5](#).

R-7-5.5 Gårdbruker

Når en gårdbruker er bosatt utenfor gårdsbruket, skal reisen mellom boligen og gårdsbruket anses som arbeidsreise, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstav a, med mindre reisen faller inn under

noen av unntakene. Reise innenfor gårdsbrukets arealer, inkludert eventuelt skogsareal, er yrkesreise.

R-7-5.6 Hjemmehjelp

Hjemmehjelp vil vanligvis ikke ha ett sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes til fast arbeidssted av den grunn, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a.

R-7-5.7 Hjemmesykepleier

Hjemmesykepleier vil vanligvis ikke ha ett sted som etter reglene skal anses som det stedet vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som derfor kan utpekes til fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a.

R-7-5.8 Håndverkere

Enkelte håndverkere kan ha ett sted hvor de normalt utfører sitt arbeid i vedkommende kalendermåned, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a, f.eks. på grunn av at de bare har ett arbeidssted det meste av denne måneden.

Andre håndverkere vil ofte ikke ha ett sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes som fast arbeidssted av den grunn.

R-7-5.9 Landbruksvikar

Landbruksvikarer vil ofte ikke ha ett sted som etter reglene skal anses som det stedet vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som derfor kan utpekes til fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a. Hvis de heller ikke har noe oppmøtested som kan anses som fast arbeidssted, må reisen mellom hjemmet og de enkelte arbeidsstedene, anses som yrkesreise.

R-7-5.10 Legevaktjeneste

Kommuneleger vil ofte ha plikt til å utføre legevaktjeneste som en del av avtalen med arbeidsgiver. I slike tilfeller må legevaktjenesten anses å gjelde «samme arbeidsforhold» i forhold til FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a. Reise mellom hjemmet og legevaktkontoret vil i slike tilfeller være arbeidsreise hvis legevaktkontoret er lokalisert samme sted som det vanlige arbeidsstedet. Utføres legevaktjenesten et annet sted, noe som ofte vil være tilfelle ved legevaktsamarbeid mellom kommuner, vil reise mellom hjemmet og stedet hvor legevaktkontoret er lokalisert være yrkesreise.

R-7-5.11 Loser

Om loser, se [pkt. 2.8.8](#).

R-7-5.12 Oppdrag på strekningen mellom hjem og fast arbeidssted

Dersom skattyter i forbindelse med kjøring mellom bolig og fast arbeidssted utfører arbeid på veien mellom boligen og det faste arbeidsstedet, og dette arbeidet utføres på et sted som ikke er fast arbeidssted, er veilengden mellom boligen og det faste arbeidsstedet en arbeidsreise. Må skattyter ta omveier for å utføre dette arbeidet, anses reisestrekning som overstiger avstanden mellom hjemmet og det faste arbeidsstedet som yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-14. Dette gjelder f.eks. hvor skattyter henter/leverer post i egen virksomhet eller for arbeidsgiveren. Postkontoret anses da som ikke-fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav a.

R-7-5.13 Oppmøtested

Om oppmøtested, se [pkt. 2.8.5](#)

R-7-5.14 Overtid

Ekstra kjøring mellom bolig og fast arbeidssted i forbindelse med overtid, er arbeidsreise. Ekstra kjøring mellom sted skattyter oppholder seg og fast arbeidssted ved nødvendig tilkalling utenom ordinær arbeidstid, anses likevel som yrkesreise, se [pkt. 2.12](#).

Om skattefritak for arbeidsgivers dekning når reisen skyldes ekstraordinære forhold i arbeidet, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», [pkt. 10.2](#).

R-7-5.15 Pendlere

Første reise til et arbeidssted hvor skattyteren overnatter og siste reise hjem derfra, er yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c første punktum. Om skattyters valgrett, se [pkt. 2.2](#). Pendler skattyter i arbeidsperioden av private grunner til sin faste bolig, vil dette være besøksreiser. Hvorvidt de daglige reisene mellom pendlerboligen og arbeidsstedet er arbeidsreiser, vil avhenge av om arbeidsstedet er et fast arbeidssted for vedkommende.

R-7-5.16 Prest

Prester har oftest et prestekontor, enten i boligen eller på et annet sted. Prestekontoret må som hovedregel anses å være et fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a. Presten reiser normalt hyppig til kirker og andre steder i distriktet. Disse stedene må for prester normalt anses som ikke-faste arbeidssteder. Dette gjelder selv om den totale arbeidstiden som går med til slike reiser overstiger den tiden som tilbringes på prestekontoret.

R-7-5.17 Reiser knyttet til kapitalinntekt

Reise mellom hjemmet og sted for skattepliktig inntektsgivende aktivitet som verken er virksomhet eller lønnet arbeid, omfattes ikke av reglene for reise mellom hjem og arbeidssted eller yrkesreiser. Dette kan f.eks. være tilsyn med utleiebolig eller drift av en skogeiendom hvor aktiviteten ikke er omfattende nok til å være virksomhet. Kostnadene vil imidlertid være fradragberettiget etter sktl. § 6-1, og fradragets størrelse skal i utgangspunktet fastsettes til faktiske kostnader. Ved bruk av privatbil kan skattyter i slike tilfeller anvende kilometersatsen for yrkeskjøring analogt.

R-7-5.18 Renholdsarbeidere

Noen renholdsarbeidere vil ha ett sted hvor de normalt utfører sitt arbeid i vedkommende kalendermåned, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a, f.eks. på grunn av at de bare har ett arbeidssted det meste av denne kalendermåned.

Andre renholdsarbeidere vil ofte ikke ha et sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes til fast arbeidssted av den grunn. Hvis de heller ikke har noe oppmøtested som kan anses som fast arbeidssted, må reisen mellom hjemmet og de enkelte arbeidsstedene anses som yrkesreise.

R-7-5.19 Revisor

De fleste revisorer vil ha ett arbeidssted som kan utpekes som det stedet de normalt utfører sitt arbeid etter FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a.

R-7-5.20 Selgere

For selgere som kjører direkte til kundene uten å være innom et fast arbeidssted i løpet av dagen, regnes all kjøring som yrkesreise.

R-7-5.21 Skogeier/skogsarbeider

En skogeier som reiser fra gården og ut i egen skog som ligger i direkte tilknytning til gården, gis fradrag for bilkostnader etter de reglene som gjelder for yrkeskjøring.

Skogsarbeideres kjøring mellom bolig og arbeidssted regnes som yrkeskjøring dersom de må frakte med seg tyngre arbeidsutstyr o.l. hjem fordi det må utføres vedlikeholdsarbeid og stell av utstyret, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav f.

R-7-5.22 Styremøter

For reiser til styremøter, må det først tas stilling til om styrearbeidet er i et eget arbeidsforhold som bare omfatter styrevervet, eller om det er ledd i et annet arbeidsforhold eller en virksomhet.

Hvis arbeidsforholdet bare omfatter styrevervet, må det tas standpunkt til om stedet for styremøter er det eneste arbeidsstedet i dette arbeidsforholdet. I så fall vil møtestedet være det stedet skattyter normalt utfører sitt arbeid, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a. Møtestedet vil derfor være det faste arbeidsstedet, med mindre reisen faller inn under ett av unntakene, f.eks. at skattyter arbeider der mindre enn 10 dager i løpet av hele inntektsåret eller overnatter

på reisen. Unntaket for særskilt sted for møte i FSFIN § 6-44-11 tredje ledd bokstav b gjelder ikke når møtet avholdes der hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid. Har skattyter unntaksvis også andre arbeidssteder i dette arbeidsforholdet, gjelder de vanlige reglene.

I noen tilfeller kan et styremøte være ledd i et annet arbeidsforhold eller virksomhet. Dette kan være tilfelle for en administrerende direktør som deltar på styremøte enten som direktør eller som valgt medlem av styret. Videre kan det gjelde for advokater hvor styrevervet etter en konkret vurdering må anses som en del av advokatens virksomhet.

R-7-5.23 Stortingsrepresentanter

For stortingsrepresentanter som av hensyn til vervet må bo utenfor hjemmet, skal alle hjemreiser/besøksreiser til hjemmet anses som yrkesreiser, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav d.

R-7-5.24 Taxisjåfør

Om taxisjåfører, se pkt. 5.4 om drosjer.

R-7-5.25 Vaktmester

Er en vaktmester tilsatt direkte hos en eller flere arbeidsgivere med ett oppdragssted hos hver, vil alle steder vaktmesteren utfører arbeid vanligvis være faste arbeidssteder, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a.

Driver vaktmesteren egen virksomhet som vaktmester, vil alle stedene være oppdragssteder, og vanligvis vil ingen av stedene være der han normalt utfører sitt arbeid i vedkommende kalendermåned. Han kan likevel få fast arbeidssted etter toukersregelen, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav b.

R-7-5.26 Vikarbyråer

Enkelte ansatte i vikarbyråer kan ha et sted hvor de normalt utfører sitt arbeid i vedkommende kalendermåned, f.eks. på grunn av at de bare har ett arbeidssted det meste av denne kalendermåned, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a.

Andre ansatte i vikarbyråer vil ofte ikke ha et sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes til fast arbeidssted av den grunn. Hvis de heller ikke har noe oppmøtested som kan anses som fast arbeidssted, må reisen mellom hjemmet og de enkelte arbeidsstedene anses som yrkesreise.

R-8 Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)

- Sktl. § 6-44
- FSFIN § 5-11-1 og § 5-15-5 sjette, tiende og ellefte ledd og § 6-44

R-8-1 Generelt

Arbeidsreise er en betegnelse for

- reise mellom bolig og fast arbeidssted
- reise mellom faste arbeidssteder, og
- reise mellom bolig eller arbeidssted og undervisningssted hvor det ytes undervisning etter lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning og norskopplæring for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven).

Se FSFIN § 6-44-12.

I dette emnet behandles bare størrelsen av fradraget for arbeidsreiser. Om avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Frdraget for kostnader til besøksreiser beregnes i hovedsak etter de samme reglene som fradraget for arbeidsreiser, jf. sktl. § 6-13 annet ledd siste punktum. Om besøksreiser mellom hjem og pendlerbolig, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet». Om særlige regler

for besøksreise til et virkelig hjem i utlandet, se emnet «[Merkostnader – pendler med hjem i utlandet](#)». Om besøksreiser i forbindelse med arbeidsopphold i utlandet, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

R-8-2 Fradrag for arbeidsreise

R-8-2.1 Standardisert avstandsfradrag for reise til hjem i Norge eller i annet land innenfor EØS-området

Skattytere som bor i Norge eller i et annet EØS-land har som hovedregel krav på avstandsfradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted) og besøksreise til hjemmet fastsatt etter en standardsats på kr 1,65 per kilometer uavhengig av reiseavstand. Fradrag for arbeidsreiser gis bare med det beløpet som overstiger et bunnfradrag på kr 14 400 i året, jf. sktl. § 6-44 første ledd siste punktum. Øvre grense for fradrag er kr 97 000. Dette innebærer at maksimalt fradrag blir kr 82 600 (kr 97 000 ÷ kr 14 400).

Om maksimumsgrense for årlig fradrag for arbeidsreiser og besøksreiser innenfor EØS-området, se [pkt. 2.3.1](#).

Avstandsfradraget trer i stedet for de fleste faktiske kostnader til reisen. Det er heller ikke noe krav at skattyter faktisk har hatt kostnader til reisen.

I tillegg til avstandsfradraget kan det på visse vilkår gis fradrag for faktiske kostnader til bomplassering eller fergereise med bil dersom disse overstiger kr 3 300 i året, jf. FSFIN § 6-44-4, se [pkt. 7](#).

Fradragssatsen gjelder uavhengig av hvilket transportmiddel som benyttes. Om begrensning eller bortfall av fradraget dersom arbeidsgiver besørger transporten, se [pkt. 2.5](#).

R-8-2.2 Fradrag for dokumenterte reisekostnader til hjem utenfor EØS-området

I sktl. § 6-44 annet ledd er det gitt egne regler for reiser til hjem utenfor EØS-området som gjelder både daglige reiser mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser. For hjemreiser til bolig utenfor EØS-området kan det bare gis fradrag for dokumenterte utgifter dersom skattyter bruker andre transportmidler enn privatbil. Hvis skattyter kan dokumentere bruk av privatbil til hjemreisene, gis fradrag for utgiftene etter kilometersatsen som benyttes ved standardisert avstandsfradrag, se [pkt. 2.1](#). For skattyter som pendler til hjem utenfor EØS-området og som i tillegg har daglige reiser mellom pendlerbolig og arbeidssted i Norge, gjelder de alminnelige reglene om avstandsfradrag for reisene mellom pendlerboligen og arbeidsstedet, se [pkt. 2.1](#).

Fradraget gis bare med det beløpet som overstiger et bunnfradrag på kr 14 400, se sktl. § 6-44 annet ledd siste punktum.

Om maksimalt årlig fradragbeløp for skattyter som pendler til hjem utenfor EØS-området, se [pkt. 2.3.2](#).

R-8-2.3 Begrensning av årlig fradrag for reiser etter sktl. § 6-44

R-8-2.3.1 Avstandsfradrag, maksimalt antall kilometer i året for arbeidsreiser og besøksreiser i Norge og innenfor EØS-området for øvrig

Avstandsfradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og fradrag for besøksreiser til hjem i Norge eller i andre land innenfor EØS-området gis bare for den delen av beløpet som overstiger et bunnfradrag på kr 14 400. Årlig fradrag gis bare inntil en øvre grense på kr 97 000. For skattyter som bare har reiser hvor det kreves avstandsfradrag etter kilometersats, innebærer dette at avstandsfradraget i praksis begrenses til en reiselengde på maksimalt 58 788 kilometer (97 000 : kr 1,65). Maksimalt avstandsfradrag blir etter dette kr 82 600 (kr 97 000 – kr 14 400).

I tillegg til avstandsfradrag etter kilometersats kan det gis fradrag for eventuelle kostnader til ferge og bomplassering dersom kostnadene overstiger kr 3 300 i løpet av året, og vilkårene i FSFIN § 6-44-4 ellers er oppfylt. Slike kostnader omfattes også av beløpsgrensen på kr 97 000. Om fradrag for besøksreiser med fly, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

R-8-2.3.2 Maksimalt fradragbeløp for reise til hjem utenfor EØS-området

For reiser til hjem utenfor EØS-området gis det fradrag for faktiske reisekostnader, alternativt etter kilometersats når bruk av bil dokumenteres, se [pkt. 2.2](#). Bestemmelsen i sktl. § 6-44 om

bunnfradrag på kr 14 400 og øvre beløpsgrense på kr 97 000 gjelder tilsvarende, jf. sktl. § 6-44 annet ledd siste punktum. Summen av eventuelt standardfradrag fastsatt etter kilometersatsen for reise mellom pendlerbolig og arbeidssted i Norge, og de faktiske kostnadene ved besøksreiser til hjem utenfor EØS-området kan etter dette maksimalt utgjøre kr 97 000 for reduksjon med bunnfradraget på kr 14 400.

R-8-2.4 **Parkeringskostnader**

Det gis ikke fradrag for faktiske parkeringskostnader i tillegg til avstandsfradraget.

R-8-2.5 **Arbeidsgiver besørger hele eller deler av transporten**

R-8-2.5.1 *Transporttjenester som ikke omsettes i arbeidsgivers virksomhet*

Verdien av arbeidsgivers besørgelse av arbeidstakers befordring mellom hjem og arbeidssted er skattepliktig som lønnsinntekt. Arbeidstakeren skal ha fradrag for arbeidsreiser etter vanlige regler. Om særlige regler for transporttjenester som omsettes i arbeidsgivers eller konsernselskaps virksomhet, se [pkt. 2.5.2](#).

R-8-2.5.2 *Transporttjenester som omsettes i arbeidsgivers eller konsernselskaps virksomhet fram til utgangen av 2020*

Hvis arbeidsgiveren eller konsernselskap yter persontransporttjenester, og reisene skjer ved at arbeidstaker benytter disse tjenestene, er fordelen skattefri fram til utgangen av 2020, jf. overgangsregelen til FSFIN § 5-15-3.

Reisestrekning hvor arbeidsgiver har besørget transporten skal i slike tilfeller ikke regnes med i den avstanden som gir rett til avstandsfradrag, jf. FSFIN § 6-44-1 tredje ledd. Denne strekningen skal imidlertid tas med ved beregningen av om avstanden er mer eller mindre enn 2,5 km i forhold til bestemmelsen om minsteavstand, se [pkt. 3](#).

Betaler arbeidstakeren noe for å benytte arbeidsgivers eller konsernselskaps transporttjenester på arbeidsreisene, gis det fradrag for betalingen begrenset oppad til avstandsfradraget på kr 1,65 per km.

Ved kombinasjon av egentransport og transport som arbeidsgiver besørger, kan total reise-lengde bli lengre enn om skattyteren ikke hadde benyttet seg av arbeidsgivers transporttilbud. Avstandsfradraget skal likevel beregnes etter korteste reisevei i samsvar med hovedregelen.

R-8-2.6 **Bruk av egen yrkesbil**

Den sjablongmessig fastsatte fordelene ved privat bruk av egen yrkesbil skal ikke påvirkes av hvorvidt, eller i hvilken utstrekning bilen brukes til arbeidsreiser, se emnet «[Bil – privat bruk](#)». Selv om skattyter bruker egen yrkesbil på arbeidsreiser, skal han ha fradrag på vanlig måte etter reglene om avstandsfradrag. Dette gjelder også om fordelene ved den private bruken er begrenset etter 75-prosentregelen i sktl. § 6-12 annet ledd første punktum, og selv om fradraget overstiger tilbakeføringen for privat bruk.

R-8-2.7 **Ektefeller**

Ektefeller skal ha hvert sitt avstandsfradrag. Dette gjelder selv om de kjører i samme bil, jf. FSFIN 6-44-1 femte ledd. Dette gjelder også om den bilen de kjører i, er firmabil stilt vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver eller de kjører egen yrkesbil i felles bedrift. Kjører de i samme bil og har kostnader til bomplassering eller ferge, kan de velge hvordan fradraget for bom- og fergekostnader fordeles mellom dem.

R-8-2.8 **Kameratkjøring**

Flere skattytere som kjører i samme bil skal ha hvert sitt avstandsfradrag, jf. FSFIN § 6-44-1 femte ledd. Dette gjelder også om den bilen de kjører i er firmabil stilt vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver eller om noen av dem bruker egen yrkesbil. Deles de fradragberettigede kostnadene til bomplassering eller ferge, gis hver av dem fradrag for hele det beløpet vedkommende betaler dersom betalingen overstiger 3 300 kr for den enkelte.

R-8-2.9 Reisetilskudd fra folketrygden

Reisetilskudd etter frtl. § 8-14 til dekning av nødvendige ekstra transportkostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) er ikke skattepliktig. Tilskuddet skal ikke redusere det standardiserte avstandsfradraget.

R-8-2.10 Kommunalt pendlertilskudd

Eventuelt tilskudd fra kommunen til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), er ikke skattepliktig, og skal ikke redusere avstandsfradraget.

Om tilskudd til dekning av faktiske kostnader til bom/ferge, se [pkt. 7.2.2](#) og [pkt. 7.2.3](#).

R-8-3 Minsteavstand

R-8-3.1 Hovedregel

Reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) er fradragsberettiget bare når beregnet reiseavstand er minst 2,5 km hver vei, jf. FSVIN § 6-44-1 første ledd.

R-8-3.2 Arbeidsgiver besørger transport

Besørger arbeidsgiver transporten på deler av strekningen frem til arbeidsstedet, herunder oppmøtested, skal denne strekningen regnes med ved beregning av minsteavstanden.

R-8-3.3 Uførhet mv.

Det gis fradrag for kortere reisestrekning enn 2,5 km når dette er rimelig på grunn av uførhet, alder eller helsetilstand, jf. FSVIN § 6-44-1 fjerde ledd. Også i disse tilfellene skal fradraget reduseres med kr 14 400. Fradrag for så korte avstander vil på grunn av bunnfradraget, i praksis bare være aktuelt der skattyter i tillegg har fradrag for besøksreiser.

R-8-4 Beregning av reiseavstand

R-8-4.1 Generelt

R-8-4.1.1 Hovedregel

Reiseavstanden beregnes som hovedregel etter den korteste strekningen av vei og eventuelt distanse med tog, ferge eller annet rutegående transportmiddel (bortsett fra fly), jf. FSVIN § 6-44-2 første ledd. Dette gjelder uavhengig av hvilken strekning som faktisk benyttes. Bruker f.eks. skattyter egen båt over en fjord hvor det ikke er rutegående båt, gis fradrag for strekningen langs vei rundt fjorden selv om denne er lengre. Hvis det går ferge som ikke tar med bil (personferge) over fjorden, skal som hovedregel denne strekningen benyttes ved beregningen av avstandsfradraget selv om skattyter faktisk kjører rundt fjorden med bil.

Dersom vei eller rutegående transportmiddel ikke finnes, settes reiseavstanden til den mest hensiktsmessige reisemåten, jf. FSVIN § 6-44-2 første ledd annet punktum.

Er det ved begynnelsen og/eller slutten av reisen ikke vei og/eller rutegående transportmiddel, skal reiseavstanden inkludere denne strekningen. Avstanden må da beregnes etter den mest hensiktsmessige reisemåten, jf. FSVIN § 6-44-2 første ledd siste punktum.

Den samlede, daglige reiseavstanden avrundes opp til nærmeste kilometer.

R-8-4.1.2 Unntak, totimersregelen

Når reiseavstanden etter hovedregelen skal settes til den kortere distansen med rutegående transportmiddel som ikke følger vei, som for eksempel tog eller ferge, kan det likevel gis avstandsfradrag beregnet etter den lengre strekningen langs vei. Vilkaeret er at bruk av bil fører til minst to timer kortere reise- og ventetid regnet under ett, for hver gang skattyteren reiser hjemmefra til han kommer hjem igjen, sammenlignet med bruk av rutegående transportmiddel, jf. FSVIN § 6-44-2 annet ledd. Har skattyter flere reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) samme dag, gjelder vilkaeret om to timer kortere reisetid for hver fram- og tilbakereise. Nærmere om totimersregelen, se [pkt. 8](#).

R-8-4.1.3 Unntak, fergestrekning

I utgangspunktet regnes fergestrekningen med til reiseavstanden etter hovedregelen. For skattyter som bruker egen bil og får fradrag for kostnaden til fergebillett, skal fergestrekningen ikke regnes med ved beregning av avstandsfradraget, jf. FSVIN § 6-44-4 første ledd.

R-8-4.2 *Utgangspunkt og sluttpunkt for reisen*

Om utgangspunkt og sluttpunkt for arbeidsreiser, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser», pkt. 2.6.

R-8-4.3 *Avstandsberegning langs vei*

R-8-4.3.1 *Generelt*

Med vei menes bilvei. Det skal ikke tas hensyn til at avstanden kan bli kortere ved bruk av stier, gangbroer, egen båt o.l.

R-8-4.3.2 *Alternative veier, kortere vei med bom/ferge, lengre vei utenom bom/ferge*

Er den korteste reiseavstanden en veistrekning hvor det må betales bompenger og/eller må brukes ferge, skal denne reiseruten legges til grunn ved beregning av avstandsfradraget. Dette gjelder selv om skattyter kjører en lengre alternativ rute fordi fergen ikke tar biler (personferge) eller for å spare kostnader til bompassering/fergebillett.

Frdrag for kostnader til bompassering/bruk av ferge gis bare hvis skattyteren faktisk har disse kostnadene og ellers fyller vilkårene for å få fradrag, se [pkt. 7](#).

R-8-4.3.3 *Private bomveier*

Privat bomvei skal bare brukes som beregningsgrunnlag for avstandsfradrag dersom veien er åpen for offentlig ferdsel. Dersom skattyter faktisk benytter privat bomvei som korteste reiserute, legges denne strekningen til grunn. Skattyteren gis fradrag for dokumenterte kostnader til bompassering som for offentlige bomveier.

R-8-4.3.4 *Motorvei bare åpen for bil*

Benytter skattyter sykkel eller moped, og han må kjøre en lengre strekning fordi korteste strekning er motorvei stengt for sykler og mopeder, skal likevel korteste veistrekning, i dette tilfelle motorveien, legges til grunn.

R-8-4.3.5 *Sesongstengte veier*

Er korteste veistrekning stengt i perioder av året, må alternativ veistrekning legges til grunn for avstandsfradraget i stengningsperioden.

R-8-4.4 *Avstandsberegning med rutegående transportmiddel*

R-8-4.4.1 *Generelt*

Avstand med rutegående transportmiddel vil normalt bare være kortere enn vei i de tilfellene det rutegående transportmidlet ikke bruker veien, f.eks. tog og båt.

Som rutegående transportmiddel regnes bare transportmidler i fast rute med tillatelse til å frakte passasjerer mot betaling.

Ved beregning av reiseavstanden ved bruk av rutegående transportmiddel legges avstanden mellom stoppestedene (herunder fergeleiene) til grunn, med tillegg av avstand mellom stoppested og hhv. hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise). Det er det stoppestedet som gir den korteste totale reiseavstanden som legges til grunn, selv om dette stoppestedet ikke er det nærmeste.

Ved beregning av reiseavstanden med rutegående transportmiddel, ser en i utgangspunktet bort fra om rutetidene passer for vedkommende skattyter. Ved skifte av rutegående transportmidler på reisen, ser en bort fra om de korresponderer. Dette gjelder selv om det står om valg mellom to forskjellige rutegående transportmidler, f.eks. båt eller tog. Er denne avstanden med rutegående transportmiddel kortere enn veistrekning, kan skattyteren på visse vilkår (totimersregelen) få lagt den lengre veistrekningen til grunn, se [pkt. 8](#).

R-8-4.4.2 *Rutegående fly og helikopter*

Selv om skattyter reiser en strekning med rutegående fly eller helikopter, er det korteste avstand med vei eller rutegående transportmiddel på land eller sjø/vann som skal legges til grunn ved beregning av avstandsfradraget for denne strekningen. Dette gjelder både for arbeidsreiser og besøksreiser. Om anledning til å velge fradrag for faktiske kostnader til fly i stedet for avstandsfradrag for besøksreiser ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

R-8-4.5 **Avstandsberegning på strekning uten vei eller rutegående transportmiddel**

Selv om det ikke finnes vei, jernbane, ferge o.l. på hele eller deler av strekningen, f.eks. fordi vedkommende bor på en øy uten rutegående båt/ferge, skal strekningen likevel inngå ved beregning av avstandsfradraget. I disse tilfellene settes reiseavstanden til strekningen for den mest hensiktsmessige reisemåten, jf. FSFIN § 6-44-2 første ledd annet punktum. Dette vil oftest være den faktisk benyttede reise strekningen.

R-8-4.6 **Avstandsberegning ved bringing og henting av barn**

Ekstra reiselengde som skattyter pådrar seg på vei til og/eller fra arbeidet for å få plassert barn f.eks. i barnehage, anses ikke som reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise). Merkostnader til denne delen av reisen går inn i foreldrefradraget, se emnet «Foreldrefradrag».

R-8-4.7 **Avstandsberegning når arbeidsgiver besørger transport**

Om når arbeidsgiver anses å besørge transporten, se [pkt. 2.5](#).

Besørger arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver hele eller deler av transporten mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), skal denne strekningen ikke regnes med i den avstanden som gir rett til avstandsfradrag, jf. FSFIN § 6-44-1 fjerde ledd. Den delen av strekningen mellom hjem og arbeidssted hvor arbeidsgiver besørger transporten skal imidlertid tas med ved beregning av om avstanden er mer eller mindre enn 2,5 km i forhold til bestemmelsen om minsteavstand, se [pkt. 3.2](#). Om fradagsrett for egenbetaling når arbeidsgiver besørger transporten, se [pkt. 2.5](#).

Ved kombinasjonen av egen transport og transport som arbeidsgiver besørger, kan total reiselengde bli lengre enn om skattyteren ikke hadde benyttet seg av arbeidsgivers transporttilbud. Avstanden skal likevel beregnes til korteste reisevei i samsvar med hovedregelen.

R-8-4.8 **Avstandsberegning når skattyteren får skattefri refusjon for drosjeregninger fra arbeidsgiver**

Får skattyteren skattefri refusjon av drosjeregninger fra arbeidsgiver, se [pkt. 10](#), skal denne strekningen ikke regnes med i den avstanden som gir rett til avstandsfradrag.

R-8-5 **Fastsetting av antall reiser**

R-8-5.1 **Generelt**

Antall reiser fastsettes i utgangspunktet til det faktiske antallet arbeidsreiser, jf. FSFIN § 6-44-3.

Ved fulltidsarbeid regnes normalt med 230 arbeidsdager i året. Fravær f.eks. på grunn av ferie utover 5 uker, sykdom, avspaseringer, permisjoner og yrkesreiser skal bare trekkes fra dersom fraværet utgjør mer enn 15 arbeidsdager i året. Hvis fraværet overstiger 15 dager skal alt fravær trekkes fra.

For deltidsansatte må det faktiske antallet reiser legges til grunn. Det samme gjelder i yrker med avvikende arbeidstidsmønstre.

R-8-5.2 **Flere reiser per dag til samme arbeidssted**

Har skattyter f.eks. en arbeidsøkt på morgenen med lengre friperiode på dagen med ny arbeidsøkt på kvelden, kan vedkommende ha flere reiser mellom hjem og arbeidssted samme dag. Fradrag gis for det faktiske antallet reiser.

R-8-6 **Bunnfradrag**

Frادrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser til hjemmet i løpet av året, inkl. eventuelle bompenger og fergekostnader, gis bare med det beløpet som overstiger et bunnfradrag på kr 14 400, jf. sktl. § 6-44 første ledd annet punktum. Bunnfradraget gjelder både for næringsdrivende og lønsmottakere.

Reduksjon av reisefradraget med bunnfradraget skal gjøres separat for hver person selv om de skattlegges sammen. Dette gjelder også for ektefeller som reiser sammen i bil. Beløpsbegrensningen som følger av bunnfradraget, gjelder uavhengig av hvor mange dager skattyter har arbeidet i året.

Bunnfradraget gjelder på vanlig måte for uføre mv. også om de skal beregne avstandsfradrag for reisetrekning under 2,5 km.

R-8-7 Fradrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bompassering

R-8-7.1 Generelt

Skattyteren kan på visse vilkår kreve fradrag for faktiske kostnader til

- transport av bil med fører på ferge, når skattyter ikke velger å bruke avstandsfradraget på fergestrekningen, og/eller
- passering av bom for bil

dersom disse kostnadene overstiger en minstegrense på kr 3 300 i året, jf. FSFIN § 6-44-4 første ledd. Fradrag for slike kostnader gis i tillegg til avstandsfradraget på den øvrige reisetrekningen. Overstiger kostnadene minstegrensen ovenfor, skal hele beløpet legges til det øvrige reisefradraget før det reduseres med bunnfradraget på kr 14 400. Dersom kostnadene fordeles ved kameratkjøring e.l., gjelder minstegrensen for hver skattyter.

I stedet for fradrag for faktiske kostnader til ferge kan skattyter velge å kreve avstandsfradrag for fergestrekningen.

Det gis ikke fradrag for piggdekkavgift i tillegg til avstandsfradraget.

Frادrag for bompenger og fergetransport av bil gis bare dersom bruk av bil er nødvendig, jf. FSFIN § 6-44-4 annet ledd. Ved anvendelse av denne bestemmelsen, anses bruk av bil nødvendig bare dersom bruk av rutegående transportmiddel gir en økning i reise- og ventetid sammenlignet med bruk av bil på to timer eller mer til sammen for frem- og tilbakereisen, se pkt. 8.

Innebærer den korteste avstanden til arbeidsstedet at skattyter ville hatt krav på fradrag for bom eller fergekostnader mens han faktisk kjører en lengre strekning hvor det også påløper kostnader til bom/ferge, skal avstandsfradraget beregnes etter den korteste strekningen. Velger skattyteren fradrag for bom-/fergekostnader (i stedet for avstandsfradrag for fergestrekningen) kan han bare kreve fradrag for faktiske kostnader begrenset oppad til hva det ville kostet å benytte ferge/bom langs den korteste reisetrekningen.

R-8-7.2 Kostnadsfradragets størrelse

R-8-7.2.1 Generelt

Frادrag for kostnader til bompassering og ferge er begrenset til rimeligste betalingsmåte, jf. FSFIN § 6-44-4 tredje ledd. Dette vil normalt si abonnementsordninger, flerreisekort e.l. Bli det billigst å betale per tur på grunn av få arbeidsreiser, gis bare fradrag for dette selv om skattyteren f.eks. har årsabonnement av andre årsaker.

R-8-7.2.2 Reisetilskudd fra folketrygden

Reisetilskudd etter ftrl. § 8-14 til dekning av nødvendige ekstra reisekostnader mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), er ikke skattepliktig. Tilsvarende gjelder for tilleggsstønnd til reise som skattyter mottar etter ftrl. § 11 A-4 annet ledd under gjennomføring av arbeidsrettet tiltak. Slike tilskudd skal likevel redusere de faktiske kostnadene til bompassering/ferge som tilskuddet skal dekke.

R-8-7.2.3 Kommunalt pendlertilskudd

Eventuelt tilskudd fra kommunen til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), er ikke skattepliktig. Tilskuddet skal likevel redusere de faktiske kostnadene til bompassering/ferge som tilskuddet skal dekke.

R-8-7.3 Dokumentasjon av kostnader

Kostnadene til ferge og bompassering må kunne dokumenteres med kvitteringer for betalt abonnement, flerreisekort, enkeltbillett mv., jf. FSFIN § 6-44-4 tredje ledd. Har skattyter f.eks. årsabonnement for bompassering fordi summen av passeringer ved ren privatkjøring og reise til og fra arbeid gjør dette lønnsomt, er det tilstrekkelig å dokumentere dette, selv om han bare skal ha fradrag for betaling per tur.

R-8-8 Totimersregelen

R-8-8.1 Generelt

Totimersregelen er i visse tilfelle satt som et vilkår for å anvende andre regler, se [pkt. 4.1.2 og pkt. 7](#). Totimersregelen forutsetter at bruk av bil på hele strekningen fører til minst to timer kortere reisetid regnet under ett for hver gang skattyteren reiser hjemmefra til skattyteren kommer hjem igjen, sammenlignet med bruk av rutegående transportmiddel (eventuelt kombinert med bruk av bil frem til første rutegående transportmiddel).

Har skattyteren flere slike reiser ut fra hjemmet samme dag, gjelder vilkåret om to timers samlet forlenget reisetid for hver frem- og tilbakerreise. Skattyter kan således ikke oppfylle vilkåret om minst to timers økt reise- og ventetid ved å legge sammen slik tid for flere fravær fra hjemmet samme dag.

R-8-8.2 Beregning av reisetid ved bruk av bil

R-8-8.2.1 Generelt

Reisetiden med bil beregnes i utgangspunktet etter standard hastighet på 60 km i timen. Avstanden regnes i slike tilfeller etter korteste veistrekning. Kan skattyter sannsynliggjøre at reisetiden er kortere ved bruk av ruteplanlegger på internett, skal denne kortere reisetiden legges til grunn. Det regnes ikke gangtid verken ved begynnelsen eller slutten av reisen når det går bilvei i rimelig nærhet av hjemmet og arbeidsstedet.

R-8-8.2.2 Bruk av ferge, ventetid mv.

Inngår fergestrekning på reisen, kan reisetiden for fergestrekningen beregnes separat etter oppgitte rutetider for avgang og ankomst av fergen. Ved bruk av ruteplanlegger kan kjøretiden mellom endepunktene beregnes direkte da ruteplanleggeren normalt vil ta hensyn til tiden fergen bruker på overfarten. Må det brukes flere ferger på turen, må en legge til eventuell ventetid mellom fergene. Videre må det med utgangspunkt i rutetidene for fergen og reisetid mellom fergen og arbeidsstedet, regnes med eventuell ventetid ved arbeidsstedet, hvis vedkommende kommer for tidlig, i tillegg til ventetid etter arbeidstidens slutt. Ventetid ved arbeidsstedet skal bare regnes med når skattyteren har fast arbeidstid (ikke fleksitid) og/eller ikke kan utnytte ventetiden f.eks. til godtgjort forarbeid/etterarbeid/overtid/akkord eller avspasere den.

R-8-8.3 Beregningsmåte for gangtid

Gangtiden beregnes etter en standard hastighet på 1 km per 15. minutt (4 km/t). Gangtiden kan beregnes individuelt hvor det foreligger spesielle forhold. Dersom det må parkeres et stykke fra holdeplassen kan gangtid fra parkeringssted til holdeplassen medregnes.

R-8-8.4 Beregning av reisetid ved bruk av rutegående transportmiddel

Reisetiden ved bruk av rutegående transportmiddel settes til summen av

- gangtid, eventuelt reisetid ved bruk av bil, mellom hjem og rutegående transportmiddel (tur/retur). Har skattyter over 2,5 km, f.eks. 5 km til første rutegående transportmiddel, beregnes reisetiden for denne strekningen til 10 minutter (med bil tur/retur), og ikke 2 1/2 time (gangtid tur/retur) forutsatt at det er parkeringsmulighet ved denne holdeplassen
- tiden fra avgang til ankomst for rutegående transportmiddel i henhold til rutetabeller regnet separat for reisen frem og tilbake. (Må det brukes flere rutegående transportmidler på reisen, vil eventuell gangtid/ventetid mellom de forskjellige transportmidlene bli fanget opp og skal ikke tillegges særskilt)
- gangtid mellom rutegående transportmiddel og arbeidsstedet (tur/retur)
- ventetid ved arbeidsstedet fordi vedkommende kommer for tidlig, og ventetid ved arbeidsstedet etter arbeidstidens slutt. Ventetid på arbeidsstedet regnes bare med når skattyteren har fast arbeidstid (ikke fleksitid), og/eller ventetiden ikke kan utnyttes til f.eks. godtgjort overtid/akkord.

Det må stilles visse minimumskrav til kollektivtilbudet. Er tilbudet overhodet ikke praktisk å benytte mellom hjem og arbeidssted, f.eks. fordi avgangstidene om morgen og/eller ettermiddag/kveld ikke fyller behovet for å kunne reise til og fra arbeidet, må man se bort fra dette tilbudet.

For skattytere med fleksibel arbeidstid skal det ved beregning av reisetid med rutegående transportmiddel legges til grunn et transportalternativ som gjør det mulig for skattyter å arbeide minst det timeantall hver arbeidsdag som tilsvarer den gjennomsnittlige arbeidstid per dag.

Har skattyter to alternative bussholdeplasser som begge er praktisk mulig å bruke, skal det ved beregning av reisetiden tas utgangspunkt i den holdeplassen som ligger nærmest hjemmet eller arbeidsstedet, selv om skattyter finner det mer praktisk å bruke den holdeplassen som ligger lengre unna.

R-8-8.5 **Eksempler, beregning av reisetid ved delvis bruk av bil og delvis bruk av rutegående kommunikasjon**

Eksempel 1

Åse kjører bil til jobben og ønsker å finne ut om hun kan kreve fradrag for faktiske kostnader til bomplassering på den delen av reisestrekningen hvor det går rutegående transportmiddel. Reiseruten og beregning av reisetid for Åse blir som følger:

Reisetid ved bruk av offentlig kommunikasjon

Strekning	Ant. km	Gangtid (1 km/ 15 min)	Bil (60 km/t)	Reise og ventetid	Sum tid
Fra hjem til parkeringsplass	3,5 km		3,5 min		3,5 min
+ Fra parkeringsplass for bil til holdeplass for buss	1 km	15 min			15 min
+ Reisetid med bussen				50 min	50 min
+ Fra holdeplass til arbeidssted	1 km	15 min			15 min
+ Fra arbeidssted til holdeplass	1 km	15 min			15 min
+ Reisetid med buss				50 min	50 min
+ Fra holdeplass for buss til parkeringsplass for bil	1 km	15 min			15 min
+ Fra parkeringsplass til hjem	3,5 km		3,5 min		3,5 min
Sum reisetid tur/retur =					167 min

Alternativ reisetid ved bruk av bil basert på gjennomsnittshastighet 60 km/t (én km per minutt):

Total avstand tur/retur hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) (100 km) = 100 min

Differansen (167 min – 100 min = 67 min) er ikke stor nok til at Åse i eksempel 1 kan få fradrag for sine kostnader til bomplassering.

Eksempel 2

Som eksempel 1, men hvis avstand mellom hjem og bussholdeplassen og mellom bussholdeplass og arbeidssted var til sammen 2,4 km ville Åse i stedet kunne regne gangtid (tur/retur = 4,8 km) i forbindelse med beregning av reisetid ved bruk av offentlig kommunikasjon. Total avstand med bil (tur/retur) mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) = 100 km som gir 100 min reisetid med bil basert på gjennomsnittshastighet 60 km/t.

Strekning	Ant. km	Gangtid (1 km/ 15 min)	Bil (60 km/t)	Reise og ventetid	Sum tid
Fra hjem til bussholdeplass	2 km	30 min			30 min
+ Reisetid med bussen				50 min	50 min
+ Fra holdeplass til arbeidssted	0,4 km	6 min			6 min
+ Fra arbeidssted til holdeplass	0,4 km	6 min			6 min
+ Reisetid med buss				50 min	50 min
+ Fra holdeplass for buss til hjem	2 km	30 min			30 min
Sum reisetid tur/retur =					172 min

Differansen (172 min – 100 min = 72 min) er ikke stor nok at til at Åse i eksempel 2 kan få fradrag for sine kostnader til bompasering.

R-8-9 Forholdet til minstefradraget

Avstandsfradraget og eventuelle kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) inngår ikke for noen del i minstefradraget. Kostnader til yrkesreise uten overnatting inngår eventuelt i minstefradraget.

R-8-10 Kontantgodtgjørelse, refusjon og fri transport

R-8-10.1 Hovedregel

Om når arbeidsgiver besørger transporten på arbeidsreiser og besøksreiser, se [pkt. 2.5](#).

Godtgjørelse som arbeidsgiveren betaler for arbeidsreise, behandles i sin helhet som lønn, jf. FSFIN § 5-11-1 første ledd. Det samme gjelder hvis arbeidsgiveren refunderer arbeidstakers kostnader. Arbeidsgivers dekning av arbeidstakers kostnader til bompenger/fergekostnader på arbeidsreiser er skattepliktig i sin helhet, jf. sktl. § 5-11 annet ledd bokstav b. Om rabatt fremforhandlet av arbeidsgiver ved bruk av offentlig kommunikasjonsmiddel, se emnet «[Naturallytelser i arbeidsforhold](#)», [pkt. 6.36](#). Det gis fradrag for arbeidsreise etter de vanlige reglene. Om grensen mellom arbeidsreise og yrkesreise, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

R-8-10.2 Unntak, refusjon av drosjeregninger i visse særlige tilfeller

Fordel i form av arbeidsgivers refusjon av drosjekostnader til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), regnes ikke som skattepliktig inntekt når reisen skyldes ekstraordinære forhold i arbeidet, jf. FSFIN § 5-15-5 sjette ledd. Ved vurderingen skal det legges vekt på en rekke momenter hvor ingen alene er avgjørende. Følgende momenter trekker i retning av skattefrihet

- reisen er uforutsigbar
- reisen skjer til uvanlig tid
- det er tidsnød pga. forsinkelse på arbeidsstedet
- alternativ rutegående transport er ikke tilgjengelig
- det er behov for skjermet transport (sikkerhetskjøring)

Selv om ett eller flere av momentene over foreligger, vil arbeidstaker som benytter samme reise måte som ved ordinære reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), f.eks. egen bil, likevel ikke kunne motta utgiftsgodtgjørelse fra arbeidsgiver skattefritt.

Det gis ikke avstandsfradrag for reise som er dekket ved slik skattefri refusjon etter FSFIN § 5-15-5 sjette ledd, da reisen anses besørget av arbeidsgiver.

R-8-10.3 Unntak, arbeid for veldedige organisasjoner eller politiske verv

Fordel i form av arbeidsgivers dekning av arbeidsreise regnes ikke som skattepliktig inntekt når

- arbeidsgiver er en veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon, eller
- skattlyter skjøtter offentlige politiske verv

og skattyters øvrige lønn og honorar mv. fra arbeidsgiver eller det offentlige ikke overstiger kr 80 000 i inntektsåret, jf. FSFIN § 5-15-5 tiende og ellefte ledd. Grensebeløpet gjelder eksklusiv godtgjørelse til dekning av arbeidsreise. Grensebeløpet vurderes separat for hver veldedig eller allmennyttig organisasjon. Derimot må godtgjørelse for offentlige politiske verv vurderes under ett, selv om det utbetales fra forskjellige offentlige organer.

Får skattyter refundert andre reisekostnader enn kostnadene ved bruk av egen bil, er det et vilkår for skattefritak at kostnadene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag.

Skjer dekningen av arbeidsreisen som bilgodtgjørelse, er det et vilkår for skattefritaket at trekkfri godtgjørelse ikke overstiger de satsene som er fastsatt i satsforskriften. For inntektsåret 2023 er satsen for trekkfri og skattefri kilometergodtgjørelse ved bruk av egen bil fastsatt til kr 3,50 per kilometer uansett kjørelengde, se satsforskriften § 4 første ledd.

Bilgodtgjørelse skal legitimeres ved reiseregning utarbeidet av arbeidstakeren. Reiseregningen må inneholde følgende opplysninger, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 sjette ledd,

- arbeidstakers navn, adresse og underskrift
- dato for avreise og hjemkomst for hver reise
- formålet med reisen
- fremstilling av reiseruten med angivelse av utgangs- og endepunkt, lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer
- total utkjørt distanse, f.eks. beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller, GPS-basert elektronisk kjørebok eller nettbasert kartprogram
- navn på passasjer det eventuelt kreves passasjertillegg for

Overstiger lønn og honorar mv. fra en veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon kr 80 000, behandles hele godtgjørelsen fra denne institusjonen/organisasjonen til dekning av arbeidsreise etter bruttometoden som vanlig lønn. Det samme gjelder for godtgjørelse for arbeidsreiser knyttet til politiske verv dersom samlet lønn og honorar knyttet til slike verv overstiger kr 80 000. Nærmere om grensen mellom arbeidsreise og yrkesreise, se emnet [«Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser»](#).

Skattyter gis ikke avstandsfradrag for reiser som er dekket skattefritt etter reglene ovenfor.

R-8-11 Flere kommuner

Avstandsfradrag for arbeidsreiser til utenbygds kommune i forbindelse med stedbunden virksomhet, skal fradras i virksomhetskommunen. Har skattyter i tillegg reisefradrag som skal fradras i bostedskommunen, skal avstandsfradraget vedrørende disse reisene først reduseres med kr 14 400. Eventuell rest av bunnfradraget skal redusere fradraget i virksomhetskommunen.

R-9 Reklameinntekter/-kostnader

- Sktl. § 6-21
- FSSD § 6-21-5
- Satsforskriften 2023 § 10

R-9-1 Skatteplikt for reklameinntekter

Inntekter ved reklame kan være skattepliktig som fordel vunnet ved enten arbeid, virksomhet eller kapital, jf. sktl. § 5-1. For eksempel vil godtgjørelse for reklame på en bil som brukes i virksomhet være fordel vunnet ved virksomhet. Ved vurdering av skatteplikt for reklameinntekter på en privatbil eller lignende, må det vurderes om inntekten skriver seg fra fritidsaktiviteter, hvor slike inntekter vil kunne anses som skattefrie. Det er for eksempel lagt til grunn at reklameinntekter på russebiler/russebusser normalt er skattefrie, fordi slike inntekter i det vesentlige knytter seg til fritidsaktiviteter.

R-9-2 Fradragsrett for reklamekostnader

R-9-2.1 Generelt

Kostnader til reklame i inntektsgivende aktivitet er fradragsberettiget ved inntektsfastsettningen, jf. sktl. § 6-1. Reklamekostnader kan i utgangspunktet fradragføres når de pådras, selv

om kostnadene også kan ha betydning for fremtidige inntektserv. Reklamekostnader må avgrenses mot kostnader til utvikling av materielle eller immaterielle driftsmidler hvor kostnadene må aktiveres som en del av driftsmidlets kostpris. Se f.eks. Utv. 2015/921 (Rt. 2015/367) (Lilleborg), som gjaldt spørsmål om kostnader til forskning og utvikling innenfor eksisterende varemerker skulle utgiftsføres direkte eller aktiveres. Høyesterett kom til at kostnadene ikke kunne anses som reklamekostnader.

R-9-2.2 Sponsorkostnader

Sponsorkostnader er fradragsberettiget i den utstrekning de kan sies å ha reklameverdi, jf. FSSD § 6-21-5. Det må vurderes om det er tilstrekkelig tilknytning mellom inntektservet og sponsorkostnaden, herunder i hvilken grad skattyters formål med å pådra seg kostnaden har vært å erverve inntekt eller å yte støtte uten motytelse. Se nærmere emnet «**Kostnader – allment om fradrag**», pkt. 5.2 og HRD i Utv. 2012/1046 (Rt. 2012/744) (Skagen AS). (Fradrag ble nektet etter sktl. § 6-1 fordi det ikke forelå tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt for kostnader til oppfyllelse av profileringsavtaler med allmenntilgjengelige organisasjoner). Se også Kristiansand tingrett i Utv. 2014/81 (Stormberg AS) (Kostnader til kjøp av frivillige klimakvoter ble etter en konkret vurdering ansett som fradragsberettigede. Retten la til grunn at selskapets kjøp av frivillige klimakvoter var benyttet aktivt i markedsføringen.)

Kostnader som påløper for bilforhandlere som stiller biler til disposisjon for idrettsutøvere, vil i alminnelighet være fradragsberettigede, idet ordningen vanligvis må anses som reklame-tiltak basert på forretningsmessig grunnlag. (Om eventuell fordelsbeskatning for brukeren, se ovenfor og emnene om bil.)

R-9-2.3 Avgrensning av reklame mot gave/representasjon

Reklame er tiltak som går ut på å fremheve bedriften og/eller dens produkter/tjenester overfor kjøpermassen for å øke omsetningen.

Reklamekostnader må avgrenses mot ikke fradragsberettigede kostnader til gaver, representasjon, smøring og bestikklser, se emnene «**Representasjon**» og «**Ulovlige inntekter, fradrag for bestikklser mv.**». Se også URD 24. juni 1994 (Drammen byrett) i Utv. 1994/744

Gaver til forretningsforbindelser, deres familie eller ansatte, anses som representasjon med mindre de enten kan anses som reklame (se nedenfor) eller som en del av vederlaget i en forretningstransaksjon.

Gavegjenstander godtas som reklame, jf. FSSD § 6-21-5, dersom alle følgende vilkår er oppfylt

- kostnadene til innkjøp av gavegjenstanden ikke overstiger kr 297 inkl. mva., se satsforskriften 2023 § 10
- gavegjenstanden er utformet med reklame for øye i et større antall eksemplarer
- firmamerke og/eller firmanavn er fast knyttet til gavegjenstanden

Som eksempel på slike gavegjenstander kan nevnes vinopptrekkere, nøkkelringer, skrivesett, bordkalendere osv. med påtrykt firmanavn.

Kontantbeløp, gjenstander mv. som gis til lotterier, er vanligvis å anse som gaver og er ikke fradragsberettiget. Det samme gjelder bidrag til politiske foreninger o.l. eller kontingenter til slike foreninger.

Fradrag for kostnader til støtteannonser i medlemsblad o.l. begrenses til den reelle reklameverdi for den næringsdrivende.

R-10 Renteinntekter

- Sktl. § 5-1 tredje ledd, § 5-20 første ledd bokstav b, § 5-22, § 5-60, § 14-20 og § 14-23
- FSFIN § 5-22
- Takseringsreglene § 1-2-30

R-10-1 Inntekt

R-10-1.1 Hovedregel

Renteinntekt er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 og § 5-20 første ledd bokstav b.

R-10-1.2 Unntak, rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt

Rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt etter avregning er skattefri, jf. sktl. § 5-60 første punktum. Dette gjelder ikke renter ved tilbakebetaling av skatt på formue i og inntekt av særskattepliktig virksomhet etter petroleumsskatteoven § 5, se sktl. § 5-60 annet punktum. Skattefriheten gjelder både for personlige- og upersonlige skattytere.

R-10-1.3 Ettergivelse av renter som gave

Ettergir skattyteren opptjente renter i gavehensikt, medfører dette ikke noen endring i skatteplikten. Frafaller han derimot ikke-opptjente rentekrav, påløper ingen renter, og skattyter skattlegges derfor ikke.

R-10-1.4 Indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning

Indeksobligasjoner er et spareprodukt som tilbys av banker eller lignende finansinstitusjoner. Kunden etablerer en fordring som normalt ikke forrentes. Avkastningen er i stedet knyttet til indekser på utvalgte finansielle markeder. Banksparing med aksjeindeksert avkastning er, til forskjell fra indeksobligasjoner, et bankinnskudd. Avkastningselementet anses som rente i begge tilfeller, se FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1054 og 14. september 2005 i Utv. 2005/1170. Om aksjeindeksbevis, se SKD 30. oktober 2006 i Utv. 2006/1757.

Om gevinst/tap ved realisasjon av indeksobligasjoner, se emnet «[Verdipapirer](#)».

Om tidfesting, se [pkt. 5.9](#).

Om behandling av tegningsgebyr, se emnet «[Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.](#)».

Om behandling av gebyr ved førtidig innløsning, se emnet «[Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.](#)».

R-10-1.5 Renter fra verdipapirfond

Om renter fra verdipapirfond, se emnet «[Verdipapirfond](#)».

R-10-1.6 Renter av egenkapitalbevis

Renter av egenkapitalbevis er skattepliktig inntekt og skattlegges som aksjeutbytte. Eventuelt skjermingsfradrag skal redusere skattepliktig del på samme måte som for aksjeutbytte. Om unntak fra skatteplikt for aksjeselskap mv. som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

R-10-1.7 Underkurs ved utbetaling av lån

Fordelen ved at et lån etter stiftelsesvilkårene vil bli tilbakebetalt med et høyere beløp enn det som låntaker fikk utbetalt ved etablering av fordringen (renteelementet), skattlegges som renter hos långiver.

Renteelementet ved slikt lån tjenes opp og skattlegges suksessivt over lånets løpetid. Renteelementet er skattepliktig inntekt for långiveren eller eventuelt senere eier av fordringen for det som opptjenes i dennes eiertid.

R-10-1.8 Utland

Renter opptjent i utlandet, f.eks. ved bankinnskudd i utenlandsk bank, er som hovedregel skattepliktig i Norge. Begrensninger i skatteplikten for renteinntekter i virksomhet kan i visse tilfeller følge av skatteavtale, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», [pkt. 3.2](#).

Skattyter som ikke er skattemessig bosatt/hjemmehørende i Norge etter skatteloven (bosatt i utlandet), er ikke begrenset skattepliktig for renteinntekt fra kilder i Norge. Om unntak, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 3.1.2.

Om renter av egenkapitalbevis for skattyter bosatt i utlandet, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 5.2.

R-10-2 Hva er renter

R-10-2.1 Generelt

Om hva som er renter ved isolert betaling av renter, delbetaling av renter og hovedstol under ett mv., se emnet «[Renter av gjeld](#)».

Om behandling av bonus til bankkunder, se FIN 12. november 1997 i Utv. 1998/100.

R-10-2.2 Delvis ettergivelse av renter og hovedstol under ett

Om hva som anses ettergitt ved delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se emnet «[Renter av gjeld](#)».

R-10-2.3 Innfrielse av fastrentelån før forfall

R-10-2.3.1 Långiver

Ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp skal tilbakebetaling av lånet med beløp utover lånets pålydende (overkurs) pga. lavere alminnelig rentenivå, behandles som gevinst hos långiver ved realisasjon av fordringen. Slik gevinst vil alltid være skattepliktig i virksomhet. Om skatteplikt utenfor virksomhet, se emnet «[Verdipapirer](#)», pkt. 3.5.3.

Om behandlingen av underkurs hos långiver ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, se emnet «[Renter av gjeld](#)», pkt. 6.13.

R-10-2.3.2 Låntaker

Underkurs som långiver godtgjør låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, er skattepliktig inntekt for låntaker, jf. sktl. § 5-1 tredje ledd.

Om behandlingen av overkurs hos låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, se emnet «[Renter av gjeld](#)», pkt. 6.13.

R-10-3 Inntektens størrelse

R-10-3.1 Fremmed valuta

Renteinntekt som er mottatt i utenlandsk valuta før utløpet av året, skal omregnes til norske kroner etter betalingsdagens kurs. Renteinntekter som er påløpt, men ikke mottatt i løpet av året, skal omregnes til kroner etter valutakursen ved inntektsårets utløp.

R-10-3.2 Skjønnsmessig fastsetting

Når det ikke foreligger opplysninger om størrelsen av renteavkastning på fordringer, fastsettes den på bakgrunn av fordringens art, men likevel ikke under 2 % (2022), jf. takseringsreglene § 1-2-30.

Mangler opplysninger om fordringens størrelse gjennom året, beregnes renten på grunnlag av fordringens størrelse per 31. desember i inntektsåret.

R-10-4 Ekstra skatt av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskaper

R-10-4.1 Generelt

Etter sktl. § 5-22 skal det foretas ekstra skattlegging av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap, allmennaksjeselskap, likestilt selskap og sammenslutning som er omfattet av sktl. § 10-1 første ledd. Bestemmelsene gjelder også for renter utbetalt fra tilsvarende utenlandsk selskap. Videre gjelder reglene for utbetalinger av renter fra selskap med deltakerfastsetting som omfattes av sktl. § 10-40. Formålet med reglene er skattemessig å likebehandle avkastning av lån (fremmedkapital) og egenkapital, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 5.6.4. Om unntak, se [pkt. 4.2.2](#).

Bare personlige skattytere som er skattemessig bosatt i Norge omfattes av ekstrabeskatningen. Det er ikke noe vilkår at den personlige skattyteren er aksjonær, deltaker eller på annen måte har eierandel i det selskapet lånet er ytet til.

Det er faktiske påløpte renter etter skatt (skattesats på alminnelig inntekt) som overstiger en beregnet skjerming som skal ekstrabeskattes. Skjermingen beregnes månedsvis. I tillegg skattlegges de faktiske rentene på vanlig måte som alminnelig inntekt. Dersom den faktiske påløpte renten etter skatt minst tilsvare skjermingsrenten, kommer sktl. § 5-22 ikke til anvendelse. Det skal i slike tilfeller heller ikke fastsettes inntektstillegg etter sktl. § 13-1, selv om den faktiske renten er lavere enn markedsrenten, se BFU 1/2023.

Inntekt som er skattepliktig etter sktl. § 5-22 skal oppjusteres med 1,72, jf. sktl. § 5-22 annet ledd tredje punktum.

R-10-4.2 Hvilke lån omfattes

R-10-4.2.1 Utgangspunkt

Alle lån fra personlig skattyter til selskap som nevnt i [pkt. 4.1](#) vil i utgangspunktet omfattes av reglene, se henholdsvis emnet «[Aksjer – utbytte](#)», [pkt. 5](#) og emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», [pkt. 4.24](#).

R-10-4.2.2 Unntak

Reglene gjelder ikke

- renter av mengdegjeldsbrev som er gjenstand for omsetning i organiserte marked innen seks måneder etter utstedelse, se sktl. § 5-22 første ledd annet punktum
- renter av innskudd i bank, se sktl. § 5-22 første ledd annet punktum
- renter av spareinnskudd i samvirkeforetak, jf. FSFIN § 5-22-1 annet punktum

Om hva som er mengdegjeldsbrev, se emnet «[Verdipapirer](#)», [pkt. 1](#).

R-10-4.3 Beregningen av inntekten som skal ekstrabeskattes

R-10-4.3.1 Oversikt over beregningen

For hver enkelt måned skal det foretas en beregning av grunnlaget for ekstrabeskatningen. Ved beregningen tas det utgangspunkt i faktisk påløpt rentebeløp i kalendermåneden (linje 1 i oppstillingen nedenfor). Har den personlige skattyteren flere utlån til samme selskap, skal lånene sees under ett. Ved utlån til flere selskaper skal det skje en separat beregning av ekstrabeskatningen for hvert enkelt selskap. Dette grunnlaget reduseres med skattesatsen for alminnelig inntekt, normalt 22 % (eventuelt 18,5 % for skattytere bosatt i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke). Det gjøres så fradrag for skjerming.

Grunnlaget for ekstrabeskatningen for den enkelte måneden beregnes som følger:

Faktisk påløpt rentebeløp	
- Alminnelig inntektsskatt (faktisk påløpt rentebeløp x skattesats for alminnelig inntekt)	
- Skjermingsfradrag (lånesaldo x skjermingsrenten x 1/12)	
= Renteinntekt til ekstrabeskatning	

Denne renteinntekten skal oppjusteres med 1,72, jf. sktl. § 5-22 annet ledd tredje punktum.

Det er ikke anledning til å overføre ubenyttet skjerming fra måneder der den effektive renten er lavere enn skjermingsrenten.

R-10-4.3.2 Skjermingsfradraget

Skjermingsfradraget settes lik lånesaldoen ved månedens begynnelse multiplisert med månedens skjermingsrentesats, se FSFIN § 5-22-3 annet ledd. Ved låneopptak i løpet av kalendermåneden brukes lånesaldoen ved opptaksdatoen. Ved flere låneopptak av samme selskap samme måned, brukes lånesaldoen ved siste låneopptak. Dette gjelder uansett om det er et nytt lån eller økning av et allerede eksisterende lån.

Eksempel

Person A gir et lån til selskap B den 10. januar på kr 100 000. Den 25. januar gir A et nytt lån til selskap B på kr 50 000. Grunnlag for skjermingsfradrag for A denne måneden vil da være kr 150 000.

Ved utstedelse av fordring til underkurs skal lånesaldoen beregnes ut fra utstedelseskursen.

Ved kreditorskifte i løpet av kalendermåneden, skal skjermingsfradraget tilordnes den som er kreditor den datoen lånesaldoen beregnes, normalt ved månedens begynnelse.

R-10-4.3.3 Skjermingsrenten

Skattedirektoratet fastsetter skjermingsrenten forskuddsvis for hver tomånedersperiode i inntektsåret. Renten fastsettes med utgangspunkt i Norges Banks rente på statskasseveksler med tre måneders løpetid med et tillegg på 0,5 prosentenheter, nedjustert med 22 %, avrundet til nærmeste tiendedels prosentpoeng, jf. FSFIN § 5-22-4.

For 2023 er skjermingsrenten:

jan/feb	mars/april	mai/juni	juli/aug	sept/okt	nov/des
2,4 %	2,7 %	2,7 %	Ikke fastsatt	Ikke fastsatt	Ikke fastsatt

Skjermingsrenten for hver tomånedersperiode publiseres på skatteetaten.no etter hvert som den fastsettes.

Lånesaldo 1. januar 2023 er kr 300 000

Lånesaldo 1. februar 2023 er kr 240 000

Avtalt rentesats januar og februar 2023 er 4,0 %. Skjermingsrenten for januar og februar 2023 er 2,4 %.

Januar:

Faktisk påløpt rentebeløp ($300\,000 \times 4,0\% \times 1/12$)	kr	1 000
- alminnelig inntektsskatt ($1\,000 \times 22\%$)	kr	220
- skjermingsfradrag ($300\,000 \times 2,4\% \times 1/12$)	kr	600
= renteinntekt til ekstrabeskatning januar	kr	180

Renteinntekten skal multipliseres med 1,72 ved skatteberegningen, jf. sktl. § 5-22 annet ledd tredje punktum.

Februar:

Faktisk påløpt rentebeløp ($240\,000 \times 4,0\% \times 1/12$)	kr	800
- alminnelig inntektsskatt ($800 \times 22\%$)	kr	176
- skjermingsfradrag ($240\,000 \times 2,4\% \times 1/12$)	kr	480
= renteinntekt til ekstrabeskatning februar	kr	144

Renteinntekten skal multipliseres med 1,72 ved skatteberegningen, jf. sktl. § 5-22 annet ledd tredje punktum.

R-10-4.4 Selskapets opplysningsplikt

Selskaper som omfattes av reglene har etter sktfvl. § 7-4 plikt til å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlige skattytere for lån som omfattes av reglene. Lånesaldo ved inngangen til hver måned skal fremgå.

Det er unntak fra opplysningsplikten på lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank, se sktfvl. § 7-4 siste punktum.

Skattedirektoratet har bestemt at selskapene foreløpig ikke skal gi slike opplysninger ukrevd til skattemyndighetene.

R-10-5 Tidfesting**R-10-5.1 Hovedregel**

Renteinntekt skattlegges etter realisasjonsprinsippet, som hovedregel i det inntektsåret rentene tjenes opp (påløper/ubetinget krav oppstår), se sktl. § 14-2 første ledd. Det er uten betydning når rentene skal betales etter låneavtalen, enten det er forskuddsvis eller etterskuddsvis.

Om når tap på skattlagt rentefordring anses for å være endelig konstatert og om adgangen til nedvurdering av utestående fordring ved årets utgang, se emnet «[Fordringer](#)».

R-10-5.2 Unntak, misligholdte renter som ikke inngår i et regnskap**R-10-5.2.1 Generelt**

Reglene nedenfor gjelder for

- alle skattytere som ikke har bokføringsplikt, (se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)»), og
- skattytere som har bokføringsplikt, for renter som ikke inngår i regnskapet.

R-10-5.2.2 Renter forfalt til betaling

Er opptjente renter, som er forfalt til betaling etter låneavtalen, ikke blitt betalt ved inntektsårets utgang, skal skattyteren

- for renter opptjent og skattlagt i året før inntektsåret; gis tilsvarende inntektsfradrag (bare aktuelt for etterskuddsrenter), jf. sktl. § 14-20 annet ledd bokstav a nr. 2, og
- for renter opptjent i inntektsåret; ikke skattlegges for de forfalte, men ikke-betalte (del av) rentene dette året, jf. sktl. § 14-20 annet ledd bokstav a nr. 1. (Dette er aktuelt både for forskuddsrente og etterskuddsrente.)

R-10-5.2.3 Senere betaling

Betales slike renter som er tilbakeført ved et fradrag i forfallsåret eller som ikke er skattlagte i opptjeningsåret, skattlegges disse rentene i betalingsåret.

R-10-5.2.4 Når anses renten betalt

Om når renten skal anses betalt, se emnet «[Renter av gjeld](#)», pkt. 6.1.

R-10-5.3 Renter av fond i pelsdyrnæring

Om tidfesting ved skattlegging av renter av fond i pelsdyrnæringen, se emnet «[Pelsdyr](#)».

R-10-5.4 Renter av fond for reineiere

Om tidfesting ved skattlegging av renter av avviklings- og omstillingsfond for reineiere, se emnet «[Reindrift](#)».

R-10-5.5 Renter av premiefond

Om behandlingen av renter av premiefond, se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)», pkt. 5.

R-10-5.6 Avkastning på livsforsikring

Om tidfesting ved skattlegging av avkastning på sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring), se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)», pkt. 5.

R-10-5.7 Uttaksprovisjon/dekort

På visse bankinnskudd får skattyter godskrevet full rente hvert år, men må tåle reduksjon ved eventuelt uttak, med fastsatt prosent av det uttatte beløp. Påløpte renter skattlegges fullt ut. Om fradrag for uttaksprovisjon, se emnet «[Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.](#)».

R-10-5.8 Innskudd med bindingstid

Noen typer innskudd kan ha bindingstid hvor skattyter oppnår høyere rente. Først det året bindingstiden utløper, får innskyter en ubetinget rett til, dvs. opptjener den høyere renten. Løper det en lavere rente som innskyter uansett skal godskrives, skal denne inntektsføres løpende.

R-10-5.9 Bankinnskudd med aksjeindeksert avkastning og indeksobligasjoner

For bankinnskudd med aksjeindeksert avkastning og indeksobligasjoner der positiv avkastning godskrives sparerer med endelig virkning det enkelte året, skattlegges avkastningen løpende som renteinntekt.

For bankinnskudd med aksjeindeksert avkastning og indeksobligasjoner der positiv avkastning først godskrives sparerer med endelig virkning i forbindelse med oppgjør av fordringen, tidfestes avkastningen som renteinntekt i oppgjørsåret.

Se nærmere FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1054 og FIN 14. september 2005 i Utv. 2005/1170.

R-10-5.10 Mengdegjeldsbrev utstedt til underkurs

Om tidfesting av renteelementet som ligger i at et mengdegjeldsbrev skal innfris til en høyere kurs enn utstedelseskursen, se emnet «[Verdipapirer](#)», pkt. 3.3.

R-10-6 Hvem skattlegges renter hos

R-10-6.1 Generelt

Renteinntekter skattlegges som hovedregel hos den som eide bankinnskuddet eller fordringen mv. i den perioden renten ble opptjent.

Blir f.eks. en rentebærende obligasjon overdratt i løpet av inntektsåret, skal selgeren skattlegges for renter opptjent før overdragelsen og kjøperen for renter som opptjenes etter overdragelsen. Det er uten betydning hvem som var eier av obligasjonen da rentene forfalt til betaling, eller hvem av dem som får rentene utbetalt. Tilsvarende gjelder for fordeling av renteelementet for gjeldsbrev som skal innløses til høyere kurs enn utstedelseskurs, se emnet «[Verdipapirer](#)», pkt. 3.5.2.

Ved en gevinst/tapsberegning må den del av totalvederlaget som inneholder opptjente men ikke utbetalte renter, skilles ut og behandles som renteinntekt for selger og vil medføre redusert inngangsverdi for kjøper. For mengdegjeldsbrev utstedt i 2014 eller senere skal renteelementet som ligger i underkursen beskattes ved realisasjon, jf. sktl. § 14-23 første ledd. For slike mengdegjeldsbrev er slik utskillelse dermed bare aktuelt hvis det også skal betales løpende kupongrente. Se nærmere emnet «[Verdipapirer](#)», pkt. 3.3.7.

R-10-6.2 Renter av egenkapitalbevis i sparebanker mv.

Aksjeselskap mv. som omfattes av sktl. § 2-38 første ledd, er ikke skattepliktig for lovlig utdeling av renter på egenkapitalbevis, se emnet «[Fritaksmetoden](#)». Eier et selskap med deltakerfastsetting egenkapitalbevis, skal slike renter ikke inngå ved fastsetting av skattepliktig inntekt til fordeling på deltakerne, jf. sktl. § 10-41 annet ledd, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

For fysiske personer skattlegges renter av egenkapitalbevis i sparebanker mv., utover skjermingsfradraget, hos den som eier egenkapitalbeviset på det tidspunktet rentene er avsluttet utbetalt. Rentene behandles som aksjeutbytte.

R-10-6.3 Renter av sperret bankinnskudd

Renter av bankinnskudd som er sperret, skattlegges hos den som skal godskrives renteinntektene.

R-10-6.4 Rentekompensasjon ved utlån av verdipapirer mv.

Rentekompensasjon, som innlåner etter avtale med utlåner er forpliktet til å yte, ved verdipapirlån etter sktl. § 9-11, klassifiseres på samme måte som den avkastningen den erstatter, det vil si renter på de underliggende utlånte verdipapirene. Skattesubjekt for rentekompensasjonen er den endelige mottakeren av kompensasjonen (gjelder ikke for mellomliggende innlånere/utlånere).

R-10-6.5 Avkastning av livsforsikring

Om hvem som skal skattlegges for avkastning av sparedelen for livsforsikring, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)».

R-10-6.6 Ektefeller

Om fordeling av renteinntekter mellom ektefeller, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

R-10-6.7 Barn

Om hvem som skal skattlegges for barns renteinntekt, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

R-10-6.8 Dødsfall

Om hvem som skal skattlegges for renteinntekter ved dødsfall, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

R-10-7 Skattestedet

Personlige skattytere skattlegges for renteinntekter i bostedskommunen. Dette gjelder med mindre renteinntekten er inntekt i virksomhet undergitt stedbundet skattlegging i annen kommune, se emnet «[Skattestedet](#)».

R-11 Rentekostnader – fradragsbegrensning i konsern og mellom nærstående

– Sktl. § 6-41

– FSVIN § 6-41-1 til § 6-41-3

R-11-1 Generelt

Sktl. § 6-41 har regler om begrensning av rentefradrag i konsern og mellom nærstående parter. Om hvilke selskaper mv. som omfattes av reglene, se [pkt. 2](#). Reglene innebærer at det ikke gis fradrag for rentekostnader som overstiger 25 % av en særskilt beregnet resultatstørrelse. For selskap mv. i konsern gjelder fradragsbegrensningen både renter som betales til nærstående part (interne renter) og renter som betales til ikke-nærstående part (eksterne renter). Selskaper innenfor konsern kan imidlertid få fullt fradrag for gjeldsrentene hvis selskapet oppfyller vilkårene etter den egenkapitalbaserte unntaksregelen i sktl. § 6-41 åttende ledd, se [pkt. 13](#). Selv om unntaksregelen får anvendelse, gjelder likevel regelen om begrensning av fradrag for renter mellom nærstående også for selskap i konsern slik at renter til nærstående part utenfor konsern kan avskjæres se sktl § 6-41 niende ledd. Om hva som menes med nærstående part utenfor samme konsern i sktl. § 6-41, niende ledd, se [pkt. 10.2](#). For selskap mv. som ikke er i konsern er det bare interne renter som kan begrenses, men renter betalt til uavhengige tredjeparter kan fortrenge fradrag for interne renter.

Om hva som menes med selskap mv. i konsern, se sktl. § 6-41 femte ledd første og annet punktum og [pkt. 3](#).

Om hva som menes med nærstående part, se sktl. § 6-41 femte ledd annet, tredje og fjerde avsnitt og [pkt. 8](#). Ved beregningen av rentefradragsrammen tas det utgangspunkt i skattyterens alminnelige inntekt (ev. årets underskudd), før ev. begrensning av rentefradraget. For selskap mv. i konsern skal det i dette grunnlaget gjøres fradrag for mottatt konsernbidrag fra selskap mv. som benytter den egenkapitalbaserte unntaksregelen i sktl. § 6-41 åttende ledd. Netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger skal tilbakeføres i beregningsgrunnlaget. Rammen for rentefradraget utgjør 25 % av denne resultatstørrelsen. Nærmere om den egenkapitalbaserte unntaksregelen, se [pkt. 13](#).

Begrensningen beregnes individuelt for hver enkelt skattyter.

Avskjæring av rentefradrag skal bare foretas hvis netto rentekostnader overstiger et terskelbeløp. Terskelbeløpet er forskjellig for selskaper mv. innenfor konsern og selskaper mv. utenfor konsern. Nærmere om terskelbeløpet, se [pkt. 6](#).

Renteinntekter vil være skattepliktig for kreditor selv om debitor kan ha begrenset fradragsrett for rentekostnader.

R-11-2 Skattytere som omfattes av reglene

R-11-2.1 Generelt

Reglene om begrensning av fradrag for netto rentekostnader gjelder etter sktl. § 6-41 første ledd for

- selskaper og innretninger som er selvstendige skattytere etter sktl. § 2-2 første ledd
- selskap med deltakerfastsetting som nevnt i sktl. § 10-40
- NOKUS-selskaper, jf. sktl. § 10-60
- selskaper og innretninger som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 eller etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2

Reglene gjelder også for selskaper og innretninger som ikke har erverv til formål, jf. § 2-32, men som driver økonomisk virksomhet.

Reglene gjelder ikke for enkeltpersonforetak.

R-11-2.2 Unntak

Reglene om begrensning av rentefradrag i konsern og mellom nærstående gjelder etter sktl. § 6-41 ellefte ledd ikke for finansforetak etter lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven) § 1-3 første ledd. Dette omfatter foretak som driver virksomhet som

- bank
- kredittforetak
- finansieringsforetak
- forsikringsforetak
- pensjonsforetak
- holdingforetak i finanskonsern

Låneformidlingsforetak omfattes ikke av unntakene for finansforetak i finansforetaksloven § 1-3 første ledd.

Foretak som er gitt tillatelse til å drive virksomhet som betalingsforetak eller e-pengeforetak anses som finansforetak, se finansforetaksloven § 1-3 annet ledd. Disse omfattes ikke av unntaket for finansforetak og faller inn under rentebegrensningsregelen.

Eierforetak som ikke selv er finansforetak, men som har tillatelse til å være morselskap til et finansforetak, anses ikke som finansforetak og omfattes ikke av unntaket for finansforetak. Nærmere om hva som er eierforetak, se finansforetaksloven § 17-6 annet ledd bokstav c. Slike eierforetak faller inn under rentebegrensningsregelen, se Prop. 1 LS (2017–2018) pkt. 6.5.4. Holdingforetak i finanskonsern, jf. finansforetaksloven § 17-3, anses derimot som finansforetak og omfattes av unntaket. Nærmere om hva som er holdingforetak i finanskonsern, se finansforetaksloven § 17-3.

Reglene gjelder heller ikke for selskaper som er omfattet av petroleumsskatteloven § 3 d, se sktl. § 6-41 tolvte ledd.

Det enkelte selskap innenfor et konsern må vurderes separat ved vurderingen av om noen av unntakene får anvendelse.

R-11-3 Konsern

Med selskap mv. i konsern menes i sktl. § 6-41 selskap mv. som regnskapsåret for inntektsåret er konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap som er utarbeidet etter regnskapspråkene NGAAP, IFRS, IFRS for SME, GAAP i et EØS-land, UK GAAP, US GAAP eller japansk GAAP. Et datterselskap som er konsolidert inn i et konsernregnskap, jf. den alminnelige betydningen av konsernregnskap i regnskapsloven § 3-2 tredje ledd og § 3-6, vil være konsolidert linje for linje i et konsernregnskap. Dette gjelder også hvor datterselskapet er konsolidert på en separat linje, atskilt fra andre eiendeler og forpliktelser ved bruk av IFRS 5, f.eks. hvor datterselskapet er holdt for salg, se SKD 14. desember 2022 i Utv. 2022/1402.

Selv om slik konsolidering ikke er foretatt, gjelder det samme hvis selskapet i regnskapsåret før inntektsåret kunne ha vært konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap dersom IFRS hadde vært anvendt, se sktl. § 6-41 femte ledd første punktum.

Selskap som er stiftet i inntektsåret anses som selskap i konsern når vilkårene etter en av de nevnte regnskapsspråkene er oppfylt på stiftelsestidspunktet, se sktl. § 6-41 femte ledd annet punktum.

R-11-4 Gjeld som omfattes av reglene

R-11-4.1 Generelt

For selskap mv. i konsern gjelder reglene netto rentekostnader på gjeld til både nærstående og ikke-nærstående part, se sktl. § 6-41 tredje ledd tredje punktum.

For selskap mv. som ikke er i konsern gjelder reglene bare for netto rentekostnader på gjeld til nærstående norsk eller utenlandsk fysisk person, selskap eller innretning, se sktl. § 6-41 tredje ledd fjerde punktum. Det er uten betydning om den nærstående har alminnelig skatteplikt. Reglene gjelder f.eks. også hvor kreditor er en kommune eller en skattefri institusjon etter sktl. § 2-32, se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.9.3.

Om hva som menes med selskap mv. i konsern, se sktl. § 6-41 femte ledd første og annet punktum og [pkt. 3](#).

Om hvem som er nærstående, se § 6-41 femte ledd annet avsnitt og [pkt. 8](#). Om hva som anses som renter av gjeld, se nærmere emnet «[Renter av gjeld](#)».

R-11-4.2 Gjeld til finansinstitusjon som er midlertidig nærstående

Gjeld til finansforetak som er midlertidig nærstående til låntaker, jf. finansforetaksloven § 13-2 annet ledd, skal ikke regnes som gjeld til nærstående, se sktl. § 6-41 ellefte ledd annet punktum. Slik gjeld skal anses som ekstern gjeld. Denne begrensningen gjelder bare låneavtaler som er inngått før finansforetaket og låntaker ble nærstående, se sktl. § 6-41 ellefte ledd tredje punktum.

R-11-5 Netto rentekostnader

R-11-5.1 Generelt

Størrelsen på selskapets samlede netto rentekostnader er avgjørende for om det skal foretas begrensning av netto rentekostnader, og samlede netto rentekostnader danner utgangspunkt for beregningen av rammen for begrensningen av rentefradraget. Ved beregningen av rammen for rentefradrag beregnes netto rentekostnader på samme måte for selskaper innfor konsern og selskaper utenfor konsern, men for selskap mv. utenfor konsern er det bare netto rentekostnader til nærstående som ev. skal begrenses, se sktl. § 6-41 tredje ledd fjerde punktum.

Netto rentekostnader utgjør rentekostnader fratrukket renteinntekter. Det er rentekostnader som er fradragsberettigede etter sktl. § 6-40 som inngår i beregningsgrunnlaget, jf. sktl. § 6-41 annet ledd første punktum, se nærmere emnet «[Renter av gjeld](#)». Som rentekostnader anses bl.a. garantiprovisjon hvis den i prinsippet tilsvarer den høyere renten som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet. Byggelånsrenter anses ikke som renter av gjeld hvis de inngår i skattemessig verdi for det aktuelle objektet i stedet for å komme til fradrag direkte, se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.8.1. Som renteinntekter anses inntekter som inngår i sktl. § 5-1 og § 5-20 første ledd bokstav b, se emnet «[Renteinntekter](#)». Garantiprovisjon som etter det foranstående anses som rentekostnad for debitor anses tilsvarende som renteinntekt for kreditor.

R-11-5.2 Tilskudd til dekning av renter

Om betydningen av at skattyter mottar skattepliktig tilskudd til dekning av rentene, se emnet «[Renter av gjeld](#)», [pkt. 2.1.1](#) og emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», [pkt. 7.3.2](#). Om betydningen av at rentene er dekket med skattefrie tilskudd fra det offentlige, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)», [pkt. 2.4](#).

R-11-5.3 Sammensatte obligasjoner

Konvertible obligasjoner og andre sammensatte obligasjoner som består av et underkurselement og et derivatelement omfattes i sin helhet av fradragsbegrensningen, jf. § 6-41 annet ledd

annet punktum. Forutsetningen er at de ikke skal dekomponeres i en obligasjonsdel og en derivatdel for skattemessige formål, se Prop. 1 L (2013–2014) pkt. 4. I alminnelighet skal konvertible obligasjoner ikke dekomponeres, se HRD i Utv. 2012/11 (Rt. 2011/1620) (Industriinvesteringer AS).

R-11-5.4 Under- og overkurs ved låneopptak

Under- og overkurs ved låneopptak skal inngå i beregningen av netto rentekostnader ved første gangs salg i annenhåndsmarkedet, jf. sktl. § 6-41 annet ledd tredje punktum. Slik gevinst og tap regnes ikke som renteinntekt eller rentekostnad for den som har ervervet fordringen i annenhåndsmarkedet, jf. sktl. § 6-41 annet ledd fjerde punktum.

R-11-5.5 Valutagevinst og -tap

Valutagevinster og – tap på fordringer og gjeld omfattes ikke av reglene om rentefradragsbegrensning, se Prop. 1 L (2013–2014) pkt. 4.8.2.

R-11-5.6 Rente- og valutaderivater

Gevinst og tap på derivater, som valuta- og renteswaper, opsjoner og terminkontrakter mv., inngår ikke ved fastleggingen av netto rentekostnader, se Prop. 1 L (2013–2014) pkt. 4.8.4.

R-11-6 Nedre grense for netto rentekostnader (terskelbeløp)

R-11-6.1 Generelt

Rentebegrensningsregelen kommer bare til anvendelse hvis netto rentekostnader overstiger et nærmere fastsatt terskelbeløp.

For selskap som ikke er i konsern skal begrensning av rentefradraget foretas dersom netto rentekostnader i selskapet er over kr 5 mill., se sktl. § 6-41 fjerde ledd tredje punktum.

For selskap mv. i konsern kommer rentebegrensningsregelen bare til anvendelse hvis samlede interne og eksterne netto rentekostnader overstiger kr 25 mill. fastsatt samlet for den norske delen av konsernet, jf. sktl. § 6-41 fjerde ledd annet punktum.

For andeler i selskaper med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-40, og NOKUS, jf. § 10-60, medregnes netto rentekostnader forholdsmessig etter norske eierandeler. Dette gjelder også eierandeler eid indirekte gjennom utenlandsk konsernselskap. Se nedenfor under [pkt. 13.5](#). Med «norske eierandeler» menes her det aktuelle konsernets eierandeler i selskapet, og ikke alle eierandeler som er eid av norske skattytere, jf. FIN 2. juli 2019 i Utv 2019/874.

Terskelen på kr 5 mill. gjelder også for selskap mv. i konsern som har netto rentekostnader på gjeld til nærstående som ikke er en del av konsernet, og hvor samlede interne og eksterne netto rentekostnader fastsatt samlet for den norske delen av konsernet ikke overstiger terskelbeløpet på kr 25 mill., jf. sktl. § 6-41 niende ledd. For konsernselskaper gjelder dermed både nærståenderegelen og konsernregelen, men slik at det bare er renter på lån til nærstående långiver utenfor konsernet (f.eks. en fysisk person) som skal avskjæres i disse tilfellene, ikke eventuelle interne renter betalt til andre konsernselskaper. Om hva som menes med nærstående part utenfor konsern, se nærmere [pkt. 10.2](#).

Renter som det ikke kreves fradrag for inngår ikke i terskelbeløpene. Tilsvarende gjelder for tidligere avskårte renter som fremføres til fradrag i etterfølgende år etter sktl. § 6-41 tiende ledd jf. tredje ledd. At en eller flere skattytere i et konsern krever fradrag for tidligere avskårte renter vil derfor ikke påvirke vurderingen av om netto rentekostnader overstiger terskelbeløpet på kr 25 mill. for den norske delen av konsernet, se [FIN 2. juli 2019](#) i Utv. 2019/874.

Hvis netto rentekostnader overstiger terskelbeløpene, gjelder rentefradragsbegrensningen for alle rentekostnadene, også den delen av rentekostnadene som ligger innenfor terskelbeløpet.

R-11-6.2 Nærmere om den norske delen av konsernet

Med den norske delen av konsernet menes her selskap mv. som i utgående balanse i et konsernregnskap for inntektsåret kunne ha vært konsolidert linje for linje dersom International Financial Reporting Standards (IFRS) hadde vært anvendt, for så vidt de på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret er skattepliktige til Norge, se FSFIN § 6-41-1 første ledd.

Hvis selskap mv. i konsern, jf. sktl. § 6-41 femte ledd, ved utgangen av inntektsåret ikke kunne ha vært konsolidert i et slikt konsernregnskap, gjelder terskelbeløpet i sktl. § 6-41 fjerde ledd annet punktum på kr 25 mill. for det enkelte selskapet mv., se FSFIN § 6-41-1 annet ledd. Selskap som nevnt i sktl. § 6-41 tiende og ellefte ledd (finansforetak og petroleumsselskaper) skal ikke medregnes i den norske delen av konsernet, se FSFIN § 6-41-1 tredje ledd og [FIN 6. desember 2019](#) i Utv. 2019/981.

Om hva som menes med at et selskap er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet, se [pkt. 3](#).

Om hva som ved beregning av egenkapitalandelen i sktl. § 6-41 åttende ledd anses som den norske delen av konsernet, se [pkt. 13.5](#).

R-11-6.3 Skatteplikt til Norge en del av året

Ved beregningen av terskelbeløpet for den norske delen av konsernet for selskaper som trer inn i eller ut av norsk beskatningsområde i løpet av inntektsåret, er det kun de rentekostnadene som både tidfestes til perioden selskapet er skattepliktig til Norge i inntektsåret og som faktisk fradragsføres, som skal inngå i terskelbeløpet, se [SKD 19. februar 2021](#) i Utv. 2021/154.

R-11-6.4 Utenlandsk selskap med begrenset skatteplikt til Norge

For selskap med begrenset skattepliktig til Norge (norsk filial), jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, er det kun de skattemessige rentekostnadene som skal tilordnes den norske filialen som skal inngå i terskelbeløpet for den norske delen av konsernet.

Dersom selskapet er begrenset skattepliktig til Norge deler av året, er det kun netto rentekostnader som gjelder virksomheten i Norge i denne perioden som inngår i terskelbeløpet, og ikke det utenlandske selskapets øvrige rentekostnader gjennom året, se [SKD 19. februar 2021](#) i Utv. 2021/154.

R-11-6.5 Norsk selskap med begrenset skatteplikt til utlandet hvor fordelingsmetoden (unntaksmetoden) gjelder etter skatteavtale

For et norsk selskap som har skatteplikt til utlandet for inntekt av fast eiendom eller virksomhet og inntekten er unntatt fra norsk beskatning etter fordelingsmetoden (unntaksmetoden), skal fradragsretten for gjeldsrenter i Norge begrenses etter sktl. § 6-91, se nærmere emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», [pkt. 5.3](#). Etter § 6-91 annet ledd skal rentekostnader for regnskapspliktige tilbakeføres forholdsmessig basert på skatteavtalens allokeringsregler, beregnet etter bokført verdi ved inntektsårets utgang. Ved beregning av terskelbeløpet må selskapet da redusere de totale rentekostnadene med de rentekostnadene som skal tilbakeføres etter sktl. § 6-91 første ledd, se [SKD 19. februar 2021](#) i Utv. 2021/154.

Eksempel:

Selskap A AS er ved inntektsårets utgang verd 1 000. Verdiene i filialen i land med fordelingsmetode (unntaksmetode) er 400. Av selskapets totale rentekostnader på 200, må 40 % (400 / 1 000), dvs. 80, tilbakeføres etter sktl. § 6-91, og vil redusere sum rentekostnader som skal inngå i terskelbeløpet.

R-11-7 Rammen for rentefradraget

R-11-7.1 Generelt

Hvis netto rentekostnader overstiger terskelbeløpet, se [pkt. 6](#), skal samlede netto rentekostnader sammenholdes med en rentefradragsramme som fremgår av sktl. § 6-41 tredje ledd. Fradragsrammen omtales som skattemessig EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization). Den delen av netto rentekostnader som overstiger 25 % av skattemessig EBITDA kan ikke fradragsføres i inntektsåret. Gjeldsrenter som det ikke kreves fradrag for inngår ikke i beregningen av rammen for rentefradraget, se FIN 8. mars 2016 i Utv. 2016/825.

Ved fastsettingen av rammen for rentefradraget tas det utgangspunkt i alminnelig inntekt/årets udekkede underskudd etter fradrag for fremførbart underskudd, men før begrensning av rentefradraget etter § 6-41. I alminnelig inntekt inngår dermed rentekostnader og renteinntekter med sine fulle beløp. Mottatt eller avgitt konsernbidrag inngår i alminnelig inntekt. Kon-

sernbidrag som mottas fra selskap som benytter den egenkapitalbaserte unntaksregelen i sktl. § 6-41 åttende ledd kommer til fradrag i alminnelig inntekt ved beregning av fradragsrammen, se sktl. § 6-41 tredje ledd annet punktum. Om den egenkapitalbaserte unntaksregelen, se [pkt. 13](#). Netto rentekostnader skal tilbakeføres, dvs. at de skal legges til denne summen. Både rentebetalinger til og fra subjekter i interessefellesskap med skattyteren (interne renter) og rentebetalinger til og fra uavhengige tredjeparter (eksterne renter) inngår i netto rentekostnader. Videre skal skattemessige avskrivninger tilbakeføres (se nedenfor).

Det beløp en kommer frem til multipliseres med 25 %. Den delen av netto rentekostnader som overstiger 25 % av dette beløpet kan ikke fradragsføres i inntektsåret. Den delen av netto rentekostnader som skal avskjæres, er for selskap mv. i konsern netto rentekostnader på gjeld til både nærstående og ikke-nærstående part, og bare dersom disse rentekostnadene overstiger terskelbeløpet på kr 25 millioner samlet for den norske delen av konsernet, se sktl. § 6-41 fjerde ledd annet punktum jf. tredje ledd tredje punktum.

Om rammen for rentefradraget og terskelbeløp for selskap mv. i konsern som har netto rentekostnader på gjeld til en nærstående långiver som ikke er en del av konsernet, se [pkt. 13.7](#).

For selskap som ikke er i konsern, skal rentefradraget bare avskjæres i netto rentekostnader på gjeld til nærstående part, jf. sktl. § 6-41 tredje ledd fjerde punktum. Om hvem som er nærstående, se [pkt. 8](#).

Eks 1:

Fradragsrammen for selskap i konsern som mottar konsernbidrag fra selskap som benytter den egenkapitalbaserte unntaksmetoden:

<i>Alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før fradragsbegrensning etter sktl. § 6-41</i>	
+	<i>rentekostnader</i>
+	<i>skattemessige avskrivninger</i>
-	<i>renteinntekter</i>
-	<i>mottatt konsernbidrag fra selskap som benytter den egenkapitalbaserte unntaksregelen, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd</i>
<hr/>	
=	<i>Beregningsgrunnlaget i konsernforhold</i>

Den del av netto rentekostnader som overstiger 25 % av dette beregningsgrunnlaget avskjæres.

Eks 2:

Fradragsrammen for selskap som ikke er i konsern:

<i>Alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før fradragsbegrensning etter sktl. § 6-41</i>	
+	<i>rentekostnader</i>
+	<i>skattemessige avskrivninger</i>
-	<i>renteinntekter</i>
<hr/>	
=	<i>Beregningsgrunnlaget for selskap mv. som ikke er i konsern</i>

Den del av netto rentekostnader som overstiger 25 % av dette beregningsgrunnlaget avskjæres. Dersom beregningsgrunnlaget blir negativt, vil det ikke være grunnlag for å fradragsføre rentekostnader.

Et framførbart underskudd kan ikke redusere alminnelig inntekt (før rentebegrensningen) til et beløp som er lavere enn 0. Medfører rentebegrensningen at alminnelig inntekt blir positiv, kan det ikke kreves fradrag for ytterligere framførbart underskudd, jf. § 6-41 tredje ledd femte punktum. Det kan heller ikke kreves ytterligere fradrag for konsernbidrag.

Hvis rentefradragsrammen ikke utnyttes fullt ut, er det ikke adgang til å fremføre den ubenyttede rentefradragsrammen til senere år, se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.14.3. Om fremføring av avskåret rentefradrag, se [pkt. 11](#).

R-11-7.2 Nærmere om tilbakeføring av skattemessige avskrivninger

Ved fastsettingen av rammen for rentefradraget skal skattemessige avskrivninger tilbakeføres (legges til), jf. sktl. § 6-41 tredje ledd første punktum. Dette gjelder både saldoavskrivninger og lineære avskrivninger. Er en samlesaldo negativ, skal det inntektsførte beløp trekkes fra i stedet for å bli lagt til når en skal beregne grunnlaget for rentefradragsrammen. Dette gjelder selv om inntektsføringen av negative saldi overstiger samlede (positive) avskrivninger, slik at rentefradragsrammen justeres ned i stedet for opp.

Dersom skattyteren har realisert driftsmiddel i saldogruppe a til d samt j i inntektsåret og velger å ta hele eller deler av vederlaget direkte til inntekt i stedet for å nedskrive vederlaget på saldo, skal dette beløpet trekkes fra ved fastsettingen av grunnlaget for rentefradragsrammen.

Når en fastsetter grunnlaget for rentefradragsrammen, skal det ikke foretas tilbakeføring for inntekt eller fradrag fra gevinst- og tapskonto. Det samme gjelder hvor vederlag ved realisasjon av driftsmidler i saldogrupperne e – i er tatt til inntekt i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 første ledd.

R-11-7.3 Særlig om selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskaper

Som utgangspunkt beregnes rammen for rentefradraget på samme måte for selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskaper som for andre selskaper. Fradragsbegrensningen beregnes her på grunnlag av selskapets resultat, fastsatt som om selskapet var skattyter. Det tas dermed utgangspunkt i hva alminnelig inntekt eller årets underskudd ville utgjort samlet for deltakerne etter sktl. § 10-41 og § 10-65, før ev. rentebegrensning. Netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger skal på tilsvarende måte tilbakeføres i dette grunnlaget ved beregningen av rentefradragsrammen. Se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.7.1.

Framførbart underskudd fra slike selskaper vil i utgangspunktet ikke påvirke rentefradragsbegrensningen ettersom underskudd framføres og fradragsføres på deltakerens hånd. Om reduksjon av ev. avskåret rentefradrag til framføring, se [pkt. 11.2](#).

R-11-8 Nærstående

R-11-8.1 Generelt

Avskjæringen av rentefradraget utenfor konsern gjelder for netto rentekostnader på gjeld til nærstående, se sktl. § 6-41 tredje ledd tredje punktum. Som nærstående anses etter sktl. § 6-41 femte ledd annet avsnitt:

- selskap mv. som låntakeren, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %
- person, selskap mv. som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer låntaker med minst 50 %
- selskap mv. som nærstående nevnt i annet strekpunkt, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %
- nærstående person nevnt i annet strekpunkt sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %

«Selskap mv.» omfatter selskaper og innretninger som er egne skattesubjekter og som er nevnt i sktl. § 2-2 første ledd. Det er imidlertid ikke noe vilkår at selskap mv. har alminnelig skatteplikt. Blant annet kan stat, fylkeskommune og kommune bli ansett som nærstående etter annet strekpunkt. Videre kan selskap eller innretning som er eid av stat, fylkeskommune eller kommune bli ansett som nærstående etter annet eller tredje strekpunkt.

Hvis flere fylkeskommuner og kommuner eier- eller kontrollerer låntaker, skal eier- eller kontrollandel beregnes samlet for disse fylkeskommunene og kommunene ved vurderingen av om de er nærstående. De skal dermed anses som én enhet ved nærståendevurderingen, se sktl. § 6-41 femte ledd tredje avsnitt jf. annet avsnitt bokstav b.

Person og selskap mv. regnes som nærstående hvis kravet til eierskap eller kontroll har vært oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret, jf. sktl. § 6-41 femte ledd siste avsnitt. Det er bare

renter som knytter seg til den perioden långiver er nærstående som kan avskjæres etter denne bestemmelsen.

Rentekostnader som knytter seg til lån mellom nærstående selskaper som fusjoneres med virkning for inntektsåret, og som medtas ved samlet fastsetting av de fusjonerte selskapenes inntekt, skal ikke anses som rentekostnader til nærstående selskap etter sktl. § 6-41 tredje ledd tredje punktum, se FIN 8. mars 2016 i Utv. 2016/825.

R-11-8.2 *Nærmere om «kontrollerer»*

Kriteriet «kontrollerer» omfatter tilfeller hvor bestemmende innflytelse over det annet rettssubjekt utøves på annet grunnlag enn eierskap, f.eks. rådighet over stemmeflertall på generalforsamling, retten til å velge flertall av styremedlemmer i et selskap eller hvor en gjennom avtale er sikret bestemmende innflytelse over det annet rettssubjekt. Spørsmålet om det foreligger kontroll på annet grunnlag enn eierskap må vurderes konkret i det enkelte tilfelle, se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.11.3.

Komplementar som etter selskapsl. § 3-9 annet ledd har alminnelig beslutningsmyndighet i selskapet blir nærstående til kommandittselskapet, og renter på lån fra eksterne långiver til kommandittselskapet skal anses som interne renter, se sktl. § 6-41 syvende ledd bokstav a og FIN 8. mars 2016 i Utv. 2016/825.

R-11-8.3 *Nærmere om indirekte eierskap*

Ved beregning av indirekte eierandeler skal alle eierandeler på minst 50 % regnes med, selv om man ved å multiplisere eierandelene kommer til at den indirekte eierandelen ikke utgjør minst 50 %. Hvis f.eks. selskap A eier 70 % av selskap B, som igjen eier 70 % av selskap C, vil en matematisk beregning av As eierandel i C være 49 %. Kravet til eierandel er likevel oppfylt, ettersom eierandelen i hvert ledd er på minst 50 %, se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.11.3.

Er det flere nærstående, skal en ved beregningen av om kravet til eierandel eller kontroll er oppfylt, ta hensyn til den samlede innflytelsen, se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.11.3.

R-11-8.4 *Ukjent långiver*

En person eller et selskap mv. regnes som nærstående selv om skattyteren er ukjent med at lånet er tatt opp hos den nærstående. Dette kan f.eks. være aktuelt ved utstedelse av obligasjonslån hvor det vil være en tillitsmann som ivaretar obligasjonseierens rettigheter overfor utsteder/långiver. Blir skattyteren kjent med forholdet, kan skattyter endre skattefastsettingen etter sktfvl. § 9-4 innen tre år etter leveringsfristen for skattemeldingen. Skattekontoret kan endre skattefastsettingen etter sktfvl. § 12-1, etter at det er foretatt en vurdering etter § 12-1 annet ledd, se nærmere omtalen av disse bestemmelsene i Skatteforvaltningshåndboken.

R-11-9 **Gjeld som likestilles med gjeld tatt opp hos nærstående**

R-11-9.1 *Generelt*

Etter sktl. § 6-41 syvende ledd skal visse gjeldsforpliktelser som er tatt opp hos en part som ikke er nærstående, likestilles med gjeld som er tatt opp hos nærstående. Dette gjelder som hovedregel så langt

- en nærstående har stilt sikkerhet for den gjeld som rentene knytter seg til eller
- den part som er nærstående har en fordring på en ikke-nærstående part, og fordringen har sammenheng med gjelden.

Etter FSFIN § 6-41-5 gjelder tilsvarende når nærstående part utenfor samme konsern har stilt sikkerhet eller har en fordring på en ikke-nærstående part. Om når en part skal anses som nærstående utenfor konsern, se FSFIN § 6-41-4, og [pkt. 10.2](#).

R-11-9.2 *Sikkerhetsstillelse*

Sktl. § 6-41 syvende ledd bokstav a gjelder f.eks. tilfeller hvor et morselskap har stilt sikkerhet for gjelden til et datterselskap. Det samme gjelder som utgangspunkt hvor sikkerheten er stilt av et datterselskap, men her gjelder det unntak etter FSFIN § 6-41-1, se [pkt. 9.6](#).

Det er ikke noe vilkår at sikkerheten er stilt direkte overfor skyldneren. Sikkerhetsstillelsen kan også være sekundær, se FIN 10. juni 2014 i Utv. 2014/1441. Gjelden er f.eks. tatt opp hos

en ikke-nærstående og en annen ikke-nærstående garanterer for gjelden. En nærstående, f.eks. morselskapet, har imidlertid stilt sikkerhet for garantistens regresskrav. Den nærstående anses i et slikt tilfelle å ha stilt sikkerhet for den gjeld som rentene knytter seg til etter sktl. § 6-41 syvende ledd bokstav a.

Det er ikke noe vilkår at sikkerheten faktisk har vært nødvendig for å oppnå lånet. Dette innebærer f.eks. at i tilfeller hvor en ikke-nærstående part har stilt eiendeler som sikkerhet for et lån i et selskap med deltakerfastsetting (ANS mv.), og selskapet har en nærstående deltaker, vil rentene anses som interne renter selv om sikkerheten i eiendelene er tilstrekkelig for å oppnå det eksterne lånet. Se FIN 8. mars 2016 i Utv. 2016/825.

Sikkerheten må som utgangspunkt bygge på en rettslig bindende avtale med långiveren. Også en uformell sikkerhetsstillelse kan etter omstendighetene omfattes. Dette kan gjelde såkalt «Letter of Comfort», f.eks. hvor et morselskap avgir erklæring om økonomisk støtte overfor datterselskapets långivere.

For at uformell sikkerhetsstillelse skal omfattes, forutsetter det at sikkerhetsstillingen har påvirket datterselskapets lånemuligheter sammenlignet med hva som kunne vært oppnådd i markedet uten slik sikkerhetsstillelse, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.12.3.

Såkalte negative pantsettseserklæringer, dvs. erklæringer om at eiendeler ikke skal pantsettes, anses ikke som sikkerhetsstillelse i forhold til sktl. § 6-41 syvende ledd bokstav a, jf. FIN 10. juni 2014 i Utv. 2014/1441.

Er det stilt sikkerhet bare for en del av lånebeløpet, skal omklassifiseringen av eksterne renter begrenses til en tilsvarende del av rentebeløpet.

Det er et vilkår at sikkerheten gjelder den gjeld som rentene knytter seg til. Sikkerhet for andre mulige krav, f.eks. kostnader i forbindelse med lån som ikke blir benyttet, medfører ikke omklassifisering av renter på lånet, jf. FIN 10. juni 2014 i Utv. 2014/1441.

Om et tilfelle hvor en avtale om ansvarsbegrensning mellom selskap, deltakere og långiver medførte at deltakerne etter någjeldende sktl. § 6-41 syvende ledd ikke lenger kunne anses for å ha stilt sikkerhet for den gjelden avtalen omfattet, se [BFU 8/2015](#).

R-11-9.3 Lovpålagt solidaransvar mv.

Hvis et selskap med deltakerfastsetting har tatt opp lån fra en ikke-nærstående part og en nærstående deltaker har ansvar for selskapsforpliktelsene, jf. selskapsloven § 2-4 første ledd, vil vilkårene for sikkerhetsstillelse etter § 6-41 syvende ledd bokstav a være oppfylt. I et indre selskap vil renter på lån fra en ikke-nærstående part som er tatt opp gjennom en hovedmann som opptrer utad i eget navn, anses som interne renter etter sktl. § 6-41 syvende ledd bokstav a dersom hovedmannen er nærstående til selskapet. Hovedmannen vil gjennom sitt ansvar anses å ha stilt sikkerhet for gjelden. Se FIN 8. mars 2016 i Utv. 2016/825.

Tilsvarende gjelder andre typer lovregulert ansvar, så langt ansvaret innebærer sikkerhet fra en nærstående part for gjeld til en ikke-nærstående part. Dette gjelder f.eks. solidaransvar etter aksjeloven § 14-11 annet og tredje ledd, som innebærer at selskapene som deltar i en fisjon hefter solidarisk for visse forpliktelser. Se FIN 10. juni 2014 i Utv. 2014/1441.

Er solidaransvaret etter selskapsloven § 2-4 første ledd fraveket i selskapsavtalen, jf. selskapsloven § 2-4 tredje ledd, slik at det foreligger delt ansvar, vil deltakeren bare anses for å ha stilt sikkerhet for en tilsvarende del av gjelden, jf. FIN 4. juli 2014 i Utv. 2014/1441.

Om et tilfelle hvor en avtale om ansvarsbegrensning mellom selskap, deltakere og långiver medførte at deltakerne etter någjeldende sktl. § 6-41 syvende ledd ikke lenger kunne anses for å ha stilt sikkerhet for den gjelden avtalen omfattet, se [BFU 8/2015](#).

R-11-9.4 «Back to back» lån

Sktl. § 6-41 syvende ledd bokstav b omfatter såkalte «back to back» lån, f.eks. hvor et selskap får lån fra en uavhengig bank mot at et nærstående selskap skyter inn et tilsvarende beløp i banken. Forutsetningen er at det er en forbindelse mellom utlånet og innlånet slik at det foreligger et reelt tredjepartsforhold, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.12.1.

R-11-9.5 Vilkårene er oppfylt for en del av året

Hvis vilkårene for å anse renter som interne renter bare er oppfylt for en del av året, skal bare renter som knytter seg til denne perioden anses som interne renter. Dette gjelder bl.a. hvor det

foreligger sikkerhetsstillelse for deler av et år, jf. FIN 10. juni 2014 i Utv. 2014/1441. Hvor kravet til eierskap eller kontroll i sktl. § 6-41 femte ledd tredje punktum bare har vært oppfylt en del av året, er det bare renter som knytter seg til den perioden långiver er nærstående som kan anses som interne og avskjæres etter bestemmelsen.

R-11-9.6 Unntak fra sktl. § 6-41 syvende ledd om at ekstern gjeld skal likestilles med intern gjeld

I FFSFIN § 6-41-3 er det gjort unntak fra sktl. § 6-41 syvende ledd bokstav a om at gjeld som er tatt opp hos en part som ikke er nærstående, skal likestilles med gjeld tatt opp hos en nærstående. Unntak gjelder der:

- selskapet eller innretningen som har stilt sikkerhet er eid eller kontrollert direkte eller indirekte med minst 50 % av låntakeren
- sikkerheten fra den nærstående parten er stilt i form av pant i eierandel i låntakeren eller fordring på låntakeren

Omklassifisering fra eksterne lån til interne lån skal bare foretas så langt det er stilt sikkerhet for gjelden. Dette innebærer at dersom det er stilt sikkerhet for deler av et lån, eller kun for en begrenset periode av et år, skal omklassifiseringen begrenses tilsvarende. Det vises til Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.12.3 og Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) pkt. 6.1.2.

Omklassifisering fra eksterne lån til interne lån etter sktl. § 6-41 syvende ledd bokstav a gjelder ikke når rentene gjelder lån fra ikke-nærstående part og sikkerhet for lånet er stilt av nærstående selskap som fusjoneres med låntaker og rentene medtas ved samlet fastsetting av de fusjonerte selskaperens inntekt i fusjonsåret. Se FIN 8. mars 2016 i Utv. 2016/825.

R-11-10 Særlig om nærstående part utenfor samme konsern

R-11-10.1 Generelt

Selskap i konsern som oppfyller vilkårene etter den egenkapitalbaserte unntaksregelen, eller hvor samlede netto rentekostnader for den norske delen av konsernet ikke overstiger terskelbeløpet på kr 25 mill., kan likevel få begrensning i fradrag for renter til nærstående part utenfor samme konsern dersom netto rentekostnader i selskapet overstiger kr 5 mill., jf. sktl. § 6-41 niende ledd. Se [pkt. 13.7](#) om tilfeller når selskap faller inn under den egenkapitalbaserte unntaksregelen, og [pkt. 6](#) om når netto rentekostnader for den norske delen ikke overstiger terskelbeløpet.

R-11-10.2 Hovedregel

Med nærstående part utenfor samme konsern som den skattepliktige menes etter sktl. § 6-41 niende ledd jf. FFSFIN § 6-41-4 første ledd følgende:

- a. i tilfeller der den skattepliktige er unntatt fra avskjæring av rentefradrag etter skatteloven § 6-41 åttende ledd, menes nærstående part som ikke er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd b

Eksempel:

Selskap A er en del av konsern X ved inngangen til inntektsåret 2023 og er i utgående balanse for regnskapsåret før inntektsåret (2022) konsolidert linje for linje i konsern X's konsernregnskap. Selskapet anvender den egenkapitalbaserte unntaksregelen. Selskap A har betalt renter til D, som er nærstående etter sktl. § 6-41 femte ledd. D er ikke konsolidert linje for linje i utgående balanse i konsern Xs konsernregnskap for regnskapsåret 2022. D blir dermed å anse som nærstående part utenfor samme konsern som selskap A.

- b. i tilfeller der den skattepliktige er unntatt fra avskjæring av rentefradrag etter skatteloven § 6-41 fjerde ledd annet punktum, men er konsolidert linje for linje i et konsernregnskap som oppfyller kravene i skatteloven § 6-41 åttende ledd b, menes nærstående part som ikke er konsolidert linje for linje i dette konsernregnskap

Eksempel:

Selskap A er en del av konsern X ved inngangen til inntektsåret 2023 og er i utgående balanse for regnskapsåret før inntektsåret (2022) konsolidert linje for linje i konsern Xs konsernregnskap. Sum netto rentekostnader for den norske delen av konsernet er ved utgangen av inntektsåret (2023) kr 25 mill., eller lavere, jf. sktl. § 6-41 fjerde ledd og FSFIN § 6-41-1. Selskap A har betalt renter til D, som er nærstående etter sktl. § 6-41 femte ledd. D er ikke konsolidert linje for linje i utgående balanse i konsern Xs konsernregnskap for regnskapsåret 2022. D blir dermed å anse som nærstående part utenfor samme konsern som selskap A.

c. i tilfeller der det ikke foreligger et konsernregnskap som nevnt ovenfor under b, menes nærstående part som for regnskapsåret før inntektsåret ikke kunne ha vært konsolidert linje for linje i utgående balanse i samme konsernregnskap som den skattepliktige dersom IFRS hadde vært anvendt.

Eksempel:

Selskap A er en del av konsern X ved inngangen til inntektsåret 2023. Konsern X har avlagt konsernregnskap etter annen GAAP enn de som er angitt i bestemmelsen. Dersom konsernregnskapet hadde vært avlagt etter IFRS, ville selskap A ha vært konsolidert linje for linje i utgående balanse i konsernregnskapet for regnskapsåret 2022. Selskap A betaler renter til D, som er nærstående etter sktl. § 6-41 femte ledd. D kunne ikke ha vært konsolidert linje for linje i utgående balanse i konsernregnskapet for 2022 dersom IFRS hadde vært benyttet, og blir dermed å anse som nærstående part utenfor samme konsern som selskap A.

Om hva som menes med at et selskap er konsolidert linje for linje i et konsernregnskap, se [pkt. 3](#).

R-11-10.3 Nærstående part utenfor samme konsern – unntak

Nærstående part som i utgående balanse i inntektsåret er konsolidert linje for linje i et konsernregnskap som oppfyller kravene i sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav b, og hvor også den skattepliktige er konsolidert linje for linje, anses likevel ikke som nærstående utenfor konsern etter første ledd, se FSFIN § 6-41-4 annet ledd. Om hva som menes med at et selskap er konsolidert linje for linje i et konsernregnskap, se [pkt. 3](#).

Eksempel:

Selskap A er en del av konsern X ved inngangen av inntektsåret 2023. Selskap A betaler renter til selskap F som er en del av konsern Y. Selskap A blir solgt til konsern Y i løpet av inntektsåret 2023. I utgående balanse i konsern Ys konsernregnskap for 2023 er både selskap A og selskap F konsolidert inn linje for linje. Selskap F anses ikke som nærstående part utenfor samme konsern som selskap A.

R-11-11 Framføring av avskåret rentefradrag**R-11-11.1 Generelt**

Netto rentekostnader som ikke kommer til fradrag som følge av avskjæringsregelen, kan framføres og fradras i alminnelig inntekt i påfølgende 10 år, jf. sktl. § 6-41 tiende ledd første punktum. Forutsetningen for fradrag er at framført rentefradrag ligger innenfor rentefradragsrammen for selskapet det aktuelle år, se [FIN 2](#), juli 2019 i Utv. 2019/874 og [pkt. 7](#).

Dersom netto rentekostnader i inntektsåret er lavere enn terskelbeløpene i sktl § 6-41 fjerde ledd annet og tredje punktum, eller den egenkapitalbaserte unntaksregelen kommer til anvendelse, jf. § 6-41 åttende ledd, vil rammen for fradraget være årets faktiske rentekostnader dersom disse overstiger fradragsrammen i EBITDA-regelen. Etter at det er avgjort hvor mye rentefradrag i inntektsåret som tillates etter de samlede rentebegrensningene, kan tidligere avskårede renter komme til fradrag før årets netto rentekostnader innenfor denne rammen, jf. sktl. § 6-41 tiende ledd femte punktum og [FIN 6](#), desember 2019 i Utv. 2019/981. Se også [pkt. 12](#) om eksempler på beregning av rentefradraget.

R-11-11.2 Særlig om selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskaper

For selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskaper skal ev. framføring av avskåret rentefradrag skje på selskapets hånd, som om selskapet var skattyter, jf. sktl. § 6-41 tiende ledd tredje punktum.

For slike selskaper skal avskårede renter til framføring reduseres med et beløp lik 25 % av underskudd for det aktuelle året, jf. sktl. § 6-41 tiende ledd fjerde punktum. Dette har sammenheng med at underskudd for slike selskaper følger deltakerne og påvirker dermed ikke rentefradragsrammen i selskapet for senere år, se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.7.1 s. 112.

Det framførte avskårede rentefradraget utgjør en egen skatteposisjon for disse selskapene. Skatteposisjonen følger andelen, selv om andelen realiseres, se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.14.3.

R-11-12 Eksempler på beregning av rentefradragsbegrensning

Nedenfor gis eksempler på hvordan begrensningen av rentefradraget beregnes samt behandling av fremførte renter fra tidligere år. Eksempelene 1 til 3 er hentet fra Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.20. Eksempel 4 er hentet fra FIN 6. desember 2019 i Utv. 2019/981.

Eksempel 1: Fradragsbegrensningen (mill. kroner) for et selskap (utenfor konsern) med positivt resultat i inntektsåret

	<i>Mill. kr</i>
<i>Alminnelig inntekt (før virkning av fradragsbegrensningen)</i>	200
+ <i>Skattemessige avskrivninger</i>	40
+ <i>Netto skattemessige rentekostnader</i>	160
= <i>Beregningsgrunnlag</i>	400
<i>Rentefradragsramme – 25 pst. av beregningsgrunnlaget</i>	100
<i>Netto interne rentekostnader</i>	30
<i>I utgangspunktet gir rentefradragsrammen en begrensning (det vil si forhøyelse av skattepliktig inntekt) på 60 mill. kroner ettersom netto skattemessige rentekostnader er 160 mill. kroner, mens maksimalt rentefradrag er 100 mill. kroner. Avskåret rentefradrag skal imidlertid ikke overstige summen av netto interne rentekostnader. I dette tilfellet innebærer det at fradragsbegrensningen reduseres til 30 mill. kroner (tilsvarende netto interne rentekostnader).</i>	
<i>Rentefradragsbegrensning – inntekten forhøyes med</i>	30*
<i>* Kan framføres i de ti påfølgende inntektsårene.</i>	

Eksempel 2: Fradragsbegrensningen for selskap (utenfor konsern) som har underskudd til framføring

Et selskap har underskudd til framføring fra tidligere år på 200 mill. kroner. Alminnelig inntekt før rentebegrensning og anvendelse av framført underskudd er 100 mill. kroner.

	<i>Mill. kr</i>
<i>Inntekt før anvendelse av framførbart underskudd</i>	100
÷ <i>Anvendelse av framførbart underskudd</i>	100
= <i>Alminnelig inntekt (før virkning av fradragsbegrensningen)</i>	0
+ <i>skattemessige avskrivninger</i>	40
+ <i>netto skattemessige rentekostnader</i>	60
= <i>Beregningsgrunnlag</i>	100
<i>Rentefradragsramme – 25 pst. av beregningsgrunnlaget</i>	25

Netto interne rentekostnader 60

Selskapet har et framførbart underskudd på 200 mill. kroner, men får bare anvendt 100 mill. kroner mot overskuddet inneværende år. Selskapet har da fortsatt 100 mill. kroner i underskudd som kan framføres til senere inntektsår. Selskapet får maksimalt fradrag for netto rentekostnader på 25 mill. kroner, mens netto interne rentekostnader er på 60 mill. kroner. Fradraget avkortes dermed med 35 mill. kroner, og inntekten forhøyes tilsvarende. Selskapet må betale skatt på denne inntekten til tross for at det har underskudd til framføring.

Rentefradragsbegrensning – inntekten forhøyes med 35*
* Kan framføres de ti påfølgende inntektsårene

Eksempel 3: Fradragsbegrensningen for et selskap (utenfor konsern) med negativt resultat i inntektsåret

Selskapet har et underskudd på 300 mill. kroner i inntektsåret før fradragsbegrensningen. Etter tilbakeføring av avskrivninger og rentekostnader er beregningsgrunnlaget fortsatt negativt. Fradraget for interne rentekostnader avkortes dermed fullt ut. Inntekten forhøyes med 60 mill. kroner. Selskapets underskudd til framføring blir 240 mill. kroner.

	Mill. kr
Skattemessig resultat (før virkning av fradragsbegrensningen)	-300
+ skattemessige avskrivninger	40
+ netto skattemessige rentekostnader	60
= Beregningsgrunnlag	-200
Rentefradragsramme – 25 pst. av beregningsgrunnlaget	0
Netto interne rentekostnader	60
Rentefradragsbegrensning – inntekten forhøyes med	60*
* Kan framføres de ti påfølgende inntektsårene.	

Eksempel 4: Beregning av rentefradrag for selskap (i konsern) med avskårede renter til fremføring fra tidligere år

Tabellen viser beregning av rentefradrag for AS 1, som er det eneste norske selskapet i et internasjonalt konsern. Dermed inngår bare netto rentekostnader i AS 1 ved beregningen av samlede netto rentekostnader for «den norske delen av konsernet» i relasjon til terskelbeløpet på 25 mill. kroner i skatteloven § 6-41 fjerde ledd.

Siden selskapets netto rentekostnader på 20 mill. kroner ikke overstiger terskelbeløpet for EBITDA-regelen for selskap i konsern på 25 mill. kroner, avskjæres ikke rentefradrag etter EBITDA-regelen for selskap i konsern.

Selskapet kan imidlertid få avskåret rentefradrag etter EBITDA-regelen mellom nærstående. Avskjæringen vil tilsvare det laveste beløpet av netto rentekostnader som overstiger fradragsrammen, og netto rentekostnader til nærstående part utenfor konsern.

Avskårede rentefradrag fra tidligere år kommer til fradrag før årets rentekostnader. Den delen av årets rentekostnader som «fortrenges» av fradrag for tidligere avskårede renter, kan fremføres til senere år.

Tabell 1.1 Rentefradrag for AS 1 i år 20xx. mill. kr.

a	Avskårede renter fremført fra tidligere år	50
b	Årets netto rentekostnader	20
c	herav netto rentekostnader til nærstående part utenfor konsern	3

d	Fradragsramme (25 pst. av skattemessig EBITDA)	15
e	Netto rentekostnader utover fradragsrammen ($b \div d$)	5
f	Maksimalt rentefradrag i inntektsåret ($b \div \min[c, e]$)	17
g	Frdrag for tidligere avskårde rentekostnader ($\min[a, f]$)	17
h	Frdrag for årets rentekostnader ($f \div g$)	0
i	Andel av årets rentekostnader som fremføres ($b \div h$)	20
j	Justering av alminnelig inntekt ($b \div f$)	3
k	Rest til fremføring ($a \div g + i$)	53

Dersom AS 1 hadde inngått i et konsern med flere norske enheter, der samlede netto rentekostnader i den norske delen av konsernet oversteg terskelbeløpet på 25 mill. kroner, kunne selskapet fått begrenset rentefradrag for alle renter utover fradragsrammen etter EBITDA-regelen for selskap i konsern.

Maksimalt rentefradrag i inntektsåret (bokstav f i Tabell 1.1) ville da blitt 15 mill. kroner, der avskårde renter fra tidligere år ville ha kommet til fradrag for årets netto rentekostnader.

Dersom AS 1 kunne ha benyttet den balansebaserte unntaksregelen, ville derimot avskjæring av rentefradrag bare kunne foretas opptil beløpet for netto rentekostnader til nærstående utenfor konsern. Maksimalt rentefradrag i inntektsåret, fremføring av tidligere avskårde rentekostnader osv. ville da blitt som i Tabell 1.1, der AS 1 unntas fra EBITDA-regelen for selskap i konsern på grunn av terskelbeløpet på 25 mill. kroner.

Dersom AS 1 var et enkeltstående selskap, ville selskapet ikke vært omfattet av EBITDA-regelen for selskap i konsern. I dette tilfellet ville avskjæring av rentefradrag bare skjedd opptil beløpet for netto rentekostnader til nærstående. Maksimalt rentefradrag i inntektsåret, fremføring av tidligere avskårde rentekostnader osv. ville da blitt som i Tabell 1.1.

R-11-13 Den egenkapitalbaserte unntaksregelen

R-11-13.1 Generelt

Selv om vilkårene for å avskjære rentefradrag etter sktl. § 6-41 tredje ledd er oppfylt, kan konsernselskap likevel kreve fullt fradrag for rentekostnadene dersom vilkårene i den egenkapitalbaserte unntaksregelen i sktl. § 6-41 åttende ledd er oppfylt. Etter sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav a første avsnitt nr. 1 og 2 kan konsernselskap kreve fullt fradrag for rentekostnadene hvis det godtgjøres at

- forholdstallet mellom selskapets egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) er lik eller høyere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet, eller
- forholdstallet mellom egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) i konsolidert balanseoppstilling for den norske delen av konsernet er lik eller høyere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet.

Om hva som menes med den norske delen av konsernet, se [pkt. 13.5](#).

Det er det enkelte selskapet i den norske delen av konsernet som velger om det vil påberope seg den egenkapitalbaserte unntaksregelen, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav a. Selv om andre selskaper i konsernet anvender den egenkapitalbaserte unntaksregelen på nasjonalt nivå, kan det enkelte selskapet i den norske delen av konsernet likevel velge å ikke bruke unntaksregelen.

Selskap som er stiftet i inntektsåret kan ikke kreve fradrag etter første strekpunkt, men kan kreve fullt rentefradrag dersom vilkårene i annet strekpunkt er oppfylt for det norske konsernet selskapet stiftes inn i, se sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav a tredje avsnitt første punktum. Selskap mv. som er overtakende selskap ved fusjon i inntektsåret, kan ikke kreve fradrag etter første strekpunkt, men kan kreve fullt fradrag for rentekostnadene hvis vilkårene i annet strekpunkt er oppfylt, se sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav a tredje avsnitt annet punktum.

Sammenligningen av egenkapitalandeler skal skje på grunnlag av utgående balanse i regnskap for året før inntektsåret, dvs. selskapsregnskapet slik det er avlagt og innsendt til Regnskapsregisteret, se sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav a annet avsnitt første punktum. Dette gjel-

der også for selskap som flytter inn i eller ut av Norge i løpet av inntektsåret og dermed bare er skattepliktig til Norge deler av inntektsåret, se [SKD 19. februar 2021](#) i Utv. 2021/154.

Egenkapitalandelen til selskapet mv. eller den norske delen av konsernet, anses å svare til egenkapitalandelen i konsernregnskapets balanse hvis den ikke avviker med mer enn to prosentenheter, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav g.

R-11-13.2 Krav til selskapsregnskapet og den konsoliderte balanseoppstillingen for den norske delen av konsernet

Ved anvendelsen av den egenkapitalbaserte unntaksregelen i sktl. § 6-41 åttende ledd, må selskapsregnskapet, eller den konsoliderte balanseoppstillingen for den norske delen av konsernet, være utarbeidet etter de samme regnskapsprinsippene som konsernregnskapet, se sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav c første punktum.

Hvis skattyter påberoper seg den egenkapitalbaserte unntaksregelen i sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav a nr. 2, må det utarbeides en særskilt konsolidert balanseoppstilling for den norske delen av konsernet som om konsernet bare består av den norske delen, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav e.

Er det anvendt ulike prinsipper mv. i selskapsregnskapet eller den konsoliderte balanseoppstillingen for den norske delen av konsernet vs. konsernregnskapet, må selskapsregnskapet eller den konsoliderte balanseoppstillingen for den norske delen av konsernet omarbeides i samsvar med de regnskapsprinsippene som konsernregnskapet er utarbeidet etter, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav c annet punktum.

Det kreves ikke at presentasjonsvalutaen eller regnskapsvalutaen i skattyters regnskap, eller den konsoliderte balanseoppstillingen for den norske delen av konsernet, er den samme som i konsernregnskapet. Det må tas utgangspunkt i presentasjonsvalutaen eller regnskapsvalutaen i det regnskapet som er avlagt og innsendt til Regnskapsregisteret. For den konsoliderte balanseoppstillingen for den norske delen av konsernet må presentasjonsvaluta og regnskapsvaluta være i tråd med regnskapsstandarden som den konsoliderte balanseoppstillingen for den norske delen av konsernet er utarbeidet etter. Se [FIN 30. januar 2019](#) i Utv. 2019/757.

R-11-13.3 Egenkapitalandelen i konsernregnskapet

Konsernregnskapet som skal benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel skal gjelde året før inntektsåret og må oppfylle følgende vilkår, se sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav b:

1. Selskapet mv. som påberoper seg unntaksregelen må være konsolidert linje for linje.
2. Konsernregnskapet må være utarbeidet etter NGAAP, IFRS, IFRS for SME, GAAP i et EØS-land, UK GAAP, US GAAP eller japansk GAAP.
3. Konsernregnskapet må være utarbeidet av det øverste selskapet i konsernet eller av et direkte underliggende selskap når det følger av regler nevnt i nr. 2 at det øverste selskapet ikke skal utarbeide konsernregnskap eller at selskapet mv. som benytter unntaksregelen ikke skal konsolideres.

Om hva som menes med at et selskap er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet, se [pkt. 3](#).

Med det øverste selskapet i konsernet menes i sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav b nr. 3 det øverste selskapet i konsernet som kan utarbeide konsernregnskap etter regnskapspråk som nevnt i sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav b nr. 2, se [FSFIN § 6-41-2](#) og [FIN 6. desember 2019](#) i Utv. 2019/981. Konsernregnskapet som skal benyttes må faktisk være avlagt. Det er ikke tilstrekkelig bare å utarbeide en balanseoppstilling, se [FIN 6. desember 2019](#) i Utv. 2019/981. Om unntak og forenklet krav til dokumentasjon for innenlandske konsern, se [FIN 6. desember 2019](#) i Utv. 2019/981 og [SKD 4. juni 2020](#) i Utv. 2020/836.

R-11-13.4 Egenkapitalandelen i selskapsregnskapet

Selskapsregnskapet, eller den konsoliderte balanseoppstillingen for den norske delen av konsernet, må være utarbeidet etter de samme regnskapsprinsippene som konsernregnskapet. Dermed det er anvendt ulike prinsipper mv., må selskapsregnskapet, eller balanseoppstillingen for den norske delen av konsernet, omarbeides i samsvar med de regnskapsprinsippene som konsernregnskapet er utarbeidet etter. For begrenset skattepliktige skal regnskapet for den norske

virksomheten anses som selskapsregnskap, se sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav c tredje punktum. Om krav til presentasjonsvaluta og regnskapsvaluta, se nærmere [pkt. 3](#).

Etter eventuell omarbeiding av selskapsregnskapet slik at dette bygger på samme regnskapsprinsipper som konsernregnskapet, skal det gjøres følgende justeringer i selskapsregnskapet, se sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav d og e jf. bokstav a:

- Positiv forretningsverdi i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet legges til balansesum og egenkapital. Negativ forretningsverdi i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet trekkes fra balansesum og egenkapital.
- Merverdier i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet legges til balansesum og egenkapital. Mindreverdier i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet trekkes fra balansesum og egenkapital
- Utsatt skatteforpliktelse knyttet til de merverdiene som legges til egenkapital og balansesum trekkes fra egenkapitalen. Utsatt skattefordel knyttet til mindreverdier som trekkes fra egenkapital og balansesum legges til egenkapitalen.
- Er selskapets gjeld verdsatt høyere i konsernregnskapet enn i selskapsregnskapet, legges differansen til balansesum og gjeld. Er selskapets gjeld verdsatt lavere i konsernregnskapet enn i selskapsregnskapet, trekkes differansen fra balansesum og gjeld.
- Aksjer og andeler i selskap mv. som er konsolidert linje for linje i det konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav b, trekkes fra balansesum og egenkapital.
- Fordringer mot selskap mv. som er konsolidert linje for linje i det konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav b, trekkes fra balansesum og gjeld.

Dersom egenkapitalen eller balansesum i konsernregnskapet er negativ etter reglene ovenfor, skal disse settes til null ved beregning av egenkapitalandelen. Dersom balansesummen settes til null, og egenkapitalen er større enn null, skal egenkapitalandelen settes til 100 %. Dersom både egenkapital og balansesum settes til null, skal også egenkapitalandelen settes til null %, se sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav f.

Om hva som menes med at et selskap er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet, se [pkt. 3](#).

R-11-13.5 Beregningen av egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet

For å beregne egenkapitalandelen for den norske delen av konsernet, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav a nr. 2, skal det utarbeides en konsolidert balanseoppstilling for den norske delen av konsernet for året før inntektsåret, etter samme regnskapsprinsipper som det konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav e første punktum. Den konsoliderte balanseoppstillingen for den norske delen av konsernet skal utarbeides som om konsernet bare består av den norske delen, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav e annet punktum.

I den konsoliderte balanseoppstillingen skal det gjøres tilsvarende justeringer for den norske delen av konsernet som i selskapsregnskapet etter sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav d, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav e tredje punktum, se [pkt. 13.2](#).

Med den norske delen av konsernet menes her selskap mv. som er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapital, for så vidt det på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav a annet avsnitt annet punktum. Om hva som menes med at et selskap er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet, se [pkt. 3](#).

Hva som menes med den norske delen av konsernet ved beregning av terskelbeløpet etter sktl. § 6-41 fjerde ledd annet punktum, se FSFIN § 6-41-1 første ledd og [pkt. 6](#). Med inntektsåret menes her det året rentebegrensningsreglene anvendes for, se [FIN 2. juli 2019 i Utv. 2019/874](#). Selskap med deltakerfastsetting jf. sktl. § 10-40 og NOKUS, jf. sktl. § 10-60, medregnes forholdsmessig etter norske eierandeler. Dette gjelder også eierandeler eid indirekte gjennom utenlandsk konsernselskap. Hvis for eksempel selskap A AS eier 60 % i utenlandsk Ltd som eier 70 % i selskap med deltakerfastsetting som driver virksomhet i Norge, skal 70 % tas med ved beregning av egenkapitalandelen for den norske delen av konsernet.

Med «norske eierandeler» menes her det aktuelle konsernets eierandeler i selskapet, og ikke alle eierandeler som er eid av norske skattytere, se [FIN 2. juli 2019 i Utv. 2019/874](#).

For begrenset skattepliktig medregnes bare regnskapet for den norske virksomheten. Dersom det er avlagt et filialregnskap, skal det legges til grunn ved beregningen av egenkapitalandelen for den norske delen av konsernet etter sktl. § 6-41 åttende ledd. Hvis det ikke er avlagt filialregnskap, må slikt regnskap utarbeides i tråd med norske regnskapsprinsipper. For filial som er begrenset skattepliktig til Norge deler av året, vil selskapets balansesummer inngå fullt ut ved beregningen av egenkapitalandelen for den norske delen av konsernet. Se [SKD 19. februar 2021 i Utv. 2021/154](#).

Norsk selskaps virksomhet med begrenset skatteplikt til utlandet regnes bare med til den norske delen av konsernet dersom Norge anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning.

Når Norge etter skatteavtale med annet land anvender unntaksmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, skal eiendeler, gjeld og egenkapital i en utenlandsk filial (fast driftssted) ikke medtas i konsolidert balanseoppstilling på nasjonalt nivå ved beregning av egenkapitalandelen for den norske delen av konsernet, se Prop. 1 LS (2018–2019) pkt. 9.8.7 side 173. Er det avlagt et godkjent filialregnskap etter et av regnskapspråkene som nevnt i sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav b nr. 2 som inkluderer en balanseoppstilling for filialen, vil selskapet kunne benytte denne balanseoppstillingen ved fastsettelse av selskapets egenkapitalandel for den norske delen av konsernet. Det må gjøres fradrag for filialens egenkapitalandel. Dersom det ikke foreligger et godkjent filialregnskap, kan selskapet bygge på de samme balansesommene som selskapet har lagt til grunn i forbindelse med tilbakeføringen av rentekostnader etter sktl. § 6-91. Allokeringen av skattyters eiendeler skal da følge reglene i skatteavtalen og bygge på bokført verdi av eiendelene oppgjort i samsvar med regnskapslovens regler ved inntektsårets utgang, jf. Ot.prp. 24 (2000–2001) pkt. 1.7. Se nærmere emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», [pkt. 5.3](#). Ved beregningen av egenkapitalandelen for den norske delen av konsernet etter sktl. § 6-41 åttende ledd, skal de balansesommene som knytter seg til inntektsåret, trekkes ut av selskapets utgående balanse i regnskapsåret for året før inntektsåret. Se [SKD 19. februar 2021 i Utv. 2021/154](#).

Eksempel:

Selskap A skal som det fremgår av eksemplet i [pkt. 6](#) tilbakeføre 80 av selskapets totale rentekostnader på 200, (basert på skatteavtalens allokeringsregler og verdsatt til bokførte verdier ved utgangen av inntektsåret). 40 % (80 / 200) av balanseverdiene skal dermed ikke tas med ved beregning av egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet.

Pr 31.12 i regnskapsåret har selskap A følgende balansesummer og EK-grad:

Eiendeler: 1000 Gjeld: 800 EK: 200 EK-grad 200 / 1000 = 20 %

Balansesummen skal reduseres med 40 %. Det bygger på fordeling av balanseverdiene ved utgangen av inntektsåret (får imidlertid bare betydning ved bruk av unntaksregelen på nasjonalt nivå).

Det innebærer følgende balansesummer:

Eiendeler: 600 Gjeld: 480 EK: 120 EK-grad 120 / 600 = 20 %

Dersom egenkapitalen eller balansesum i den norske delen av konsernet er negativ etter reglene ovenfor, skal disse settes til null ved beregning av egenkapitalandelen, jf. sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav f. Dersom balansesummen settes til null, og egenkapitalen er større enn null, skal egenkapitalandelen settes til 100 %. Dersom både egenkapital og balansesum settes til null, skal også egenkapitalandelen settes til null %.

R-11-13.6 Formelle regler

Det er en forutsetning for at et konsernselskap kan kreve fullt fradrag for rentekostnadene etter sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav a at de omarbeidinger, justeringer og konsolideringer som er nevnt ovenfor, samt tilknyttede opplysninger i skattemeldingen er godkjent av revisor, se sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav h første punktum. Den skattepliktige må også kunne dokumentere at egenkapitalandelen beregnet etter reglene ovenfor for hhv. selskapet mv. og den norske

delen av konsernet er lik eller høyere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet, se sktl. § 6-41 åttende ledd bokstav h annet punktum.

Nærmere om revisors plikter i forbindelse med krav til revisorgodkjenning for å benytte den balansebaserte unntaksregelen, se [SKD 3/2020](#).

R-11-13.7 Selskaper som faller inn under den egenkapitalbaserte unntaksregelen og som har gjeld til nærstående part utenfor konsernet

Dersom den egenkapitalbaserte unntaksregelen får anvendelse, vil eventuelle renter betalt til andre konsensselskaper ikke bli avskåret, se sktl. § 6-41 niende ledd første punktum jf. tredje ledd fjerde punktum.

Har selskap mv. i konsern som omfattes av den egenkapitalbaserte unntaksregelen netto rentekostnader på gjeld til en nærstående part utenfor samme konsern som den skattepliktige, f.eks. en fysisk person eller annen långiver som ikke er konsolidert linje for linje i det konsernregnskapet som benyttes ved beregningen av egenkapitalandelen etter unntaksregelen, kan renter betalt til denne nærstående långiveren avskjæres dersom samlede renter overstiger fradragrammen på 25 % av EBITDA, se sktl. § 6-41 niende ledd. Avskjæring av rentefradraget etter disse regler foretas bare dersom den skattepliktiges netto rentekostnader overstiger kr 5 millioner, se sktl. § 6-41 niende ledd annet punktum.

Om hva som menes med nærstående utenfor samme konsern som den skattepliktige, se [pkt. 10.2](#). Om hva som menes med at et selskap er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet, se [pkt. 3](#).

R-11-14 Tilsidesettelse

Tilpasninger til rentebegrensingsregelen kan etter omstendighetene bli rammet av omgåelsesregelen i sktl. § 13-2, se Prop. 1 LS (2019–2020) pkt. 8.1.6 og emnet «[Tilsidesettelse – omgåelse](#)». [BFU 15/2014](#) gjaldt spørsmål om grunnlaget for å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsnormen ved en fusjon av morselskap og et datterselskap, i et tilfelle hvor fusjonen ville medføre økte avskrivninger og dermed økt rentefradrag. Skattedirektoratet kom til at det ikke var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring.

R-12 Renter av gjeld

- Sktl. § 4-3 første ledd bokstav d, § 6-40, § 14-20 og § 14-23
- [FSFIN § 6-40](#)

R-12-1 Fradrag i formue

Ved formuesskattleggingen er fradraget for renter begrenset til de terminer som er påløpt og forfalt til betaling, men ikke betalt ved årsskiftet, se sktl. § 4-3 første ledd bokstav d, jf. § 4-1. Se for øvrig emnet «[Gjeld](#)».

R-12-2 Fradrag i inntekt

R-12-2.1 Generelle prinsipper

R-12-2.1.1 Hovedregel

Som hovedregel er alle renter av skattyters egen gjeld fradragsberettiget, se sktl. § 6-40. Dette gjelder uavhengig av formålet med gjeldsetableringen. Det gis fullt fradrag for renter selv om rentene knytter seg til gjeld som det er redusert fradragsrett for ved formuesfastsettingen etter sktl. § 4-19. Se emnet «[Gjeld](#)», [pkt. 3.5.3](#).

For at en kostnad skal anses som gjeldsrente, må kostnaden ut fra de økonomiske realiteter være en ytelse til långiver som vederlag for skattyters kreditt. Ved vurderingen av om det foreligger renter av gjeld må det derfor tas stilling til

- om det foreligger et gjeldsforhold (Om gjeldsbegrepet, se emnet «[Gjeld](#)», [pkt. 3.1](#))
- hvilke ytelser til långiver som er vederlag for kredittytelsen, se [pkt. 6.23.1](#)
- hvilke ytelser til andre enn långiver som er vederlag for kredittytelsen, se [pkt. 6.23.2](#)

Se [SKD 15. mars 2016 \(Utv. 2016/851\)](#).

Skattyter må være ansvarlig som låntaker for gjelden i det tidsrommet rentene pådras. Er flere ansvarlige for gjelden i samme tidsrom, f.eks. ikke-meldepliktige samboere, har den enkelte skattyter bare fradragsrett for renter som faller på denne skattyters andel av gjelden, slik det fremgår av den interne avtalen. Dette gjelder selv om skattyter utad er solidarisk ansvarlig for hele gjelden og faktisk betaler hele rentebeløpet.

Om når skattyter har kausjonert for gjeld, se [pkt. 6.15](#).

Fradragsrett er videre betinget av at skattyter har en reell plikt til å dekke (betale) hovedstolen og rentebeløpet.

Det er fradragsrett for renter selv om skattyter mottar skattepliktig tilskudd til dekning av rentene. Om betydningen av at rentene er dekket med skattefrie tilskudd fra det offentlige, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)», [pkt. 6](#). Om betydningen av at rentene er dekket av midler mottatt skattefritt fra andre, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)».

Nærmere om avgrensning av hva som er gjeldsrenter, se [pkt. 6](#).

Dersom en kostnad ikke anses som gjeldsrente, kan kostnaden likevel være fradragsberettiget etter andre regler, f.eks. som kostnad i virksomhet etter sktl. § 6-1.

Om fradrag for beregnet rentefordel ved rimelig lån i arbeidsforhold mv., se emnet «[Lån i arbeidsforhold](#)».

R-12-2.1.2 Unntak, renter på skatt

Følgende rentekostnader er etter sktl. § 6-40 femte ledd unntatt fra fradragsrett både for personlige og upersonlige skattytere

- rentetillegg beregnet etter sktbl. § 11-5, og tilsvarende rente beregnet etter annet lands lovgivning, ved for lite innbetalt skatt. Det gis likevel fradrag for renter ved for lite innbetalt skatt på formue i og inntekt av særskattepliktig virksomhet etter petroleumsskatteloven § 5, se sktl. § 6-40 femte ledd bokstav b
- renter beregnet ved endringssak etter sktbl. § 11-2, og tilsvarende rente beregnet etter annet lands lovgivning, ved for lite innbetalt skatt, jf. skattebetalingsforskriften § 19-2-4. Det gis likevel fradrag for renter ved for lite innbetalt skatt på formue i og inntekt av særskattepliktig virksomhet etter petroleumsskatteloven § 5, se sktl. § 6-40 femte ledd bokstav c

Renter på etterberegnet merverdiavgift etter sktbl. § 11-2 omfattes ikke av dette unntaket.

Forsinkelsesrente (morarente) etter sktbl. § 11-1 ved for sen betaling av skatt er fradragsberettiget.

R-12-2.1.3 Unntak, renter på egenkapitalbevis

Det er ikke fradragsrett for renter som sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, samvirkeforetak av låntakere og selveiende finansieringsforetak har utbetalt på egenkapitalbevis, jf. finansforetaksloven §§ 10-9 flg., se sktl. § 6-40 femte ledd bokstav a. Slik utbetaling likestilles med utbytte.

R-12-2.1.4 Unntak, rente på andelskapital i samvirkeforetak

Om behandling av rente på andelskapital i samvirkeforetak, se emnet «[Samvirkeforetak](#)», [pkt. 10.3](#).

R-12-2.1.5 Unntak, renter ved kredittkjøp

Om behandling av renter ved kredittkjøp, se [pkt. 6.18](#).

R-12-2.1.6 Særskilt om ettergitte renter

Om behandling av ettergitte renter, se [pkt. 6.5](#).

R-12-2.2 Særregler for visse grupper

R-12-2.2.1 Stat, fylkeskommune og kommune

Stat, fylkeskommune og kommune har sjablongmessig fradrag for gjeld, jf. sktl. § 4-53. Det gis bare fradrag for renter av den gjeld som kommer til fradrag ved formuesfastsettingen, jf. sktl. § 6-40 fjerde ledd.

R-12-2.2.2 *Offentlig eide kraftforetak*

Lån fra en kommune til kraftforetak eid av kommunen, skal behandles som lån mellom selvstendige skattesubjekter dersom låneforholdet er vedtatt av kommunestyret, se sktl. § 18-4.

R-12-2.3 *Utland*

Skattyter kan kreve fradrag for renter av gjeld til långiver (kreditor) som er bosatt/hjemmehørende i utlandet.

For person bosatt eller selskap mv. hjemmehørende i Norge som enten

- har fast eiendom i utlandet, eller
- utøver eller deltar i virksomhet i utlandet

og hvor inntekt av slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale (fordelingsmetoden), skal fradraget for gjeldsrenter i Norge begrenses. Om gjennomføring av slik begrensning, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 5.3.1. Om unntak for personer bosatt i Norge med bolig eller fritidsbolig i annet EØS-land, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 5.3.2.

Om fradrag for gjeldsrenter for skattytere som har flyttet til eller fra Norge i løpet av året, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 5.2.2.

Skattytere som er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d til f eller annet ledd, kan velge å benytte ordningen med kildeskatt på lønnsinntekt, jf. sktl. kap. 20. Skattyter har da ikke rett til fradrag for gjeldsrenter. Skattlegging etter kildeskatteordningen kan foretas til og med det første året hvor skattyter anses bosatt i Norge. Nærmere om kildeskatteordningen, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

Utenlandske sjøfolk og utenlandske sokkelarbeidere som krever standardfradrag etter § 6-70, har ikke rett til fradrag for gjeldsrenter. Om standardfradrag, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.

Om hvilke renter som kan fradras for skattyter bosatt/hjemmehørende i utlandet, men som er begrenset skattepliktig i Norge, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 5.2 og emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2. Om særskilt fradragrett etter sktl. § 6-71 for skattyter bosatt innenfor EØS når hele eller tilnærmet hele skattyters inntekt av arbeid mv. skattes legges i Norge, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 14.

R-12-2.4 *Hvem kan kreve inntektsfradraget*

R-12-2.4.1 *Generelt*

I utgangspunktet har en skattyter bare krav på fradrag for renter av egen gjeld.

Overføres gjeldsforpliktelsen fra en skattyter til en annen, f.eks. i forbindelse med salg av fast eiendom, er renter som er påløpt før overtakelsen av gjeldsforpliktelsen selgers renter. Renter påløpt etter overtakelsen er kjøpers renter. Det er uten betydning for behandling av rentefradraget hvem som etter avtalen foretar selve utbetalingen til kreditor.

R-12-2.4.2 *Ektefeller, generelt*

Når ektefeller skattes legges sammen, godtas normalt rentefradraget hos den ektefellen som har ført opp renten, uten hensyn til om betalingsforpliktelsen privatrettslig påhviler den andre. Om unntak for renter som gjelder felles bedrift, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 13.6.

Skattes legges ektefellene hver for seg, jf. sktl. § 2-12, kan hver av dem i utgangspunktet bare kreve fradrag for renter av egen gjeld, se likevel nedenfor.

R-12-2.4.3 *Ektefeller, inngåelse av ekteskap*

Gjeldsrenter påløpt etter inngåelsen av ekteskapet, kan føres til fradrag hos den ektefellen som har ført opp rentene. Dette gjelder også renter av den annen ektefelles gjeld og selv om ektefellene skattes legges hver for seg det året ekteskapet ble inngått, jf. sktl. § 2-12 bokstav a.

R-12-2.4.4 *Ektefeller, separasjon/skilsmiss*

Om fradrag for gjeldsrenter ved separasjon og skilsmiss, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

R-12-2.4.5 Ikke-meldepliktige samboere

Skattyter kan ikke kreve fradrag for gjeldsrenter vedrørende samboers gjeld når samboerne ikke er meldepliktige. Det er bare den som er ansvarlig for gjelden som kan få fradrag. Intern avtale om hvem som skal betale rentene er uten betydning. Dette gjelder også om skattyter har garantert (kausjonert) for samboers gjeld. Om og i tilfelle når renter er fradragsberettiget ved kausjon, se [pkt. 6.15](#).

Er begge ikke-meldepliktige samboere ansvarlige for gjelden i samme tidsrom, skal hver av dem ha fradrag for sin del av rentebeløpet etter den reelle, interne avtalen om ansvaret for gjelden. Endring av den interne avtalen om ansvar for gjelden kan ikke anses som reell når samboerne endrer den uten å kunne påvise reelle grunner for endring utenom de skattemessige. Slike reelle grunner kan f.eks. være vesentlige endringer i inntektsforholdene. Avtale om endring av ansvaret for gjeld, får bare virkning for renter påløpt etter datoen for endringen. Foreligger det ikke en reell, intern avtale, deles rentefradraget likt mellom samboerne når begge er ansvarlige for gjelden overfor kreditor. Det er ikke tilstrekkelig med en avtale om at en av partene skal dekke en andel av den andres gjeldsrenter så lenge det underliggende ansvarsforholdet for gjelden er uendret, se LRD 28. februar 1991 (Hålogaland) i Utv. 1991/569.

Om når samboere er meldepliktige, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

R-12-2.4.6 Ungdom som er 17 år eller eldre i inntektsåret

Gjeldsrenter vedrørende gjeld som påhviler ungdom som er 17 år eller eldre i inntektsåret, skal føres til fradrag hos ungdommen.

Er også foreldrene ansvarlig for gjelden, skal hver av partene ha fradrag for renter som faller på den enkeltes andel av gjelden etter en eventuell intern avtale. Reglene er her de samme som for ikke-meldepliktige samboere, se [pkt. 2.4.5](#).

R-12-2.4.7 Barn som er 16 år eller yngre i inntektsåret

Gjeldsrenter vedrørende gjeld som påhviler barn som er 16 år eller yngre i inntektsåret, føres til fradrag i foreldrenes inntekt. Dette gjelder selv om barnet har arbeidsinntekt som skattlegges hos barnet selv.

R-12-2.4.8 Selskap med deltakerfastsetting

Renter av gjeld som påhviler et selskap med deltakerfastsetting, skal føres til fradrag i selskaps inntekt før fordeling av over- eller underskudd på deltakerne. Dette gjelder selv om deltakerne betaler rentene utenom selskapet. Om hvilke selskaper dette gjelder, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

R-12-2.4.9 Sameie

Om fordeling av gjeldsrenter mellom sameiere, se emnet «[Sameie – skattlegging etter brutto-metoden](#)».

R-12-3 Tidfesting av inntektsfradrag**R-12-3.1 Renter som inngår i et regnskap****R-12-3.1.1 Generelt**

Skattytere som har bokføringsplikt, herunder de som også har årsregnskapsplikt, skal ha fradrag for renter som skal føres i regnskapet og som er påløpt i inntektsåret (realisasjonsprinsippet), se sktl. § 14-2 annet ledd. Dette gjelder selv om rentene er forfalt, men ikke betalt ved inntektsårets utgang.

Opphører virksomheten i et aksjeselskap eller i et selskap med deltakerfastsetting uten at selskapet oppløses, vil selskapet fortsatt være bokføringspliktig. Selskapet skal da fortsatt følge reglene om fradrag for renter som gjelder for bokføringspliktig.

R-12-3.1.2 Renter påløpt under egentilvirkning av driftsmidler

Rentekostnader som pådras ved finansiering av egentilvirkning av driftsmidler, kan etter skatt- yters valg enten fradragsføres det året de påløper eller aktiveres på det enkelte driftsmidlet. Dette vil f.eks. gjelde byggelånsrenter.

R-12-3.2 Renter som ikke inngår i regnskap

R-12-3.2.1 Generelt

Sktl. § 14-20 har unntak fra realisasjonsprinsippet for renter som ikke er betalt ved forfall. Unntakene gjelder for

- skattytere som ikke har bokføringsplikt (privatpersoner), og
- skattytere som har bokføringsplikt, i den utstrekning rentene ikke inngår i den bokførings- pliktige virksomheten

Om hvem som har bokføringsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt».

Reglene gjelder tilsvarende for fordringshaverens og skyldnerens dødsbo, se sktl. § 14-20 annet ledd bokstav c.

R-12-3.2.2 Gjeldsrenter som er betalt eller som ikke er forfalt til betaling

Gjeldsrenter som påløper i inntektsåret, og

- enten er betalt før utløpet av inntektsåret eller
- forfaller til betaling etter utløpet av inntektsåret (etterskuddsrenter)

kan fradras etter hovedregelen i det året det oppstår en ubetinget plikt til å betale rentene (rea- lisasjonsprinsippet), jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Dette er normalt det året rentene påløper. Dette gjelder selv om det ved skattefastsettingen er på det rene at rentene ikke betales ved forfall.

R-12-3.2.3 Gjeldsrenter som ikke er betalt ved forfall (mislighold)

Pålopte renter som etter låneavtalen er forfalt til betaling innen utløpet av inntektsåret, men som ikke er betalt ved inntektsårets utgang, kan ikke fradragsføres dette året. Rentene kommer først til fradrag det året de betales. Er rentene påløpt og fradragsført i et tidligere år, gis et inn- tekts tillegg tilsvarende det fradraget som er gitt i det tidligere året for den ikke-betalte (delen av) renten. Dette får bare betydning for etterskuddsrente.

Er rentene påløpt i inntektsåret, gis det ikke fradrag for den forfalte, men ikke-betalte (delen av) renten vedkommende år. Dette får betydning for både forskuddsrente og etter- skuddsrente.

Om hva som anses som betaling av renter, se [pkt. 6.1](#).

R-12-3.2.4 Utsatt forfallstidspunkt

Blir forfallstidspunktet utsatt uten at det er knyttet betingelser til utsettelsen, skal det nye for- fallstidspunktet legges til grunn for etterfølgende terminer.

R-12-3.2.5 Senere betaling

Betales tilbakeførte renter eller renter det ikke er gitt fradrag for i et senere år, kan rentene fradras i betalingsåret. Om hva som anses som betaling av renter, se [pkt. 6.1](#).

R-12-3.3 Særlig om gjeldsrenter til Lånekassen

Gjeldsrenter til Lånekassen føres til fradrag det året de betales (kontantprinsippet), se sktl. § 14-20 tredje ledd jf. § 14-3 tredje ledd.

R-12-4 Flere kommuner

Om fordeling av rentefradrag mellom flere kommuner, se emnet «Gjeld» og emnet «Forde- lingsfradrag».

R-12-5 Spesifikasjon

Om innrapportering av gjeld og gjeldsrenter fra tredjepart, se nærmere omtale i Skatteforvalt- ningshåndboken § 7-3. Dersom gjeld og gjeldsrenter ikke er innrapportert fra tredjepart, må skattyter gi opplysninger om gjelden og rentene samt fordringshaverens navn og adresse i

skattemeldingen. Se omtale i Skatteforvaltningshåndboken § 8-2 og § 8-1. Plikten til å spesifisere i skattemeldingen gjelder ikke skattepliktige som har bokføringsplikt.

R-12-6 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)

R-12-6.1 Betaling av renter

R-12-6.1.1 Generelt

Renter anses betalt selv om skattyter tar opp nye lån for å betale rentene. Dette gjelder også i de tilfellene der det nye lånet er tatt opp hos den som skal ha rentene for det gamle lånet, f.eks. der rentene skal legges til hovedstolen og inngå i grunnlaget for renteberegning. Det samme gjelder om skattyter har inngått ny låneavtale med långiveren, jf. FIN 10. januar 1986 i Utv. 1986/51. Om tap av tidligere inntektsførte renter på fordring, se emnet «[Fordringer](#)», pkt. 7.2.

Rentene anses derimot ikke betalt om skattyter har misligholdt lånet ved å oversitte betalingsfristen og långiver deretter aksepterer en utsettelse med rentebetalingen uten å innvilge et ytterligere lån. Om tidspunktet for betaling for øvrig, se emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)».

R-12-6.1.2 Delvis betaling av renter og hovedstol under ett

Det vil normalt fremgå av nedbetalingsplanen i låneavtalen hvordan debtors innbetalinger skal fordeles mellom renter og hovedstol. Betales det mindre enn det planen tilsier, må det avgjøres hva innbetalingen skal anses å dekke.

Skyldneren har i utgangspunktet valgrett med hensyn til om betalingen skal være betaling av rente eller nedbetaling av hovedstol. Dersom skyldneren ikke angir hva betalingen skal dekke, går denne valgretten over til kreditor. Valgretten må utøves i forbindelse med betalingen. Inngår gjelden mv. i et regnskap, må de rettslige virkningene av valget gjennomføres i regnskapet.

Foreligger det ved fastsettingen ingen opplysninger om hva delinnbetalingen skal anses å dekke, anses først omkostninger, dernest renter og til slutt hovedstolen som betalt, se FIN 6. november 1995 i Utv. 1996/812.

R-12-6.1.3 Betaling etter at kreditor har ettergitt deler av renter/hovedstol

Ettergir kreditor deler av samlet gjeld bestående av resterende hovedstol og misligholdte renter, er det i utgangspunktet kreditor som velger om det er renter eller hovedstol som er ettergitt, se pkt. 6.5.3. Valgretten må utøves samtidig med ettergivelsen. Valget vil dermed være bindende for hvordan ettergivelsen skal føres i kreditors regnskap.

Foreligger det ved fastsettingen ingen opplysninger om hvordan en ettergivelse er fordelt, anses først omkostninger, dernest renter og til slutt hovedstolen som ettergitt, sml. FIN 6. november 1995 i Utv. 1996/812.

Betaler debitor etter ettergivelsen bare en del av restgjelden, er det i utgangspunktet debitor som avgjør hva delbetalingen skal dekke av det som ikke er ettergitt, se pkt. 6.1.2.

R-12-6.1.4 Konkurs

Renter av gjeld som er påløpt hos konkursdebitor kan ikke fradragsføres hos konkursboet.

Dividendeutbetaling fra konkursbo skjer på vegne av konkursdebitor, og skal behandles på samme måte som om konkursdebitor hadde foretatt betalingen. Utbetalingen skal anses å dekke hovedstolen først. Bare dividende utover hovedstol på åpningsdagen for konkursen, kan anses som betaling av renter for konkursdebitor, se FIN 20. november 1995 i Utv. 1995/1271.

R-12-6.2 Borettslag/boligbyggelag

Når boligbyggelag fører opp boliger, fastsettes vanligvis en bestemt dato for innbetaling av borettsinnskudd. Dersom innskuddet ikke er innbetalt til denne datoen, foretas renteberegning fram til innbetaling finner sted enten leiligheten er solgt eller ikke. I tilfelle hvor borettslagger erverver en leilighet etter at innskuddet skulle vært innbetalt, blir han belastet med beregnede renter fra den fastsatte datoen for beregning av innskuddet. Renter som er påløpt før borettslagger ervervet leiligheten, anses ikke som gjeldsrenter for ham, men som en del av hans kostpris.

Om fradrag for boligselskaps underskudd, herunder renter, hos andelshaverne, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

R-12-6.3 Byggelånsrenter mv.

Renter av gjeld som påhviler skattyter som byggherre under byggingen, er fradragsberettiget. Rentebeløpet kan tillegges byggets inngangsverdi eller fradragsføres etter skattyters valg, uavhengig av behandlingen i et eventuelt regnskap. Det samme gjelder ved egentilvirkning av andre driftsmidler, jf. sktl. § 6-40 åttende ledd.

Overtar skattyter et bygg fra byggmester/entreprenør, er byggmester/entreprenør normalt ansvarlig for gjelden i byggeperioden. Kjøper/byggherre kan da ikke få fradrag for de gjeldsrentene som påløper før han er ansvarlig for gjelden. Normalt vil dette være ved overlevering av bygget. Renter som beregnes for tidsrom før bygget overtas, kan da ikke anses som renter, men må regnes som en del av byggets kostpris, se SKD 12. desember 1973 i Utv. 1974/88 (senere tiltrådt av FIN).

Adgangen til å aktivere byggelånsrenter gjelder ikke ved tilvirkning av varer, f.eks. ved oppføring av boliger for salg, jf. [BFU 17/2014](#). Slike renter må fradragsføres direkte.

R-12-6.4 Dødsfall

Om fradrag for gjeldsrenter i forbindelse med dødsfall, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

R-12-6.5 Ettergivelse av renter/hovedstol

R-12-6.5.1 Isolert ettergivelse av renter som ikke inngår i et regnskap

Det er ikke fradragsrett for påløpte men ubetalte renter som ikke inngår i et regnskap, hvis rentene ettergis etter at de er forfalt til betaling. Dersom slike ubetalte renter har kommet til fradrag et tidligere år, skal de tilbakeføres til inntekt i misligholdsåret.

Ettergis påløpte renter før de er forfalt til betaling, vil renter påløpt fram til tidspunktet for ettergivelsen være fradragsberettiget til tross for at de ikke blir betalt.

Blir renter unntaksvis ettergitt før de er påløpt, vil det ikke foreligge fradragsrett hos debitor.

Ettergivelse og tilbakebetaling av renter som alt er betalt, fører ikke til noen endring i fradragsretten.

Om ettergivelse av renter/lån fra arbeidsgiver mv., se emnet «[Lån i arbeidsforhold](#)», pkt. 9.

R-12-6.5.2 Isolert ettergivelse av renter som inngår i et regnskap

Ettergis ubetalte renter som inngår i regnskapet hos en bokføringspliktig virksomhet, jf. bokføringsloven § 2, vil renter påløpt før ettergivelsestidspunktet fortsatt være fradragsberettiget. Dette gjelder både renter fradragsført et tidligere år og renter påløpt i ettergivelsesåret frem til ettergivelsestidspunktet.

Renter som ettergis før de er påløpt er ikke fradragsberettiget. Dette vil f.eks. gjelde når forskuddsrente som ikke er betalt ved forfall, blir ettergitt.

R-12-6.5.3 Ettergivelse under ett av hovedstol og renter

Ved delvis ettergivelse av skyldnerens gjeld, har kreditor valget med hensyn til hva ettergivelsen skal anses å omfatte. Valget må utøves samtidig med ettergivelsen, og valget er bindende for hvordan betalingen skal føres i kreditors regnskap.

Hvis det ikke er foretatt noe valg, anses omkostninger ettergitt først, dernest renter og til slutt hovedstolen. Om kombinasjon av ettergivelse og delbetaling, se [pkt. 6.1.3](#).

R-12-6.5.4 Betinget ettergivelse av renter

I forbindelse med gjeldssanering kan det inngås avtale om at kreditor skal ettergi resten av gjelden, dvs. den gjenstående del av hovedstol og renter, dersom debitor betaler et fastsatt beløp innen en frist satt i avtalen. Hvis debitor ikke oppfylder vilkårene i avtalen, vil han normalt fortsatt være ansvarlig for hele hovedstolen og renter, herunder renter påløpt etter inngåelse av gjeldssaneringsavtalen.

Så lenge vilkårene for ettergivelse ikke er brutt, legges gjeldssaneringsavtalens bestemmelser om hvilket beløp som ettergis til grunn ved skatleggingen. Skal debitor bare betale et fast beløp, anses det ikke å påløpe renter etter at gjeldssaneringsavtalen er inngått.

Om fordeling av det beløpet som betales på renter og hovedstol, samt om virkning av delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se ovenfor.

Overholdes ikke vilkårene, kan rentene fradras etter de vanlige reglene som om avtalen ikke hadde vært inngått. For skattytere som ikke har bokføringsplikt, vil dette medføre at ubetalte renter påløpt og forfalt etter den opprinnelige låneplanen må anses for misligholdte, og først komme til fradrag når de betales.

R-12-6.5.5 Ettergivelse av hovedstol

Ved hel eller delvis ettergivelse av hovedstol, påløper det ikke renter på den ettergitte delen av hovedstolen fra og med ettergivelsestidspunktet.

R-12-6.6 Forsinkelsesrente

Forsinkelsesrenter (morarente) ved for sen betaling, er en fradragsberettiget rentekostnad.

R-12-6.7 Forsørgertillegg utbetalt av Forsvaret

Menige i forsvaret med forsørgelsesbyrde får utbetalt forsørgertillegg av Forsvaret. Forsørgertillegget omfatter også botillegg hvor det inngår dekning av gjeldsrenter. Forsørgertillegget med botillegg er skattefritt. Botillegget reduserer ikke skattyters adgang til å fradragføre rentene.

R-12-6.8 Garantiprovisjon

Provisjon til andre enn långiver for å stille garanti for lån er fradragsberettiget som rentekostnad. Det er imidlertid en forutsetning at provisjonen tilsvarer den høyere renten som ville bli forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet. Om andre kostnader, se [pkt. 6.23](#).

R-12-6.9 Gavegjeldsbrev

Gir en skattyter en gave ved å utstede et gjeldsbrev til gavemottageren, skal renter på gjeldsbrevet anses som gave og ikke som gjeldsrenter. «Gaverentene» vil derfor ikke være fradragsberettiget for giveren.

Tar en skattyter opp lån for å yte et rentefritt «gavelån», f.eks. til en humanitær organisasjon, vil i utgangspunktet renter på det opptatte lånet være fradragsberettiget. Fradragsretten forutsetter at skattyter er ansvarlig overfor långiver. Om et tilfelle hvor lånet reelt sett var tatt opp av gavemottakeren, se Sk nr. 27/1982 i Utv. 1982/813.

R-12-6.10 Gebyr mv.

Gebyr mv. som har en nær og direkte tilknytning til låneforholdet anses som rentekostnader og er fradragsberettiget etter sktl. § 6-40 første ledd. Dette gjelder for eksempel termingebyr.

Gebyr som kontoinnehaver betaler for transaksjoner med sjekk, giro eller andre overførslar, behandles ikke som gjeldsrente for vedkommende. Det vil normalt bare være fradragsrett for slike omkostninger i virksomhet.

Om eventuell fradragsrett for gebyrer og andre omkostninger ved låneopptak, se [pkt. 6.23](#).

R-12-6.11 Gjeldsforsikring

Når låntaker har inngått avtale om gjeldsforsikring, dvs. at hele eller deler av gjelden faller bort ved død, er kostnadene til dette ikke renter av gjeld. Disse kostnadene er premie til livsforsikring, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)».

R-12-6.12 Indeksregulerte lån/obligasjoner

Indekstillegg på lån som er basert på den offentlige konsumprisindeksen og som er opprettet til sikring av hovedstolen, skal ikke behandles som rente, jf. HRD i Utv. 1975/565 (Rt. 1975/944).

For indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning trer indekstillegget i stedet for ordinær rente. Slike indekstillegg er basert på indekser på ulike finansielle markeder. Avkastningselementet likestilles med rente, se FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1054 og FIN 14. september 2005 i Utv. 2005/1170. FIN vurderer slike indekstillegg annerledes enn hva som var tilfellet i HRD i Utv. 1975/565 (Rt. 1975/944).

R-12-6.13 Innfrielse av fastrentelån før forfall

R-12-6.13.1 Låntaker

Ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, vil tilbakebetaling av lånet med beløp utover lånets pålydende (overkurs) pga. lavere alminnelig rentenivå kunne likestilles med gjeldsrente for låntaker. Forutsetningen er at det dreier seg om lån til ordinære forretningsmessige betingelser, med renter innenfor marginen for vanlig markedsrente på avtaletidspunktet.

Om behandling av underkurs som låntaker får godtgjort fra långiver ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, se emnet «**Renteinntekter**», pkt. 2.3.

R-12-6.13.2 Långiver

Underkurs som långiver godtgjør låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, behandles som tap ved realisasjon av fordringen hos långiveren. I virksomhet vil slikt tap være fradragberettiget. Utenfor virksomhet vil tapet være fradragberettiget dersom en gevinst hadde vært skattepliktig, se emnet «**Verdipapirer**». Forutsetningen er at det dreier seg om lån til ordinære forretningsmessige betingelser, med renter innenfor marginen for vanlig markedsrente på avtaletidspunktet.

Om behandling av overkurs som långiver får godtgjort av låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, se emnet «**Renteinntekter**», pkt. 2.3.

R-12-6.14 Inkassoomkostninger

Inkassogebyr og andre omkostninger i forbindelse med inkasso, anses ikke som rentekostnader. Renteomkostninger som pådras ved inkasso er fradragberettigede som rentekostnader på vanlig måte.

R-12-6.15 Kausjon

Kausjonsansvar anses som gjeld for kausjonisten fra det tidspunktet hoveddebitor ikke har midler til å kunne betale sin gjeld ved forfall (insolvens). For selvskyldnerkausjonist blir kausjonsansvaret gjeld fra det tidspunkt hoveddebitor misligholder plikten til å betale renter/avdrag.

En forbruker (privatperson) som stiller kausjon overfor en bank eller annen finansinstitusjon, blir først ansvarlig for gjelden når institusjonen tar rettslige skritt mot hoveddebitor for å få tvangsgrunnlag, jf. lov 25. juni 1999 nr. 46 (finansavtaleloven) § 71 første ledd. Har institusjonen tvangsgrunnlag for utlegg, kan krav rettes mot kausjonisten når det er begjært utlegg mot låntakeren, jf. finansavtaleloven § 71 annet ledd. En forbruker vil i slike tilfeller ikke ha adgang til å stille selvskyldnerkausjon.

Renter som påløper etter at kausjonsansvaret har blitt gjeld, anses som renter også for kausjonisten. Kausjonisten har krav på tilbakebetaling fra debitor (regress). I utgangspunktet er derfor renten ikke fradragberettiget hos kausjonisten. Hvis kausjonisten ikke får rentebeløpet tilbakebetalt fra debitor, er rentebeløpet fradragberettiget når den manglende betalingen er endelig konstatert og vilkårene for øvrig er oppfylt.

Tilsvarende gjelder for realkausjon, dvs. når en kausjonist gir kreditor pantesikkerhet for eksempel i en fast eiendom, men uten å kunne gjøres ansvarlig etter kausjonen med sin øvrige formue. Forutsetningen for fradrag i slike tilfeller er at pantesikkerheten gir tilstrekkelig dekning for rentene. (Hvis kausjonisten har betalt kreditor, og regresskravet overfor hoveddebitor har en reell verdi, skal regresskravet føres opp som formuespost). Hvis en forbruker (privat låntaker) stiller pant for gjeld overfor en bank eller annen finansinstitusjon, blir kausjonisten først ansvarlig tre måneder etter at institusjonen har begjært tvangsdekning i pantet, jf. finansavtaleloven § 71 tredje ledd.

R-12-6.16 Kreditors føring av rentene, virkningene for debitor

Det at kreditor avskriver påløpte renter som uerholdelig, har i seg selv ingen betydning for debtors fradragsrett. Det samme gjelder om kreditor slutter å inntektsføre rentene etter hvert som de påløper på grunn av debtors manglende betalingsevne.

R-12-6.17 Kredittforening

Vanligvis kan låntaker få tilbakebetalt medlemsinnskudd i kredittforeninger. Innskuddet er da ikke fradragsberettiget. Skal innskuddet ikke tilbakebetales, anses det som en rentekostnad.

Låntakers innbetaling av tilleggsansvar i kredittforeninger anses som ekstraordinære finansieringskostnader og kommer derfor til fradrag som renter av gjeld, se FIN 28. januar 1992 i Utv. 1992/97.

R-12-6.18 Kredittkjøp**R-12-6.18.1 Generelt**

Som renter av gjeld regnes også renter og omkostninger ved kjøp av løsøre på kreditt (kredittkjøp) hvor

- det er avtalt utsettelse med betaling av kjøpesummen eller en del av den, eller
- kjøpesummen dekkes ved lån fra selger eller annen kredittytter på grunnlag av avtale med selgeren (lånkjøp)

Som kredittkjøp regnes også leie eller annen bruk av løsøre som i virkeligheten tjener til å sikre et salgsvederlag, dersom det er meningen at mottakeren skal bli eier av gjenstanden. Rentefradraget ved kredittkjøp er begrenset, se nedenfor.

R-12-6.18.2 Hovedregel

Renter ved kredittkjøp er i utgangspunktet fradragsberettiget. Ved kjøp av løsøre på kreditt, gjelder det visse formelle vilkår og begrensninger i fradragets størrelse, se FSFIN § 6-40 og nedenfor. Ved kjøp av annet enn løsøre, f.eks. fast eiendom, gjelder ikke slike begrensninger.

R-12-6.18.3 Unntak

De formelle vilkårene og begrensningene i fradraget ved kjøp av løsøre på kreditt, gjelder ifølge FSFIN § 6-40-1 ikke i følgende tilfeller

- ved kjøp av driftsmidler, se FSFIN § 6-40-1 annet ledd
- ved næringsdrivendes kjøp av varer for videresalg eller bruk i virksomhet, se FSFIN § 6-40-1 annet ledd
- ved kontokjøp, hvis kredittytteren er en sparebank, en forretningsbank eller et finansieringsforetak som har tillatelse til å drive finansieringsvirksomhet etter lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven). Kontokjøp er kredittkjøp der kjøpesummen helt eller delvis dekkes på grunnlag av avtale mellom kjøperen (kontohaveren) og kredittytteren om løpende kreditt (kontokredittavtale), se FSFIN § 6-40-1 fjerde ledd nr. 2. Se FSFIN § 6-40-1 tredje ledd

Om begrensningen i fradraget og om de formelle vilkårene får anvendelse, må avgjøres på det tidspunkt avtalen om kredittkjøp inngås. Er det f.eks. inngått en avtale om et kontokjøp med en bank, gjelder ikke begrensningene selv om banken senere overdrar kravet til en tredjepart som ikke har tillatelse til å drive finansieringsvirksomhet, f.eks. et inkassoselskap.

R-12-6.18.4 Maksimumsgrenser for rentefradrag/omkostninger

For hver avtale om kredittkjøp er fradraget begrenset til en sats på 17 % effektiv rente, jf. FSFIN § 6-40-4 annet ledd. Hvis oppgitt effektiv rente er høyere, skal maksimum fradragsbeløp beregnes forholdsmessig på grunnlag av betalte kredittkostnader i inntektsåret (se ovenfor), effektiv rente (se ovenfor) og maksimumssats 17 %.

R-12-6.18.5 Formelle vilkår vedrørende kontrakt

De formelle vilkårene som gjelder kontrakt om kredittkjøp gjelder ikke ved kontokjøp eller ved lånkjøp der lån ytes av en annen enn selger. Fradrag for renter og omkostninger ved andre kredittkjøp kan, jf. FSFIN § 6-40-2, bare kreves hvis kjøper ved skriftlig kontrakt, ved skriftlig bekreftelse fra selger eller på annen tilfredsstillende måte kan dokumentere følgende

- gjenstandens art, se FSFIN § 6-40-2 første ledd bokstav a
- salgsdato, se FSFIN § 6-40-2 første ledd bokstav b
- kontantprisen: den pris som selgeren ville krevd ved kontant betaling, se FSFIN § 6-40-2 første ledd bokstav c
- kontantinnstans: det beløp kjøperen skal betale kontant, se FSFIN § 6-40-2 første ledd bokstav d
- kredittkostnader: summen av alle renter og andre tillegg til kontantprisen som kjøperen skal betale på grunn av kreditten, se FSFIN § 6-40-2 første ledd bokstav e
- kreditttiden: hvor lang tid gjelden skal betales over angitt i måneder, og i tilfelle når de enkelte avdragene skal betales, se FSFIN § 6-40-2 første ledd bokstav f
- effektiv rente ved inngåelsen av kontrakten: kredittkostnadene angitt som en årlig etter-skuddsvis rente, beregnes av den delen av kontantprisen som kjøperen får kreditt for (kredittbeløpet) og i tilfelle under hensyn til nedbetalinger av kredittbeløpet i løpet av kreditttiden, se FSFIN § 6-40-2 første ledd bokstav g
- navn og adresse på selger, se FSFIN § 6-40-2 første ledd bokstav h
- navn, adresse og fødselsdato på kjøper, se FSFIN § 6-40-2 første ledd bokstav i

R-12-6.18.6 Formelle vilkår vedrørende betaling

Frdrag for renter og omkostninger ved kredittkjøp kan, jf. FSFIN § 6-40-3, bare kreves hvis kjøper ved skriftlig oppgave fra kredittytter eller på annen tilfredsstillende måte kan dokumentere følgende

- kredittkostnader påløpt i inntektsåret, se FSFIN § 6-40-3 første ledd bokstav a
- hvor stor del, angitt i kroner, av betalte kredittkostnader som er fradragsberettiget etter reglene om maksimumsgrenser for frdrag nevnt ovenfor, se FSFIN § 6-40-3 første ledd bokstav b
- avdrag betalt i inntektsåret, se FSFIN § 6-40-3 første ledd bokstav c
- resterende gjeld ved årets utgang, se FSFIN § 6-40-3 første ledd bokstav d

R-12-6.19 Kredittkort/betalingskort

Omkostninger som belastes ved bruk av kredittkort/betalingskort, f.eks. årsavgift og belastningsgebyr/omregningsgebyr, er ikke gjeldsrenter, men godtgjørelse for betalingsformidling. Kostnadene er ikke fradragsberettiget utenom virksomhet. Se FIN 31. august 1982 i Utv. 1982/643. Blir det belastet renter, behandles disse på vanlig måte.

Om begrensninger i fradragsretten for renter i forbindelse med kjøpekort, se [pkt. 6.18](#).

Om skatteplikt/fradragsrett for valutagevinst/-tap ved bruk av kredittkort, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

R-12-6.20 Leasing

Leasing er en spesiell form for leie, hvor finansieringselementet er fremtredende. Ikke forfalt leasingleie anses ikke som skattemessig gjeld, og leasingleien er derfor ikke fradragsberettiget som gjeldsrente etter sktl. § 6-40. Dette gjelder selv om det ved fastsetting av leasingleien inngår et kalkulatorisk renteelement, se SKD 29. juni 2007 i Utv. 2007/1270.

R-12-6.21 Lån av verdipapirer, rentekompensasjon

Rentekompensasjon, som innlåner etter avtale med utlåner er forpliktet til å yte ved verdipapirlån etter sktl. § 9-11, regnes som renter på gjeld for innlåneren, jf. sktl. § 6-40 syvende ledd. Som rentekompensasjon regnes et beløp som motsvarer den renten som i låneperioden er utdelt på et utlånt verdipapir, se sktl. § 6-40 syvende ledd annet punktum.

R-12-6.22 Rimelig lån fra arbeidsgiver

Om frdrag for fordel av rimelig lån fra arbeidsgiver, se emnet «[Lån i arbeidsforhold](#)».

R-12-6.23 Omkostninger ved låneopptak mv.

R-12-6.23.1 Til långiver

Kostnader som beregnes og kreves av långiver ved etablering, opprettholdelse og avvikling av låneforhold likestilles med renter. Dette gjelder f.eks. formidlingsprovisjon, fornyelsesprovi-

sjon, etableringsgebyr, behandlingsgebyr, portoomkostninger, innfrielsesgebyr og omkostninger/gebyr ved fravikelse av prioritet.

Hvis långiver bruker eksterne rådgivere, herunder advokater, tilretteleggere, revisorer mv. ved etablering av låneforhold og belaster låntakeren for disse kostnadene gjennom f.eks. vide-refakturering eller direkte fakturering fra den eksterne rådgiveren, anses dette som omkostninger betalt til långiver og skal dermed behandles som renter. Se SKD 15. mars 2016 i Utv. 2016/851.

Kostnader som pådras ved forsøk på å etablere et låneforhold som det ikke blir noe av, anses ikke som renter. Slike kostnader kan i stedet være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 hvis det foreligger tilstrekkelig tilknytning til en inntekt eller et inntektserverv, f.eks. en virksomhet.

R-12-6.23.2 Til andre enn långiver

Kostnader som betales til andre enn långiver er som utgangspunkt ikke å anse som renter.

Kostnader til andre enn långiver anses likevel som rente etter sktl. § 6-40 hvis kostnaden har tilknytning til gjelden og tilsvarer den høyere rente som ville blitt krevet hvis långiver selv hadde hatt misligholdsrisikoen. Dette gjelder f.eks. garantiprovisjon. Se SKD 15. mars 2016 i Utv. 2016/851. Det samme gjelder omkostninger til takstmenn i forbindelse med konvertering av lån for å oppnå lavere rente.

Der skattyter har kostnader til egne tilretteleggere som har tilstrekkelig tilknytning til opprettelse av lån og utstedelse av obligasjoner, og tilretteleggelsen samsvarer med utførelse av ordinære långiverfunksjoner, skal slike kostnader normalt anses som renter. Klassifiseringen av den enkelte kostnad må vurderes konkret.

Gebyr som boligbyggelag ilegger når en andelshaver etter eget ønske foretar en individuell nedbetaling av andel fellesgjeld i borettslag anses som fradragsberettigede renter.

Eksempler på kostnader som ikke anses som renter kan være:

- honorar mv. til takstmenn for taksering av fast eiendom
- gebyr for tinglysing av pantobligasjon, meglerprovisjon betalt til andre enn långiveren
- honorar til person som fører tilsyn med fremdriften av byggearbeid før godkjenning av utbetaling av byggelånet
- kostnader til egne rådgivere til gjennomgang av lånedokumenter, sikkerhetsstillelse, taksering, forsikring, utarbeidelse av prospekter og andre kostnader som påløper for å få på plass finansiering

Som eksempler fra praksis, se avgjørelser av Skatteklagenemnda Stor avdeling 01 NS 221/2018 og NS 48/2021.

Finansieringskostnader til andre enn långiver er fradragsberettigede etter sktl. § 6-1 hvis de har tilknytning til en virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.

R-12-6.24 Rentetillegg ved tilbakekreving etter feilutbetaling etter folketrygdløven § 22-17a

Rentetillegg ved tilbakekreving etter feilutbetaling etter folketrygdløven § 22-17a anses som renter av gjeld etter sktl. § 6-40 første ledd.

R-12-6.25 Terminrente på forsikringspremie

Premie for forsikring forfaller normalt til betaling forskuddsvis for ett år av gangen. Betaler forsikringstaker premien i flere terminer per år, beregner forsikringsselskapet seg et tillegg som de kaller terminrente. Dette tillegget anses som forsikringspremie og ikke som rente av gjeld.

R-12-6.26 Tilskudd til dekning av gjeldsrenter

Om fradragsrett for gjeldsrenter dekket ved tilskudd fra det offentlige, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)» og emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)».

R-12-6.27 Underkurs ved låneoptak

Utbetales et lån av långiver med et mindre beløp enn lånebeløpets pålydende (underkurs), anses differansen å være gjeldsrenter. Renteelementet skal fordeles likt over lånets løpetid.

R-12-6.28 Valutalån

Når privatpersoner bosatt i Norge tar opp lån i norske banker i utenlandsk valuta, forutsetter enkelte avtaler at restlånet etter hvert forfall omregnet til norske kroner aldri skal overstige det opprinnelige lånebeløpet. Ved negativ kursutvikling på norske kroner beregnes valutatap for hele restlånet. Dette valutatapet skal innbetales av låntakeren ved terminforfall. Tapet er ikke renter. Løper lånet videre med samme beløp i samme valuta, vil ikke valutatapet være endelig konstatert og derfor ikke tidfestet. Om fradragsrett og tidspunkt for fradrag for valutatap, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

R-13 Representasjon

- Sktl. § 6-21
- FSSD § 6-21
- Satsforskriften 2023 § 10

R-13-1 Fradragsrett

R-13-1.1 Generelt

Kostnader til representasjon er ikke fradragsberettiget, se sktl. § 6-21.

Representasjon er tiltak som henvender seg utad til personer, bedrifter mv. som ikke er knyttet til bedriften.

Kostnader til tiltak som bare henvender seg til personer knyttet til bedriften som eier, ansatt, styremedlem, aksjonær mv., er ikke representasjon. Slike kostnader kan etter omstendighetene være privatuttak, lønn, velferdstiltak, sosiale kostnader, utbytte, utdeling mv. Som knyttet til bedriften anses eiere/deltakere, ansatte, styremedlemmer i aksjeselskap og aksjonærer mv. med ledsagere. Valgt revisor anses i denne forbindelse som knyttet til bedriften. Dersom den valgte revisor er et revisjonsselskap, gjelder dette bare for den aktivt utøvende revisor fra revisjonsselskapet. Eksterne aktører, som f.eks. regnskapsførere, konsulenter, forhandlere, leverandører og selgere, anses som utgangspunkt ikke som knyttet til bedriften dersom de er selvstendig næringsdrivende og ikke ansatte i bedriften. I noen tilfeller følger det av en oppdragsavtale mv. at personer ansatt hos en oppdragstaker mv. kan delta på tiltak som arrangeres for bedriftens egne ansatte. Dette gjelder for eksempel ved langvarige oppdrag, hvor det avtales at oppdragstakers ansatte skal kunne benytte seg av velferdsordninger på linje med egne ansatte. Dette anses ikke som representasjon, men et velferdstiltak for oppdragstakers ansatte.

Representasjon består ofte i servering til f.eks. forretningsforbindelser, eller servering i forbindelse med kontakt med offentlige organer, besøk av delegasjon, besøk av pressefolk, besøk av foreninger mv. ved omvisninger. Representasjon kan også bestå av reiser, f.eks. til større sportsarrangementer, jakt- og fisketurer o.l. Representasjon kan også være gaver til forretningsforbindelser mv., drift av representasjonsbygninger, -båter, -biler mv.

Om bevertning av kunder og forretningsforbindelser, se [pkt. 6.1](#).

Om grensen mot reklamekostnader, se [pkt. 6.2](#) og emnet «[Reklameinntekter/-kostnader](#)».

Om grensen mot kurs og studiereiser, se [pkt. 6.4](#) og emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

Om bestikklser, se emnet «[Ulovlige inntekter, fradrag for bestikklser mv.](#)».

Om fradrag for lønn til ansatte, se [pkt. 7](#).

R-13-1.2 Lønnstaker

Lønnstakere, styremedlemmer i aksjeselskap mv. kan ikke kreve fradrag for kostnader til representasjon.

Dersom lønnstaker, styremedlem mv. dekker kostnader til representasjon og deretter får dem refundert av arbeidsgiveren på grunnlag av originalbilag som inngår i arbeidsgiverens regnskap, vil dette bli å anse som arbeidsgiverens kostnader til representasjon. Refusjonen som sådan skattlegges ikke hos lønnstakeren mv.

Om journalisters fradragsrett, se emnet «[Journalister mv.](#)».

R-13-2 Fordelsbeskatning av forretningsforbindelsen

Selv om en næringsdrivende betegner en kostnad som representasjon og ikke krever fradrag for den, kan ytelsen innebære en skattepliktig fordel for mottakeren, f.eks. lønn, utbytte, utdeling fra selskap med deltakerfastsetting etter sktl. § 10-42 eller fordel vunnet i virksomheten.

Det er grunnlag for fordelsbeskatning hvis tiltaket hovedsakelig har karakter av ferie/rekreasjon/fornøyelse, hvor det faglige innslaget er mindre vesentlig. I utgangspunktet gjelder dette selv om mottakeren/forretningsforbindelsen deltar i sin arbeidsgivers interesse, og selv om vedkommende ikke har noe ønske om å delta. Fordelsbeskatning vil typisk være aktuelt ved reiser, for eksempel i tilknytning til ulike sportsarrangementer. Ved vurderingen må det blant annet legges vekt på valget av reisemål, programmet for reisen og om ektefelle/ledsager deltar. Hvis reisemålet for eksempel er lagt til et sted hvor virksomhetens produkter blir produsert eller demonstrert, vil dette som utgangspunkt tale mot at reisen hovedsakelig har feriemessig preg. I slike tilfeller kan det også tenkes at reisen ikke har karakter av representasjon, se pkt. 6.4. Reisens samlede innhold kan likevel etter omstendighetene tale for at reisen hovedsakelig har feriemessig preg.

Hvis reisen hovedsakelig har feriemessig preg, er verdien av reisen som faller på den enkelte mottaker, eventuelt redusert med kostnader som gjelder forretningsformål, skattepliktig. Hvis reisen hovedsakelig har forretningsmessig preg, gjelder skatteplikten også verdien av kostnader som er av privat karakter og som mottakeren får dekket. Dette kan for eksempel være verdien av forlenget ferieopphold, ektefelles deltakelse osv. Deltakelse i sosiale tiltak under den forretningsmessige delen av reisen vil ikke være skattepliktig hvis dette fremstår som et rimelig tiltak. Se også emnet «*Studiereise/kongressdeltagelse mv.*».

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

Oppmerksomhetsgave ved spesielle anledninger (for eksempel jubileum) fra forretningsforbindelser og institusjoner er skattefrie for mottakeren når verdien av gaven etter omstendighetene er rimelig.

R-13-3 Skatlegging av egne ansatte

For ansatte hos arrangøren som deltar på representasjonstiltaket, må det vurderes om tiltaket har karakter av tjenesteoppdrag eller må anses som et tiltak av privat karakter. Det vil være grunnlag for fordelsbeskatning hvis tiltaket hovedsakelig har karakter av ferie/rekreasjon/fornøyelse, og hvor det faglige innslag er mindre vesentlig. Hvilken karakter tiltaket har beror på en konkret helhetsvurdering av det enkelte tiltak, hvor tiltakets preg av arbeid i tradisjonell forstand, herunder omfanget av arbeidsoppgaver, veies opp mot elementene av fritid, ferie og fornøyelse. Spørsmålet om fordelsbeskatning må vurderes konkret for de enkelte deltakere. Selv om reisen har karakter av ferie/rekreasjon/fornøyelse for de fleste deltakerne, kan det tenkes at det ikke er tilfelle f.eks. for en som har oppgaver som reiseleder.

Som eksempler fra rettspraksis, se

- LRD 17. januar 2011 (Borgarting) i Utv. 2011/176. (En skattyter som var daglig leder i et sponsofirmat hadde deltatt på to turer til et tennisarrangement i Paris, samt elleve jakturer i Norge, som alle var dekket av arbeidsgiveren. Lagmannsretten kom etter en konkret helhetsvurdering frem til at turene til Paris måtte anses som tjenestereiser. Jaktturene måtte derimot anses som fritidsaktivitet, og fordelene ved å delta på disse turene var derfor skattepliktig.)
- URD 21. juni 1991 (Drammen byrett) i Utv. 1991/1098. (En representasjonsreise til Japan ble ikke ansett som en fordel vunnet ved arbeid for en arbeidstaker som deltok som ledsager for forretningsforbindelser. Byretten mente at det måtte foretas en konkret vurdering av oppgavene på reisen, og kom frem til at når arbeidstakers deltagelse på en reise var preget av arbeid i tradisjonell forstand, ville kostnadene ikke kunne regnes som en fordel for arbeidstakeren.)
- URD 25. februar 2008 (Oslo tingrett) i Utv. 2008/680. (En arrangør og reiseleder ble ikke fordelsbeskattet for en tur til OL i Sydney i 2000. Tingretten fant at reiselederen hadde hatt så omfattende ansvar og arbeidsoppgaver i form av praktiske gjøremål under hele turen, at den for reiselederen måtte sees på som ordinært arbeid.)

Om avgrensningen, se for øvrig emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)», pkt. 5.1.1.

Innen beløpsgrensene i FSFIN § 5-15-1 kan deltakelse på tiltaket være skattefritt for egne ansatte etter reglene om gaver i arbeidsforhold, se nærmere emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

R-13-4 Innrapportering/arbeidsgiveravgift

Kostnader som knytter seg til egne ansatte som er med på tiltaket og som anses som fordel vunnet ved arbeid for den ansatte, skal innrapporteres på vanlig måte og skal inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

R-13-5 Utland

Reglene om representasjon gjelder fullt ut for kostnader i utlandet.

Reglene gjelder også overfor utenlandske forretningsforbindelser på besøk i Norge.

R-13-6 Avgrensning av representasjon mot fradragsberettigede kostnader

R-13-6.1 *Beverting*

R-13-6.1.1 *Beverting av kunder*

Kostnader til beverting av personer som ikke er tilknyttet bedriften er som hovedregel ikke fradragsberettiget. Dette gjelder f.eks. beverting av kunder og andre forretningsforbindelser og selv om beverting skjer i utlandet.

Næringsdrivende kan likevel etter FSSD § 6-21-2 gis fradrag for kostnader i form av en beskjedent beverting av kunder eller forretningsforbindelser når følgende betingelser er oppfylt:

- kostnaden knytter seg til virksomheten
- bevertingen finner sted i forretningstiden eller i umiddelbar forbindelse med forhandlinger eller demonstrasjon av varer, se nedenfor
- bevertingen finner sted på arbeidsstedet eller hvis det ikke er kantine eller annen rimelig serveringsmulighet der, på spisested i nærheten
- det serveres ikke brennevin, se nedenfor
- kostnadene ved servering på spisested utenfor arbeidsstedet overstiger ikke kr 541 per person, se satsforskriften 2023 § 10 første ledd

Når kostnader til beverting av forretningsforbindelser er fradragsberettiget etter vilkårene ovenfor, kan det også kreves fradrag for kostnader som gjelder eier, ansatt, styremedlem o.l. som deltar i bevertingen.

R-13-6.1.2 *Beverting av kunder ved demonstrasjon av varer*

Salgsrepresentanter som selger varer det ikke er praktisk mulig å bringe rundt til potensielle kunder, oppfyller vilkåret om å demonstrere varer når de i stedet har med seg brosjyrer og annet materiell for å presentere produktet. Fradrag for bespisning kan da gis etter reglene ovenfor.

R-13-6.1.3 *Tobakk i forbindelse med representasjon*

Kostnader til tobaksvarer kan ikke føres til fradrag etter disse reglene.

R-13-6.1.4 *Brennevin i forbindelse med representasjon*

Serveres det brennevin er ingen av kostnadene fradragsberettiget. Dette gjelder da også kostnadene til mat mv. Det samme gjelder den del av kostnadene som gjelder arbeidsgiveren selv, ansatte, styremedlemmer mv. som deltok i bespisningen.

R-13-6.1.5 *Overskridelse av beløpsgrensen*

Dersom kostnadene per person overstiger kr 541, jf. satsforskriften 2023 § 10 første ledd, er ingen del av kostnadene fradragsberettiget, jf. FSSD § 6-21-2 første ledd femte punktum. Det samme gjelder kostnader som gjelder arbeidsgiver selv, ansatte, styremedlemmer mv.

R-13-6.1.6 *Journalisters fradrag for beverting*

Om journalisters beverting av intervjuobjekter o.l., se emnet «[Journalister mv.](#)».

R-13-6.1.7 *Beverting av ansatte*

Beverting på møter, tilstelninger, julebord o.l. for de ansatte, eventuelt med ledsagere, er ikke representasjon, se emnet «[Velferdstiltak](#)». Beverting på styremøter, bedriftsforsamlinger eller generalforsamlinger, anses heller ikke som representasjon når kostnadene etter forholdene må anses rimelige og møtet ikke har karakter av selskapelighet, jf. FSSD § 6-21-3 fjerde ledd.

R-13-6.1.8 *Kombinasjon av representasjon og virksomhetskostnader*

Når kostnader til en bespising hvor det deltar personer utenom bedriften ikke er fradragsberettiget i henhold til reglene om representasjon, er det heller ikke fradragsrett for bespisningskostnadene som gjelder personer knyttet til bedriften, jf. FSSD § 6-21-2 annet ledd. Dette gjelder ikke hvis tilstelningen er et velferdstiltak. Det gis da fradrag for de deler av kostnadene som etter en forholdsmessig fordeling faller på de personene som er knyttet til bedriften, jf. FSSD § 6-21-3 første ledd. Om hva som er et velferdstiltak, se emnet «[Velferdstiltak](#)».

Ved tilstelninger av ekstraordinær art f.eks. i anledning av bedriftsjubileum, innvielse av nybygg mv. er det også anledning til å kreve fradrag for den del av bevertningskostnadene som etter en forholdsmessig fordeling faller på innehaver og personale med ektefeller, mens de øvrige kostnader må anses som representasjonskostnader, se FSSD § 6-21-3 tredje ledd.

R-13-6.2 *Gavegjenstander*

Kostnader til gaver til forretningsforbindelser, deres familie eller ansatte, skal i utgangspunktet behandles som representasjon. I visse tilfeller kan kostnadene ved gavegjenstander som ikke overstiger kr 297 per gjenstand, jf. FSSD § 6-21-5 første ledd og satsforskriften 2023 § 10 annet ledd, likevel være fradragsberettiget som reklamekostnad. Om hva slags gavegjenstander som godtas som reklame, se emnet «[Reklameinntekter/-kostnader](#)».

R-13-6.3 *Oppmerksomheter*

Kostnader til enkle oppmerksomheter overfor forretningsforbindelser er fradragsberettiget, forutsatt at kostnadene ikke overstiger kr 297 per tilfelle, jf. FSSD § 6-21-6 første punktum og satsforskriften § 10 tredje ledd. Kostnader til kranser ved dødsfall er fradragsberettiget uten hensyn til beløpsgrensen som nevnt foran.

R-13-6.4 *Reiser, kurs/demonstrasjon mv.*

Kurs for forretningsforbindelser, f.eks. selgere og servicefolk som ikke er knyttet til bedriften, anses ikke som representasjon.

Det er fradragsrett for bekostning av kunders reiser i anledning fremvisning av varekolleksjoner o.l. når dette er formålstjenlig fordi vareutvalget er av slikt omfang og beskaffenhet at det vanskelig lar seg gjøre å foreta hensiktsmessig fremvisning andre steder, jf. FSSD § 6-21-2 fjerde ledd. Faktiske kostnader til kost og losji er også fradragsberettiget, såfremt disse ikke overstiger satsene for henholdsvis kost etter hotellsatsen uten frokost og satsen for ulegitimert nattillegg, jf. FSSD 6-21-2 fjerde ledd annet punktum. Disse satsene utgjør for 2023 henholdsvis kr 507 og kr 435, se satsforskriften § 2 første ledd jf. femte ledd og syvende ledd). Tilsvarende gjelder ved innkalling av agenter og kommisjonærer som ikke utelukkende arbeider i bedriftens tjeneste.

Andre kostnader i forbindelse med kundereiser kan ikke for noen del fradras inntekten.

Kostnader til kundereiser til utlandet utenfor EØS-området kan ikke føres til fradrag med mindre helt særlige forhold skulle tilsi det, jf. FSSD § 6-21-2 fjerde ledd siste punktum.

Hvis reiseoppholdet forlenges på grunn av sosiale arrangementer eller befaringer av ikke-faglig karakter, gir dette ikke rett til økt fradrag. Likeledes kan det ikke gis fradrag for merkostnader som skyldes deltagelse av f.eks. ektefeller. Om tilsvarende vurdering, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

Om behandling av reiser arrangert for selgere mv. som belønning for salgsinnsats, se emnet «[Velferdstiltak](#)», pkt. 3.9 og emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)», pkt. 6.2.

R-13-7 *Frdrag for lønnskostnader mv.*

Det er ikke fradragsrett for lønnskostnader som er knyttet direkte opp mot representasjonstilskottet. Dette gjelder for eksempel lønnskostnader for en vaktmester som er ansatt for å ha tilsyn

med bedriftens representasjonsbygning og lønn til serveringspersonell som leies inn for å servere på representasjonstilstelninger. For fastlønnede ansatte som har et ordinært arbeidsforhold i bedriften, skal det normalt ikke foretas noen avkortning av fradragsretten for den del av lønnskostnadene som anses å knytte seg til representasjonsoppgaver. Dette gjelder for eksempel for ledere hvor representasjonsoppgaver inngår som en del av stillingen, og for andre ansatte som fra tid til annen deltar på representasjonsoppdrag. Det samme gjelder for ansatt kantinepersonell som fra tid til annen serverer på representasjonstilstelninger.

Hvis ansatte hos kunder mv. oppbeholder en skattepliktig fordel, vil kostnaden som utgangspunkt ikke være fradragsberettiget, selv om den ansatte fordelsbeskattes. Etter omstendighetene kan det likevel foreligge fradragsrett hvis ytelsen har karakter av belønning for salgssinnsats, se emnet «*Studiereise/kongressdeltagelse mv.*», pkt. 6.1. Dette må vurderes konkret.

R-13-8 Regnskapsføring/bilag

For bevertningskostnader som er fradragsberettiget må det spesifiseres hvor og til hvilken tid bevertningen har funnet sted, samt hvem som har deltatt.

Regnskapssystemet skal spesifisere alle registrerte opplysninger som ligger til grunn for beløp som skal oppgis i næringsoppgaven, både fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede representasjonskostnader.

R-14 Rettigheter i fast eiendom

- *Sktl. § 4-2 første ledd, § 4-3, § 4-50, § 5-20 første ledd bokstav d og tredje ledd, § 6-17, § 6-41, § 9-2 første ledd bokstav e og annet ledd, § 9-3 syvende og niende ledd bokstav b, c og d, § 9-6 og § 14-50*
- *Takseringsreglene § 1-1-7, § 2-1-5 og § 3-1-3*

R-14-1 Inndeling av rettigheter

R-14-1.1 Generelt

Rettigheter i fast eiendom kan være

- totale bruksretter: Disse gir rettighetshaveren rett til å ta eiendommen i sin besittelse, og til å utøve tilnærmet en eiers fysiske rådighet over eiendommen. Eksempler på slik bruksrett er leie av hus og tomtefeste.
- positive servitutter: Disse gir rettighetshaveren begrensede bruksretter, som ikke er forbundet med besittelse av eiendommen, men som gir rettighetshaveren adgang til å råde over eiendommen i en viss utstrekning. Dette kan f.eks. være fiskerett, tarerett, beiterett, hogstrett, veirett, brønnrett, jaktrett, rett til å ta ut grus, sand, torv mv. Bruksrett må avgrenses mot salg av grunnens substans, f.eks. salg av sand, stein mv. Positive servitutter kan være personlige, dvs. at de er stiftet til fordel for en bestemt rettighetshaver. Vanligvis er rettighetene knyttet til en bestemt eiendom. De kalles da reelle servitutter.
- negative servitutter: Disse innskrenker eierens bruk eller mulighet til å utnytte egen eiendom. Dette kan f.eks. være byggeforbud, beiteforbud, hogstforbud, utsikts- og villaklausuler, mv.
- løsningsrett/forkjøpsrett: Løsningsrett gir rettighetshaveren rett, men ikke plikt til, mot å betale vederlag og på nærmere bestemte vilkår ellers, å bli eier av en eiendom. Odelsretten er eksempel på slik løsningsrett. Forkjøpsrett er en løsningsrett som i tilfelle må nyttes i forbindelse med overdragelse av eiendom
- grunnbyrde: Disse gir rettighetshaveren rett til visse ytelser som den som til enhver tid er eier av en eiendom, er forpliktet til å levere. Det mest praktiske eksempel er føderåd/kår
- sikkerhet for krav, f.eks. panterett. (Dette blir ikke behandlet her.)

R-14-1.2 Skillet mellom stiftelse av rettighet og realisasjon av eiendom

Overdragelse som i formen er stiftelse eller overdragelse av rettighet, kan være eiendomsoverdragelse, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337) (neddemming av grunn). På den annen side kan en overdragelse, som i formen er en eiendomsoverdragelse, være en stiftelse av rettigheter

og plikter. Se også emnet «[Eierbegrepet](#)». Om skillet i forbindelse med naturfredning, se FIN 21. desember 1993 i Utv. 1994/328.

R-14-1.3 Skillet mellom tidsbegrenset og tidsubegrenset (stetsevarig) rettighet

Rettigheter med varighet på 99 år eller mindre, anses som tidsbegrenset. Kontrakter om bruksretter/heftelser som har lengre varighet enn 99 år, vil regelmessig bli bedømt som tidsubegrensede (stetsevarige). Rettighet som bare er oppsigelig fra rettighetshaverens side, vil i alminnelighet også måtte betraktes som tidsubegrenset (stetsevarig). Det samme gjelder når rettighetshaveren med hjemmel i lov eller avtale har en ubetinget rett til å fornye kontrakten slik at samlet varighet blir lengre enn 99 år. Festeavtaler til grunn for bolig- og fritidshus anses alltid som tidsubegrensede (stetsevarige), jf. tomtefesteloven § 33.

R-14-2 Formuen

R-14-2.1 Betingede rettigheter

Det skal ved formuesfastsettingen ikke regnes med betingede rettigheter, når disse ikke kan gjøres gjeldende før betingelsen inntre, og betingelsen er avhengig av en fremtidig hendelse som det er uvisst om inntre og/eller når den inntre (suspensivt betingede rettigheter), jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a. Eksempelvis kan nevnes retten etter en kjøpekontrakt til å bli eier av en eiendom, men hvor overtakelse av eiendommen ikke skal skje før kjøpesummen blir betalt, eller ved en persons død.

Derimot skal det tas hensyn til rettigheter som foreløpig eksisterer fullt ut, men som vil falle bort dersom en bestemt begivenhet inntre i fremtiden (resolutivt betingede rettigheter), jf. sktl. § 4-1 første ledd. At en eiendom er beheftet med forkjøpsrett til en pris som ligger under eiendommens salgsverdi, påvirker derfor ikke fastsettingen av eiendommens verdi ved formuesfastsettingen.

R-14-2.2 Tidsubegrensede (stetsevarige) bruksretter

R-14-2.2.1 Rettighetshaver

Ved totale tidsubegrensede (stetsevarige) bruksretter, skal bruksretten ved formuesbeskatningen likestilles med eiendomsretten til eiendommen. Dette gjelder for eksempel ved feste av tomt til bolig- og fritidshus, hvor rettighetshaveren har en ubetinget rett til å forlenge festeavtalen på samme vilkår ved festetidens utløp, jf. tomtefesteloven § 33. Formuesbeskatningen skal da gjennomføres som om festeren var eier av både tomt og bygning. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389 og SKD 17. mars 2009 på skatteetaten.no/festetomt. Formuesverdien for bolig og fritidseiendommer skal dermed også omfatte verdien av tomten. Rettighetshaveren får gjeldsfradrag for den kapitaliserte verdien av fremtidige vederlag.

Om kapitalisering av festeavgiften, se emnet «[Formue](#)», pkt. 10.15.

For tidsubegrensede (stetsevarige) bruksretter som ikke er totale, skal selve bruksretten skattlegges som formue på rettighetshaverens hånd. Vedkommende gis fradrag ved formuesfastsettingen for den kapitaliserte verdien av forpliktelsen til å betale vederlag. I praksis ses det bort fra begge deler når de er omtrent like store, under forutsetning av at det behandles på samme måte hos eieren. Dette innebærer i så fall at verdien av bruksretten ikke behandles som formue, og at verdien av forpliktelsen til å betale vederlag ikke behandles som gjeld.

R-14-2.2.2 Eier av beheftet eiendom

Ved totale tidsubegrensede (stetsevarige) bruksretter, skal den formelle eieren bare formuesbeskattes for det kapitaliserte kravet på vederlag. Ved skattleggingen anses bortfester ikke som formuesskattepliktig for den bortfestede tomtens verdi. Tomten er formuesskattepliktig for fester, se pkt. 2.2.1. Bortfester er i stedet formuesskattepliktig for sin rett til å kreve festeavgift, dvs. den kapitaliserte verdien av festeavgiften. Dette gjelder for eksempel ved tomtefeste til bolig- eller fritidshus hvor rettighetshaveren har en ubetinget rett til å forlenge festeavtalen på samme vilkår ved festetidens utløp, jf. tomtefesteloven § 33. Er festetomten en del av en større eiendom for bortfester, skal formuesverdien for denne eiendommen fastsettes uten festetomten. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389.

Om kapitalisering av festeavgiften, se emnet «[Formue](#)», pkt. 10.15.

Tidsbegrensede (stetsevarige) bruksretter/heftelser som ikke er totale, skal det i prinsippet tas hensyn til ved formuesfastsettingen av den beheftede eiendommen. Dersom eieren har rett til årlige utbetalinger, må det på den annen side tas hensyn til den kapitaliserte verdi av disse, f.eks. krav på årlig tidsbegrenset (stetsevarig) erstatning for ulemper ved vassdragsregulering. I praksis ses det bort fra både heftelsen og kravet på erstatning, når de er omtrent like store og behandles på samme måte hos rettighetshaveren. Dette innebærer i så fall at eieren formuesbeskattes for eiendommens bruttov verdi, mens verdien av bruksretten ikke føres opp som gjeld og den kapitaliserte verdi av retten til årlige utbetalinger ikke føres opp som formue.

R-14-2.3 Tidsbegrensede bruksretter

R-14-2.3.1 Rettighetshaver

Verdien av tidsbegrensede bruksretter formuesbeskattes ikke hos rettighetshaveren, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav b. Rettighetshaveren får heller ikke fradrag for den kapitaliserte verdien av forpliktelsen til å betale leie (festeavgift).

R-14-2.3.2 Eieren av beheftet eiendom

For vanlig utleie av fast eiendom som forpaktning, husleie og tidsbegrenset bortfeste av tomt o.l. skal eieren av den beheftede eiendommen ikke formuesbeskattes for brutto kapitalisert verdi av årlige ytelser. Eieren formuesbeskattes for hele eiendommens verdi, inkludert grunnarealer, tomter, hus o.l. som er bortfestet/-leid for begrenset tid. Det gis ikke fradrag for verdien av den tidsbegrensede bruksretten/heftelsen som hviler på hans eiendom.

I de tilfellene det er behov for å sette en formuesverdi på det bortfestede arealet, kan denne fastsettes ved å kapitalisere de årlige festeavgiftene ved bruk av en kapitaliseringsfaktor på 10, se takseringsreglene (2022) § 1-1-7, jf. § 2-1-5. Det tas da utgangspunkt i brutto festeavgift uten fradrag for ordinære administrasjonsomkostninger o.l.

R-14-2.4 Overføring av en del av eiendommens substans

I noen tilfeller innebærer en tidsbegrenset bruksrettsstiftelse i realiteten overføring av en del av eiendommens substans. Rettighetshaveren skattlegges da som eier av substansen, f.eks. ved rettigheter som knytter seg til gruver, steinbrudd, torvtak, sandtak o.l. Forutsetningen er at vedkommende rettighetshaver er tilstått rett til å ta ut hele, eller en bestemt mengde av forekomsten. Rettighetshaveren skal formuesbeskattes som eier av de verdiene vedkommende har overtatt. Dette gjelder selv om substansen ikke er fraskilt den faste eiendommen. Til gjengjeld skal han ha fradrag for den del av vederlaget som ikke er betalt. I praksis ses det bort fra begge deler når de er omtrent like store.

Stiftelsen av en tidsbegrenset (stetsevarig) bruksrett eller negativ servitut, kan i noen tilfeller legge så vidt store bånd på hele eiendommen, eller en del av den, at eiendomsretten til det som er beheftet ikke lenger har noen juridisk eller økonomisk verdi i praksis. Rettighetsstiftelsen skal da anses som realisasjon av formuesobjektet. Rettighetshaveren anses da som eier av formuesobjektet. Om et tilfelle hvor grunnen ble ansett realisert ved neddemming, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337).

R-14-2.5 Bruksnyttelse

Om det ved testament eller annen gyldig disposisjon er bestemt at bruksnyttelsen av en eiendom en viss tid skal tilfalle en person, men selve eiendomsretten en annen, skal hele eiendommen formuesbeskattes hos bruksnyteren så lenge dennes rett består, jf. sktl. § 4-50.

R-14-2.6 Føderåd

Kapitalisert verdi av føderåd (kår) formuesbeskattes ikke. Plikt til å svare føderåd er ikke gjeld for yteren, se emnet «Føderåd».

R-14-2.7 Tidsbegrenset (stetsevarig) rett til å forhindre bruk (negative servitutter)

Tidsbegrenset (stetsevarig) rett til å forhindre en bestemt bruk eller utnyttelse av en eiendom verdsettes ikke særskilt, men det tas hensyn til retten ved verdsettingen av både den beheftede eiendommen og den eiendommen som har retten.

R-14-3 **Inntekt/fradrag**
R-14-3.1 **Engangsbetaling for rettighet**
R-14-3.1.1 **Stiftelse av rettighet**

Stiftelse av tidsbegrenset (stetsevarig) rettighet i fast eiendom til fordel for en annen mot engangsvederlag er likestilt med realisasjon av rettigheten, jf. sktl. § 9-2 annet ledd bokstav a. Grunneiers gevinst ved stiftelsen er i utgangspunktet skattepliktig. Inngangsverdien for rettigheten settes til en forholdsmessig andel av inngangsverdien for den faste eiendommen, jf. sktl. § 9-6. Se for øvrig emnet «**Inngangsverdi**», pkt. 14.

Gevinsten er skattefri i den utstrekning den omfattes av unntakene i sktl. § 9-3 annet til sjette ledd, jf. § 9-13, og ikke er skattepliktig etter sktl. § 9-3 niende ledd.

Tap er fradragsberettiget dersom en gevinst ville vært skattepliktig, se sktl. § 6-2 første ledd jf. § 9-4 første ledd.

Ved stiftelse av en tidsbegrenset (stetsevarig) bruksrett eller negativ servitutt ved ekspropriasjon eller trussel om ekspropriasjon, kan det bli spørsmål om en del av vederlaget i realiteten er erstatning for varig ulempe på gjenværende del av eiendommen (ulempeerstatning). I så fall skal denne delen av beløpet ikke tas med som en del av vederlaget for rettigheten, men skal redusere inngangsverdien på gjenværende del av eiendommen.

Eksempel:

A inngår avtale med B om at B skal ha en tidsbegrenset rett til å benytte en vei gjennom et skogsområde som tilhører A. Det forventes å bli stor trafikk på veien, og A vil ikke kunne hugge skog som ligger inntil veien. B betaler A kr 500 000 som et engangsvederlag, hvorav kr 400 000 er vederlag for bruksretten og kr 100 000 er kompensasjon for at A ikke lenger kan hugge og nyttiggjøre seg av den delen av skogen som ligger inntil veien.

Her vil kr 400 000 være vederlag for rettigheten og inngå i gevinststoppgjøret, og kr 100 000 erstatning for varig ulempe på den gjenværende del av skogen (ulempeerstatning) og redusere inngangsverdien på den gjenværende delen av skogen.

Dersom avtalen med B også hadde gått ut på at A skulle ha et tidsbegrenset forbud mot å hugge den delen av skogen som ligger inntil veien, ville hele beløpet på kr 500 000 inngått i gevinststoppgjøret.

Nærmere om ulempeerstatning, se emnet «**Skadeserstatning**», pkt. 2.4.

Engangsvederlag ved stiftelse av tidsbegrenset rettighet skal behandles som avkastning, jf. sktl. § 5-1 første ledd.

R-14-3.1.2 **Realisasjon/innløsning av rettighet**

Gevinst ved en rettighetshavers

- isolerte realisasjon til en ny rettighetshaver av en rettighet over en annen persons eiendom, eller
 - frafall av en rettighet i fast eiendom til fordel for grunneier
- mot engangsvederlag, er alltid skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 annet ledd. Tilsvarende er tap fradragsberettiget, se sktl. § 6-2 første ledd jf. § 9-4 første ledd. Dette gjelder enten rettigheten er tidsbegrenset eller tidsubegrenset (stetsevarig). Om skatteplikt for gevinst ved realisasjon av rettighet sammen med en eiendom eller en del av denne, se emnet «**Bolig – realisasjon**», emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**» og emnet «**Tomt**».

R-14-3.1.3 **Inngangsverdien for den beheftede eiendommen**

Ved stiftelse av en tidsbegrenset rettighet, skal inngangsverdien for den beheftede eiendommen normalt ikke reduseres.

Ved stiftelse av en tidsubegrenset (stetsevarig) rettighet mot engangsvederlag, skal inngangsverdien på den beheftede eiendommen reduseres med den forholdsmessige delen av inngangsverdien som faller på den rettigheten som ble stiftet, se pkt. 3.1.1.

Ved stiftelse av tidsubegrensede (stetsevarige) bruksretter/heftelser kan stiftelsen av rettigheten reelt sett måtte anses som realisasjon av en del av den faste eiendommen, enten et areal eller en del av grunnens substans, f.eks. sandforekomst. I disse tilfellene må inngangsverdien på den gjenværende eiendommen reduseres med inngangsverdien på den realiserte delen av

eiendommen. For forekomster mv., vil det bare foreligge en inngangsverdi dersom verdien av forekomsten må antas å ha utgjort en del av eiendommens totale kostpris, arveavgiftsgrunnlag mv. ved ervervet.

Ved gevinstberegningen ved isolert realisasjon av en rettighet, skal den som realiserer ha fradrag for inngangsverdien for rettigheten.

R-14-3.1.4 Erstatning ved varig naturfredning

Varige naturfredninger (mer enn 99 år) behandles i utgangspunktet som stiftelse av tidsbegrenset (stetsevarig) rettighet i fast eiendom. Skatteplikt for engangserstatning følger da av sktl. § 5-1 annet ledd, jf. § 9-2 annet ledd bokstav a. Om skattefritak ved skogvern etter naturmangfoldloven og ved vern etter markaloven, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», pkt. 8.

Må eieren avstå den vesentligste delen av utnyttelsesmulighetene som knytter seg til området, kan fredningen måtte anses som realisasjon av eiendommen.

Se for øvrig FIN 21. desember 1993 i Utv. 1994/328.

R-14-3.2 Godtgjørelse for frafalt odelsrett

Mottatt godtgjørelse for frafalt odelsrett til en eiendom er skattepliktig, se sktl. § 5-1 annet ledd, jf. sktl. § 9-2. Det samme gjelder frafallelse av slik løsningsrett bare til fordel for en bestemt, dårligere odelsberettiget, dvs. uten at odelsretten tapes overfor andre erververe.

Godtgjørelsen anses som en del av kostprisen for kjøperen av eiendommen.

R-14-3.3 Spesielt om tomtefeste

Etter lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste § 6 kan det avtales at festeren ved et tilskudd (innfestingssum) skal dekke en andel av bortfesterens utlegg til grunnlagsinvesteringer som vei, vann mv. Skattemessig skal bortfesteren nedskrive innfestingssummen på den aktive verdien av grunnlagsinvesteringene for den aktuelle tomten. Dette vil dermed få betydning for gevinstberegningen ved eventuell senere realisasjon av tomten. I den utstrekning innfestingssummen overstiger den bortfestede tomtens andel av den aktive verdien av grunnlagsinvesteringene, skal det overskytende skattlegges i innfestingsåret.

Stiftelse av tidsbegrensede (stetsevarige) tomtefester hvor det betales årlig festeavgift, behandles normalt ikke som realisasjon av tomten. Dette gjelder også om noe av det samlede vederlaget til bortfester tas ut som engangssum. Engangssummen skal da fordeles over festetidens lengde.

Er festeavgiften satt så lav og engangsvederlaget så høyt at likheten med tomtsalg blir dominerende, behandles stiftelse av tidsbegrensede (stetsevarige) tomtefester likevel som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 annet ledd bokstav a. For bortfesteren skal engangsvederlaget behandles som realisasjonsvederlag og for festeren som inngangsverdi. Om behandlingen av den årlige festeavgiften, se [pkt. 3.4](#).

Stiftes tidsbegrenset (stetsevarig) tomtefeste som gave skal festeren tre inn i bortfesterens skatteposisjoner knyttet til tomten etter sktl. § 9-7 tredje ledd. Som utgangspunkt gjelder det samme ved gavesalg. Ved gavesalg kan bortfesteren unnlate gevinst-/tapsoppgjør etter sktl. § 9-7 sjette ledd, slik at festeren viderefører bortfesterens skatteposisjoner. Hvis bortfesteren velger å foreta gevinst-/tapsoppgjør, skal gevinst/tap legges til/trekkes fra den inngangsverdi som festeren skal overta, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd annet og tredje punktum. Om skattemessig behandling av årlig festeavgift, se [pkt. 3.4](#).

R-14-3.4 Årlig betaling for rettighet

R-14-3.4.1 Eier av beheftet eiendom

Den årlige betalingen for en rettighet er skattepliktig inntekt for mottakeren (grunneieren, bortleieren e.l.), jf. sktl. § 5-1 første ledd. Dette gjelder uavhengig av om rettigheten er tidsbegrenset eller tidsubegrenset (stetsevarig).

Årlige betalinger for all fremtid som vederlag for stiftelse av tidsbegrensede (stetsevarige) rettigheter, skal ikke kapitaliseres for å inngå i en gevinstberegning i stiftelsesåret, men beskattes som avkastning.

Årlig ytelse benevnt som ulempeerstatning behandles på samme måte som årlig betaling for rettighet. Avløsning av årlig ulempeerstatning med engangsbeløp behandles på samme måte som engangserstatning for ulempe, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.4.

R-14-3.4.2 *Rettighetshaver*

Brukeren (rettighetshaveren) har rett til fradrag for årlig betaling (bruksleie) for bruken, jf. sktl. § 6-52. Dette gjelder uavhengig av om rettigheten er tidsbegrenset eller tidsubegrenset (stetsevarig). Det foreligger ikke fradragsrett for husleie og festeavgift i private leie-/festeforhold, jaktleie og andre rettigheter til privat, ikke-inntektsgivende bruk, eller annen bruk hvor fradragsrett er avskåret, f.eks. til representasjonsformål.

Festeavgift for ubebygget tomt bestemt til bygging av privat bolig eller hytte er ikke fradragsberettiget. Om festeavgift på bebygget tomt, se emnene «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)» og «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)».

R-14-3.5 *Helt eller delvis vederlagsfri bruk*

Vederlagsfri bruk av andres faste eiendom skattlegges hos brukeren etter sktl. § 5-20 tredje ledd. Det samme gjelder bruk mot så lavt vederlag at det foreligger underpris, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)».

R-14-3.6 *Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv.*

Overskudd ved drift av torvtak, steinbrudd, skiferbrudd, mineralforekomster, grus- og sandtak o.l. er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1. Har eieren overlatt driften til en annen mot vederlag per utdrevet enhet, eller fast avgift, er dette vederlaget skattepliktig hos eieren, redusert med eventuell inngangsverdi for det som er drevet ut.

Til fradrag i inntekten hos grunneieren kommer eventuell forårsaket jordskade som er påført eiendommen, jf. sktl. § 6-17. Fradrag for jordskaden kan likevel ikke overstige den skadede grunnens forholdsmessige andel av eiendommens inngangsverdi, se FIN 4. april 1978 i Utv. 1978/214. Inngangsverdien på jordeiendommen må reduseres tilsvarende den andelen som må anses realisert. Tilbakeføres jorden til fullverdig drift etter uttaket, kan det ikke gis fradrag for jordskade. Det er ikke anledning til å kreve fradrag for avsetning til dekning av framtidige kostnader til senere oppretting av jordskade, se sktl. § 14-2 annet ledd annet punktum. Dette gjelder også i tilfeller hvor offentlig myndighet krever at det avsettes midler til opprydding og istandsetting av områder hvor det foretas uttak av masse.

R-14-4 *Tidfesting av inntekt og kostnad*

Tidfestingen vil som hovedregel følge realisasjonsprinsippet, se sktl. § 14-2 første og annet ledd. Om tidfesting av inntekt/kostnad og gevinst/tap, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)», emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)» og emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)».

R-14-5 *Skattestedet*

R-14-5.1 *Personlige skattytere*

Hovedregelen for personlige skattytere er at skattleggingen i forbindelse med bruksretter til fast eiendom er stedbunden til eiendomskommunen, jf. sktl. § 3-3.

Kapitalverdien av tidsbegrenset (stetsevarig) grunnleie og faste grunnavgifter, så vel som inntekt av slike ytelser, skattlegges i den kommunen hvor vedkommende faste eiendom som er påheftet disse ytelsene ligger, jf. sktl. § 3-3 tredje ledd bokstav c. Dette gjelder både ytelser til eieren av den beheftede eiendommen og til eieren av rettigheten, f.eks. ved fremleie av hus.

Vederlag for avståelse av odels- og åsetesrett skattlegges også i den kommunen hvor eiendommen ligger, jf. sktl. § 3-3 tredje ledd bokstav a.

Hvis det til en fast eiendom hører rettighet i allmenning i en annen kommune (eiendoms- eller bruksrett), skal formue i og inntekt av rettigheten med dertil knyttet anlegg skattlegges med 3/4 i den kommunen hvor hovedeiendommen ligger, og med 1/4 i den kommunen hvor allmenningen ligger, jf. sktl. § 3-3 syvende ledd.

Kostnader til foderådsytelser påheftet fast eiendom skal fortrinnsvis fradras i inntekter i eiendomskommunen, jf. sktl. § 3-3 tredje ledd bokstav c. Hvis det ikke er tilstrekkelig inntekt i

denne kommunen til å gi dekning, kan det udekkede fradragbeløpet fradras som fordelingsfradrag i andre kommuner hvor skattyteren har inntekt.

R-14-5.2 Upersonlige skattytere

Upersonlige skattytere betaler bare skatt til staten.

R-14-6 Betinget skattefritak

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon av rettighet
- innløsning av festet tomt
- makeskifte av fast eiendom med kommune, fylkeskommune, stat eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene
- ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

R-14-7 Overgangsregler

Om oppregulering av inngangsverdien for den faste eiendommen etter overgangsregler, se emnet «[Inngangsverdi](#)».

S-1 Samboere

– *Sktl. § 2-10, § 2-11, § 2-14, § 2-15 og § 15-4 annet ledd*

S-1-1 Generelt

Reglene i sktl. kap. 2 om skattlegging av ektefeller gjelder i utgangspunktet ikke for samboere, dvs. personer som bor sammen uten å være gift. Samboere skal derfor som hovedregel skattlegges hver for seg for sin formue og inntekt. Gjenlevende samboer i uskiftet bo, likestilles imidlertid med ektefeller i uskiftet bo, se [pkt. 11](#).

Separerte ektefeller som flytter sammen, skattlegges som ektefeller. Tidligere ektefeller som flytter sammen etter at de er skilt, er samboere.

Meldepliktige samboere skal imidlertid ved anvendelsen av flere skatteregler behandles på samme måte som ektefeller. Om hvem som er meldepliktige, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)». Når det i Skatte-ABC står at en regel gjelder for ektefeller, gjelder regelen også for meldepliktige samboere med mindre det er tatt uttrykkelig forbehold.

Nedenfor behandles bare samboere som skatterettslig ikke skal likestilles med ektefeller (ikke-meldepliktige samboere).

S-1-2 Bedrift som eies av en eller begge av samboerne

Reglene om «felles bedrift» i sktl. § 2-11 annet ledd gjelder bare for samboere som er meldepliktige, se sktl. § 2-16 første ledd og emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

Virksomhet som eies sammen av ikke-meldepliktige samboere, er et selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

Arbeider den ene av de ikke-meldepliktige samboerne i bedrift tilhørende den andre samboeren alene (enkeltpersonforetak), anses denne som lønnstaker i bedriften.

S-1-3 Barns formue og inntekt

Særkullsbarns formue og inntekt som etter reglene i sktl. § 2-14 første og annet ledd skal fastsettes hos foreldrene, skattlegges hos den av de ikke-meldepliktige samboerne som er barnets far eller mor.

Formue og inntekt som tilhører felles barn, skattlegges med en halvpart hos hver av foreldrene når de bor sammen ved inntektsårets utgang, med mindre samboerne har krevd en annen fordeling. Skyldes formuen eller inntekten overføring fra en av de ikke-meldepliktige sam-

boerne, skattlegges den overførte delen hos denne. Om særskilt fastsetting av barns formue og inntekt, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

S-1-4 **Særfradrag for enslig forsørger**

Skattyter med samboer har normalt ikke krav på utvidet barnetrygd som enslig forsørger og dermed heller ikke rett på særfradrag som enslig forsørger. Om særfradrag for enslig forsørger etter sktl. § 6-80, se emnet «[Særfradrag – enslig forsørger](#)».

Særfradraget for enslig forsørger er opphevet fra og med 1. mars 2023.

S-1-5 **Foreldrefradrag**

Om foreldrefradrag for ikke-meldepliktige samboere med felles barn/særkullsbarn, se emnet «[Foreldrefradrag](#)».

S-1-6 **Rentekostnader**

Om betaling av renter som gjelder ikke-meldepliktig samboers gjeld, se emnet «[Renter av gjeld](#)», pkt. 2.4.5.

S-1-7 **Andel i boligselskap**

Bare den ikke-meldepliktige samboeren som er andelseier, skal skattlegges som andelshaver i boligselskapet selv om begge bor der.

Er begge samboerne andelseiere (sameiere) skal formue/gjeld, samt eventuelle skattepliktige inntekter/fradragsberettigede kostnader som skriver seg fra andelen i boligselskapet, fordeles i samme forhold som eierforholdet mellom samboerne. Fremgår ikke eierforholdet av avtale, fordeles formue/gjeld og inntekter/kostnader likt mellom samboerne. Se for øvrig emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

S-1-8 **Betinget skattefritak**

En ikke-meldepliktig samboer kan ikke oppfylle den andre samboers plikt til å foreta reinvestering av betinget avsatt skattepliktig gevinst. Se for øvrig emnet «[Betinget skattefritak](#)».

S-1-9 **Merkostnader ved å bo utenfor hjemmet**

I utgangspunktet anses ikke-meldepliktig samboer uten egne barn som enslig ved spørsmål om skattemessig bosted/pendling. Dette gjelder selv om vedkommende forsørger sin samboer og/eller dennes særkullsbarn. Samboer som har felles hjem med egne barn (særkullsbarn eller felles barn) som ikke har fylt 22 år ved inntektsårets utgang anses i utgangspunktet som familiependler etter FSFIN § 3-1-2.

S-1-10 **Bosted**

Om samboeres skattemessige bosted, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)».

S-1-11 **Gjenlevende samboer i uskiftet bo**

I det året den ene samboeren dør og gjenlevende har overtatt eiendeler i uskifte, gjelder regelen i sktl. § 2-10 om skattlegging av formue under ett med avdøde for disse eiendelene. Skatten av formuen tilregnes gjenlevende samboer, se sktl. § 2-13 jf. sktl. § 2-15 annet ledd annet punktum. Inntekten skattlegges særskilt, se sktl. § 2-11 jf. § 2-15 annet ledd annet punktum. Se også emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», pkt. 2.5.

Reglene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 9-7 første ledd gjelder også for gjenlevende samboere i uskifte, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

Reglene i sktl. § 15-4 annet ledd om personfradrag i inntekt som skattlegges særskilt i dødsåret gjelder tilsvarende for gjenlevende samboer i uskifte, se emnet «[Personfradrag](#)», pkt. 5.1.

S-2 Sameie – skattlegging etter bruttometoden

S-2-1 **Generelt**

Eier flere personer/selskaper formuesobjekt(er), virksomheter mv. sammen, foreligger et sameie. Om hvem som skal anses å være eier, se emnet «[Eierbegrepet](#)». Drives det en felles virksomhet, foreligger det et selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)». Dette gjelder selv om fellesskapet ikke er registrert som et selskap. For alle sameier som ikke driver virksomhet, skattlegges sameierne etter bruttometoden. Dette gjelder likevel ikke for registrerte selskap med deltakerfastsetting hvor virksomheten har opphørt, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)», pkt. 3.2.

Om hvilke kraftselskap som skattlegges etter bruttometoden, se emnet «[Kraftforetak](#)», pkt. 6.2.

Om når et selskap med deltakerfastsetting skal skattlegges etter nettometoden, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

S-2-2 **Skattlegging etter bruttometoden**

S-2-2.1 **Generelt**

Sameiere som skattlegges etter bruttometoden (bruttofastsetting) skal tilordnes sin forholdsmessige andel av sameiets formue/gjeld og inntekter/kostnader. Resultatet tas med ved skattleggingen for hver sameier sammen med hans øvrige formue og inntekter fra andre kilder.

I prinsippet foretas fordelingen av formue/inntekt slik at sameierne skattlegges for sin ideelle andel av hver skattepliktig brutto formues-/inntektspost og skal ha fradrag for sin ideelle andel av hver fradragsberettiget gjelds-/fradragspost i sameiet (bruttometoden). Oppdeling av bruttoformue/bruttoinntekt på enkeltposter eller grupper av enkeltposter, foretas likevel bare i den utstrekning det har betydning for skattleggingen, f.eks. i forhold til stedbunden beskatning av formue/inntekt, herunder deling av gjeld/gjeldsrenter mellom kommuner og utskilling av kontantbeholdning av hensyn til fribeløpet for personlige skattytere.

Sameierne anses å delta direkte i sameiets opptjening av bruttoinntekter og pådragelse av bruttokostnader. Hvis sameiet erverver et formuesobjekt, anses sameierne å ha ervervet en ideell andel av formuesobjektet. Inngangsverdien for den enkelte sameier fastsettes på vanlig måte, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 2.1.1. Har sameiet solgt et formuesobjekt, anses sameierne å ha realisert sin forholdsmessige andel av dette formuesobjektet.

Sameiernes individuelle forhold legges til grunn ved skattlegging av/fradrag for vedkommendes andel av enkeltpostene. Dette gjelder f.eks. i forhold til spørsmål om skatteplikt ved salg av bolig, inngangsverdier for avskrivning eller gevinst-/tapsberegning, tidspunkt for erverv og adgang til å oppregulere inngangsverdien på formuesobjekter etter overgangsreglene til skattereformen av 1992.

S-2-2.2 **Fordeling av formue og inntekt**

Fremgår ikke sameiernes eierandel av sameieavtale eller på annen måte, fordeles formues-, gjelds-, inntekts- og kostnadsposter likt mellom sameierne.

S-2-2.3 **Formue**

Sameierne skattlegges for sin andel av sameiets brutto formuesposter. Sameierne gis fradrag for sin andel av sameiets gjeld. Det skal tas hensyn til eventuelle mellomregninger mellom sameierne. Slike poster føres særskilt i skattemeldingen som fordring/gjeld mellom sameierne.

S-2-2.4 **Inntekt**

S-2-2.4.1 **Avskrivninger**

Sameier som skattlegges etter bruttometoden er ikke bundet av de andre sameierne eller et eventuelt fellesregnskap, men kan velge individuelle avskrivninger på sin ideelle andel av de avskrivbare driftsmidlene.

Om fordeling av avskrivninger når en av sameierne bor i avskrivbart bygg som tilhører sameiet, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

S-2-2.4.2 *Privat bruk*

Skal det foretas fordelsbeskatning ved privat bruk av sameiegjenstanden, gis tillegget hos de(n) av sameierne som bruker gjenstanden.

I et bruttofastsatt boligsameie vil en sameiers fordel ved privat bruk i utgangspunktet ikke være skattepliktig, jf. sktl. § 7-1. Se for øvrig emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)». Skattefriheten begrenses imidlertid i slike tilfeller til den fordel som ligger innenfor vedkommende sameiers eierandel i hele bygget.

S-2-2.4.3 *Realisasjon av formuesobjekt*

Realiseres et formuesobjekt som inngår i et sameie, behandles dette som om hver av sameierne har realisert sin andel av formuesobjektet. Behandling av vederlag og gevinst/tap hos hver av sameierne følger de vanlige regler.

S-2-2.4.4 *Betinget skattefritak*

Ved realisasjon av formuesobjekt på slik måte at det kan kreves betinget skattefritak for gevinsten, er det den enkelte sameier som må fremsette kravet for sin andel og oppfylle betingelsene knyttet til det betingede skattefritaket. Se for øvrig emnet «[Betinget skattefritak](#)».

S-2-3 **Flere kommuner**

Sameieren skattlegges for sin andel av hver bruttopost av formue og inntekt i den kommune hvor posten etter de vanlige regler er skattepliktig, se emnet «[Skattestedet](#)». Eventuell gjeld og fordelingsfradrag, som f.eks. gjeldsrenter, fordeles forholdsmessig mellom de kommuner skattyter er skattepliktig til, sammen med sameierens øvrige gjeld og fordelingsfradrag, se emnene «[Gjeld](#)» og «[Fordelingsfradrag](#)».

S-2-4 **Bokføringsplikt**

Et bruttofastsatt sameie er i utgangspunktet ikke bokføringspliktig. Eierseksjonssameier med 21 eller flere seksjoner, er likevel bokføringspliktige (og årsregnskapspliktige). Ved vurderingen av om det foreligger regnskapsplikt er det antall seksjoner (og ikke antall bruksenheter) som er avgjørende. Se regnskapsloven § 1-2 nr. 8, jf. lov 16. juni 2017 nr. 65 om eierseksjoner § 64 annet ledd.

En sameieandel vil i visse tilfeller inngå i regnskapet for en virksomhet hos sameieren(e).

S-2-5 **Overgang fra bruttofastsetting til nettofastsetting**

Om skifte av fastsettsingsmetode når de faktiske forhold endrer seg slik at sameiet går over til å bli et selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering](#)». Nærmere om når vilkårene for nettofastsetting er oppfylt, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)».

S-2-6 **Etablering av sameie ved innskudd av formuesobjekt**

Etablering av sameie i formuesobjekt eller innskudd av formuesobjekt i et eksisterende sameie anses som en forholdsmessig realisasjon av objektet til de andre sameierne. Skyter f.eks. en sameier med 25 % eierandel inn et formuesobjekt, behandles dette som realisasjon av 75 % av formuesobjektet. Vederlaget vil tilsvare de øvrige sameiernes inngangsverdi. De øvrige 25 % er sameieren eier av før og etter transaksjonen. For denne del vil inngangsverdi, ervervstidspunkt, ervervs måte mv. være uforandret.

Etablering av et sameie hvor sameierne ved sammenføring av for eksempel tomter får en ideell andel av eiendommen svarende til verdien av den fysiske andel de hadde tidligere, regnes ikke som realisasjon av tomten, se FIN 12. april 1985 i Utv. 1985/271.

S-2-7 **Uttak fra sameie**

Om uttak fra bruttofastsatt sameie, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 6.2.

S-2-8 Realisasjon av andel i et sameie

Ved realisasjon av andel i et bruttofastsatt sameie, anses selgeren å ha realisert sin ideelle andel av de enkelte eiendeler. Dette vil f.eks. være tilfelle hvis en av sameierne trer ut, og en eller alle overtar vedkommendes andel i sameiet.

Samlet vederlag ved realisasjon av ideell andel fastsettes og fordeles på andelene av formuesobjektene som ved salg av hel virksomhet, se emnet «[Enkeltpersonforetak – realisasjon](#)». Nærmere om hva som er vederlag, se emnet «[Utgangsverdi](#)».

S-2-9 Sameiets oppløsning og avvikling

Dersom det ved oppløsning av sameie selges eiendeler til utenforstående, behandles dette skattemessig som om hver sameier solgte sin andel av hver eiendel.

Formuesobjekter som fordeles mellom sameierne ved oppløsning av sameiet, anses som

– realisasjon av sameierens andel i de formuesobjekter han ikke overtar ved oppløsningen

– kjøp av de andres andeler i formuesobjekter han overtar ved oppløsningen

For de formuesobjekter en sameier overtar, kan det bli spørsmål om uttak for den andel han eide fra før, dersom objektet blir tatt i bruk privat eller gis bort.

Eksempel

I et sameie eier A 25 % og B 75 %. Sameiet består av en maskin med verdi på kr 100 000 og en bygning med verdi på kr 600 000.

Avskrivbare driftsmidler skal ved oppløsning fordeles slik mellom A og B:

Maskin med en verdi av kr 100 000 overtas av A.

Bygning med en verdi av kr 600 000 overtas av B.

A realiserer da 25 % av bygningen til B for et vederlag på kr 150 000. B realiserer 75 % av maskinen til A for et vederlag på kr 75 000. A får da et krav på B på kr 75 000 (150 000 – 75 000).

I den utstrekning en sameier ved oppløsning av et sameie mottar en fysisk del av en eiendel tilsvarende sameierens ideelle eierandel i sameiet, foreligger ikke realisasjon av formuesobjektet, se sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav f. Dette er mest aktuelt ved deling av fast eiendom (f.eks. i form av seksjonering).

Se også BFU 22/2010. (Et eierseksjonssameie ble omorganisert slik at overgangen fra eierseksjonssameie etter eierseksjonsloven til sameie etter sameigelova, og tilbake til to eierseksjonssameier ikke ble ansett som realisasjon for sameierne. Sameierne beholdt samme bruksrett, samt rett til det samme areal og de samme verdier under og etter omorganiseringen som de hadde før denne. Det skjedde ingen verdioverføring og det ble ikke ytt noe vederlag ved endringen.)

S-2-10 Rapporteringsplikt for boligsameie

I seksjonerte boligsameier hvor mer enn åtte av eierseksjonene brukes til boligformål, skal styret innen 31. januar året etter inntektsåret innrapportere opplysninger om den enkelte sameiers andel av felles skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader samt andel av felles formue og gjeld, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-10-13 til § 7-10-17. Formuesverdiene på de enkelte boligseksjonene skal likevel ikke innrapporteres.

S-3 Samvirkeforetak

- Sktl. § 2-2 første ledd bokstav d, § 2-36 annet ledd, § 2-38, § 10-1 første ledd, § 10-11 niende og ellefte ledd, § 10-50
- SSV § 2-2
- Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova)
- FSFIN § 10-11
- FSSD § 10-50

S-3-1 Generelt

Samvirkeforetak er regulert i lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova). Samvirkelova omfatter sammenslutninger som har til hovedformål å fremme de økonomiske interessene til medlemmene gjennom deres deltakelse i virksomheten som avtakere, leverandører eller på annen måte, og der

- avkastningen, bortsett fra en normal forrentning av innskutt kapital, enten blir stående i virksomheten eller blir fordelt mellom medlemmene på grunnlag av deres andel av omsetningen med sammenslutningen og
- ingen av medlemmene har personlig ansvar for forpliktelsene til sammenslutningen, udelte eller for deler som til sammen utgjør de samlede forpliktelsene

jf. loven § 1 annet ledd.

Disse sammenslutningene er registreringspliktige, jf. lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven), med forkortelsen SA i foretaksnavnet, jf. lov 21. juni 1985 nr. 79 om enerett til foretaksnavn og andre forretningskjennetegn (foretaksnavneloven).

Det er en egen lov for europeiske samvirkeforetak, lov 30. juni 2006 nr. 50 om europeiske samvirkeforetak (SCE-loven). For et europeisk samvirkeforetak med forretningskontor i Norge gjelder i utgangspunktet reglene i samvirkelova, se SCE-loven § 2.

Samvirkelova gjelder ikke for sammenslutninger organisert som aksje- og allmennaksjeselskap, boligbyggelag, borettslag, gjensidige forsikringsselskap og dattersamvirkeforetak, jf. samvirkelova § 1 fjerde ledd.

S-3-2 Hvilke samvirkeforetak som omfattes av begrepet samvirkeforetak i sktl. § 2-2 første ledd bokstav d

S-3-2.1 Generelt

Foretak som tilfredsstillter definisjonen i samvirkelova og som er registrert med foretaksnavn som nevnt ovenfor, anses som samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d. Foretak som tilfredsstillter definisjonen uten å være registrert som samvirkeforetak (SA), skal også skattlegges som samvirkeforetak. Dette forutsetter at foretaket drives i samsvar med de prinsipper som er nedfelt i samvirkelova, og som bygger på anerkjente samvirkeprinsipper. Dette vil være aktuelt for foretak organisert som forening (FLI) og selskap med begrenset ansvar (BA). Andre sammenslutninger, som for eksempel foretak organisert som ansvarlig selskap, skal behandles skattemessig etter valgt selskapstype i henhold til vedtektene. Se for øvrig FIN 14. oktober 1996 i Utv. 1996/1259.

S-3-2.2 Boligbyggelag

Boligbyggelag (BBL) som omfattes av lov 6. juni 2003 nr. 38 om bustadbyggjelag (bustadbyggjelaglova), behandles som samvirkeforetak, og skattlegges av det faktiske overskuddet av virksomheten fastsatt etter de alminnelige reglene for samvirkeforetak.

S-3-2.3 Borettslag

Borettslag omfattes ikke av reglene om skattlegging av samvirkeforetak. Om skattleggingen av borettslag (BRL) som har begrenset ansvar, men som ikke er eget skattesubjekt, jf. sktl. § 7-3, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

S-3-3 Skattested

Samvirkeforetak er bare skattepliktige til staten.

S-3-4 **Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt**

Samvirkeforetak som driver virksomhet, har bokføringsplikt. Samvirkeforetak med salgssinntekter over 2 millioner kroner er også årsregnskapspliktige. Nærmere om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnene «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

Samvirkeforetak som hovedsakelig tilvirker eller forhandler produkter fra medlemmer innenfor primærnæringene, kan utstede salgsdokumentasjon på vegne av selger (medlemmene) for de produkter som er kjøpt, se forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) § 5-2-1.

For bokføring og opplysningsplikt ved utdeling av utbytte etter sktl. § 10-11, gjelder tilsvarende regler som for aksjeselskaper, jf. bokføringsloven og sktftvl. § 7-7 tredje ledd.

S-3-5 **Revisjonsplikt**

Samvirkeforetak som er årsregnskapspliktig etter regnskapsloven har revisjonsplikt. Nærmere om revisjonsplikten, se emnet «Regnskap – revisjon».

S-3-6 **Næringsoppgave**

Normalt skal samvirkeforetak levere Næringsoppgave 2. Samvirkeforetak som ikke er årsregnskapspliktig etter regnskapsloven § 1-2, kan levere Næringsoppgave 1. Næringsoppgaven med vedlegg skal leveres elektronisk, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 annet ledd.

S-3-7 **Formue i samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d**

S-3-7.1 **Generelt**

Samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d svarer bare formuesskatt til staten, jf. sktl. § 2-36 annet ledd. Formuesskattesats og fribeløp er fastsatt i SSV. § 2-2.

Forhåndsgarantert kjøpeutbytte/rabatt, se [pkt. 8.3](#), er skattemessig gjeld for foretaket, jf. sktl. § 4-1.

Formue i aksjer er skattepliktig for samvirkeforetak. Som formue regnes ikke andeler og ansvarsinnskudd i andre samvirkeforetak.

S-3-7.2 **Medlemmenes innskudd og individualisert andelskapital**

Medlemmenes ansvars- eller andelsinnskudd er ikke gjeld, men innskutt kapital, og kommer ikke til fradrag ved fastsetting av nettoformuen. Det samme gjelder ikke-utbetalte renter for siste regnskapsår av ansvarsinnskudd.

Individualisert andelskapital på medlemmene i samvirkeforetak (SA) inngår i foretakets formue.

Medlemmenes låneinnskudd (frivillige og tvungne) anses som gjeld.

S-3-7.3 **Avsetninger til medlemskapitalkonti og etterbetalingsfond i samvirkeforetak (SA)**

Avsetninger til medlemskapitalkonti og etterbetalingsfond, jf. samvirkelova §§ 28 og 29, inngår i foretakets formue.

S-3-7.4 **Overskuddsdisponering i samvirkeforetak**

Samvirkeforetak (SA) kan i vedtektene fastsette at foretakets overskudd skal benyttes til etterbetaling til medlemmene, avsetning til etterbetalingsfond, avsetning til medlemskapitalkonti eller til forrentning av andelsinnskudd og medlemskapitalkonti, jf. samvirkelova § 26 flg.

Utdelinger i form av etterbetalinger mv. og utbetalinger fra fond som besluttes av årsmøtet i året etter inntektsåret, jf. samvirkelova § 26 annet ledd, anses ikke som gjeld for foretaket ved utgangen av inntektsåret. Utdelingen anses som en overskuddsdisponering, og likestilles i denne sammenhengen med utbytte fra et aksjeselskap som er betinget av vedtak i generalforsamlingen i året etter inntektsåret, jf. sktl. § 4-3 bokstav a. Forhåndsgarantert kjøpeutbytte/rabatt følger ikke disse reglene. Slik rabatt er gjeld, se [pkt. 7.1](#). Nærmere om slik forhåndsgarantert rabatt, se [pkt. 8.3](#).

S-3-7.5 Utbytte etter sktl. § 10-11

Etterbetaling etter samvirkeleva som skal behandles som utbytte etter sktl. § 10-11, skal ikke behandles som gjeld i samvirkeforetaket. Utbytte som er besluttet utdelt av årsmøtet, men ikke utbetalt til medlemmene i beslutningsåret, skal likevel behandles som gjeld. Om tilfeller der en etterbetaling kan bli ansett som utbytte, se [pkt. 10.2.1](#).

S-3-8 Inntekt i samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d**S-3-8.1 Generelt**

Samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d, betaler inntektsskatt bare til Staten, jf. sktl. § 2-36 annet ledd.

Samvirkeforetak skattlegges på grunnlag av resultatet etter skattelovgivningens alminnelige bestemmelser. Resultatet kan bestå av bl.a. inntekter fra medlemsomsetning og fremmedomsetning.

Samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d er omfattet av fritaksmetoden (kvalifiserende subjekt), jf. sktl. § 2-38 første ledd. Om behandlingen av mottatt utbytte eller gevinst/tap innenfor fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Visse samvirkeforetak, se omtale nedenfor, kan kreve fradrag i skattepliktig inntekt for utdeling innenfor maksimalt fradrag etter sktl. § 10-50 (taket), se [pkt. 9.3](#).

S-3-8.2 Konsernbidrag

Samvirkeforetak kan yte konsernbidrag til et aksjeselskap samt likestilt selskap og sammenlutning med rett til fradrag i skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 10-1 første ledd. Nærmere om konsernbidrag, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)». Et samvirkeforetak SA kan etter samvirkeleva § 32 yte konsernbidrag til et annet samvirkeforetak SA i samme føderative samvirke, jf. samvirkeleva § 4. Vilkåret om 90 % eierandel for morselskap i sktl. § 10-4 første ledd annet punktum gjelder ikke for konsernbidrag mellom samvirkeforetak SA, jf. sktl. § 10-2 første ledd siste punktum.

Nærmere om konsernbidrag, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)».

S-3-8.3 Forhåndsgarantert kjøpeutbytte/rabatt fra forbrukersamvirkeforetak

Forhåndsgarantert kjøpeutbytte foreligger dersom forbrukersamvirket har gitt bindende tilsagn om rabatt til medlemmet. Slikt kjøpeutbytte/rabatt reduserer foretakets skattemessige driftsresultat. Rabatten tidfestes til opptjeningsåret selv om den deles ut året etter. Rabatten er ikke etterbetaling etter samvirkeleva § 27, jf. sktl. § 10-50. Kjøpeutbyttet/rabatten reduserer grunnlaget for eventuelle etterbetalinger etter sktl. § 10-50.

For forbrukersamvirke som forhåndsgaranterer kjøpeutbytte/rabatt, vil begrepet «medlemsomsetning» i forhold til sktl. § 10-50 være omsetningen til medlemmer i eget lag, etter at kjøpeutbyttet/rabatten er fratrukket.

S-3-9 Etterbetaling (bonus) i samvirkeforetak**S-3-9.1 Generelt om etterbetaling (bonus) i samvirkeforetak**

Vedtektene kan bestemme at medlemmene skal få utdelt hele eller deler av årsoverskuddet i forhold til deres omsetning med foretaket, jf. samvirkeleva § 27. Nedenfor i emnet er begrepet «etterbetaling» brukt om slik utdeling. Etterbetaling etter samvirkeleva § 27 omfatter således ikke kjøpeutbytte/rabatt som er forhåndsgarantert, se [pkt. 8.3](#).

Uttrykket «etterbetaling» dekker her flere former for overskuddsanvendelse og kapitaloverføringer til medlemmene i samvirkeforetak som hovedsakelig har til formål å tjene medlemmenes økonomiske interesser (privat eller som ledd i næringsvirksomhet). Dette omfatter for eksempel såkalt kjøpeutbytte i forbrukersamvirker der dette ikke er forhåndsgarantert. I samvirkeforetak som hovedsakelig har til formål å tjene salgs- og innkjøpsinteresser for næringsdrivende medlemmer, fremkommer etterbetaling normalt som tilleggsutbetalinger/tilbakebetalinger i form av avregning på pris.

Om den skattemessige behandlingen av etterbetaling hos mottaker, se [pkt. 10](#).

S-3-9.2 Hvilke samvirkeforetak som har krav på fradrag for etterbetaling

S-3-9.2.1 Generelt

Samvirkeforetak som

- skattlegges som samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav d, se [pkt. 2](#), og
 - i tillegg fyller vilkårene i sktl. § 10-50, se nedenfor,
- kan på visse vilkår og innenfor visse grenser etter sktl. § 10-50, kreve fradrag for etterbetaling utdelt til medlemmer.

Dette gjelder følgende samvirkeforetak, jf. sktl. § 10-50 annet ledd

- forbrukersamvirker
- innkjøpsforetak som fordeler forutbestilte varer blant sine medlemmer
- foretak som utelukkende eller hovedsakelig
 - kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i jordbruk, skogbruk eller fiske
 - forhandler produkter fra medlemmenes jordbruks-, skogbruks- eller fiskerivirksomhet, eller
 - foredler produkter fra medlemmenes jordbruks- eller fiskerivirksomhet

S-3-9.2.2 Forbrukersamvirker, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav a

Forbrukersamvirker med fast utsalgssted som selger til foreningens medlemmer, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav a, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. Forbrukersamvirker tjener normalt medlemmenes private forbruk og ikke deres yrkes- eller næringsinteresser.

Mer enn halvparten av forbruksforeningens regulære omsetning må skje til medlemmene/andelseierne, se sktl. § 10-50 annet ledd. En kortvarig og forbigående økning av fremmedomsetningen medfører likevel ikke at foreningen mister karakter av samvirkeforetak etter sktl. § 10-50 annet ledd.

S-3-9.2.3 Innkjøpsforetak, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav b

Innkjøpsforening/innkjøpslag som fordeler forutbestilte varer til medlemmene, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav b, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. All omsetning må skje med medlemmene/andelseierne. Med «varer» i sktl. § 10-50 annet ledd bokstav b må forstås både fysiske varer og ikke-fysiske varer som f.eks. antennesignaler som materialiserer seg i lyd og bilder. Således vil f.eks. et foretak som betaler for å motta antennesignaler som distribueres videre til medlemmene mot betaling, måtte anses å «fordele forutbestilte varer blant sine medlemmer».

Et foretak som medvirker til inngåelse av avtaler om innkjøp fra en tredjepart til sine medlemmer mot provisjon, uten at foretaket selv kjøper inn og videreselger varene til medlemmene, anses ikke som innkjøpsforetak etter sktl. § 10-50 annet ledd bokstav b, se [FIN 2. februar 2012](#) i Utv. 2012/277. Etterbetaling fra et slikt foretak faller inn under samvirkelova § 27, men siden foretaket faller utenfor sktl. § 10-50 annet ledd bokstav b, kommer ikke unnaget fra utbyttebeskatning i sktl. § 10-11 niende ledd til anvendelse. Etterbetaling til medlemmene skal etter dette anses som utbytte etter sktl. § 10-11.

S-3-9.2.4 Innkjøpsforetak for jordbruk, skogbruk eller fiske, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 1

Foretak som utelukkende eller hovedsakelig kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i jordbruk, skogbruk eller fiske, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 1, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. Det kreves ikke at foretaket hovedsakelig driver medlemssomsetning, men omsetningen må hovedsakelig være til virksomheter innenfor jordbruk, skogbruk eller fiske.

S-3-9.2.5 Salgsforetak for jordbruk, skogbruk eller fiske, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 2

Foretak som forhandler produkter fra medlemmenes jordbruks- skogbruks- eller fiskerivirksomhet, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 2, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. Som «produkt» i skatteloven § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 2 anses også et samvirkeforetaks salg av rett til jakt og fiske på medlemmenes grunn. Det er tilstrekkelig at

salgsvirksomheten hovedsakelig gjelder produkter fra medlemmer og at det hovedsakelig omsettes produkter fra primærnæringene, se FIN 24. august 1949 i Utv. IV/809.

S-3-9.2.6 *Samvirkeforetak som foredler produkter i jordbruks- eller fiskerivirksomhet, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 3*

Foretak som foredler produkter i jordbruks- og fiskerivirksomhet, jf. sktl. § 10-50 annet ledd bokstav c nr. 3, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. Det er tilstrekkelig at foredlingsvirksomheten hovedsakelig gjelder produkter fra medlemmer og at det hovedsakelig foredles produkter fra en av de to nevnte næringene. Foredling av produkter fra skogbruk omfattes ikke her, se FIN 26. mai 1997 i Utv. 1997/ 890.

S-3-9.2.7 *Jordbruksvirksomhet*

Med jordbruksvirksomhet menes også hagebruk, gartneri, biavl og pelsdyravl, jf. sktl. § 10-50 fjerde ledd.

S-3-9.2.8 *Likestilt med medlemsomsetning*

Visse former for fremmedomsetning likestilles med egenomsetning, jf. § 10-50 tredje ledd.

Dette gjelder:

- innkjøp fra annet fiskesalgslags medlemmer hvis leveransen gir fiskeren rett til etterbetaling på lik linje med lagets egne medlemmer
- innkjøpssamvirkens innkjøp fra et annet samvirkeforetak i markedsregulerende hensikt
- kjøp etter pålegg fra statlig myndighet

S-3-9.3 *Fradragsrett for etterbetaling og utbetaling fra medlemskapitalkonto*

S-3-9.3.1 *Generelt*

Det er fradragsrett for etterbetaling, jf. sktl. § 10-50, som utdeles til egne medlemmer på grunnlag av deres kjøp fra og/eller salg til samvirkeforetaket. Fradragsretten er betinget av at etterbetalingen er innenfor de rammer som framgår av samvirkelova § 27.

Vilkårene for fradragsrett er at

- vedtektene gir hjemmel for etterbetaling
 - mottakerne er medlemmer (om unntak for fiskere, se samvirkelova § 27 annet ledd annet punktum)
 - det foreligger et regnskapsmessig årsoverskudd
 - utdelingen skjer på grunnlag av medlemmenes omsetning med foretaket
- Nærmere om vilkårene for fradragsrett, se SKD 28. januar 2014 i Utv. 2014/109.

Fradraget kan ikke overstige inntekten som skriver seg fra omsetning med egne medlemmer («taket»), se sktl. § 10-50 første ledd annet punktum og [pkt. 9.3.3](#).

Fradraget gis for det året utbetalingen gjelder, selv om endelig fastsetting og utbetaling skjer etter årets utløp. Den delen av etterbetalingen som overstiger inntekten fra egne medlemmer, jf. sktl. § 10-50, kan ikke fradragsføres i andre deler av inntekten eller overføres til et senere inntektsår.

S-3-9.3.2 *Andre utdelinger, herunder etterbetaling ut over taket*

Andre utdelinger og etterbetaling til medlemmene, herunder ikke-forhåndsgarantert kjøpeutbytte, avregning på pris mv. ut over taket i sktl. § 10-50 første ledd annet punktum, er ikke fradragsberettiget hos samvirkeforetaket etter reglene i sktl. § 10-50. Etterbetaling i form av prisavregning mv. som samvirkeforetaket har forpliktet seg til på transaksjonstidspunktet, er imidlertid fradragsberettiget etter sktl. § 6-1.

S-3-9.3.3 *Fastsetting av inntekt fra omsetning med medlemmene*

Samvirkeforetakets nettoinntekt (alminnelig inntekt) som skriver seg fra salg til egne medlemmer fastsettes slik:

$$\frac{\text{Selskapets netto virksomhetsinntekt} \times \text{brutto omsetning med egne medlemmer}}{\text{Selskapets regulære omsetning}}$$

For forbrukersamvirke som forhåndsgaranterer rabatt/kjøpeutbytte, er «brutto omsetning med egne medlemmer» omsetningen etter fradrag for denne rabatten/kjøpeutbyttet. «Brutto omsetning med medlemmene» og «Selskapets totale brutto omsetning» oppgis ekskl. mva. og skal fremgå av foretakets regnskap. Disse omsetningsbegrepene tilsvarer medlemsomsetning og foretakets regulære omsetning, jf. FSSD § 10-50-4. For forbrukersamvirke er regulær omsetning i denne sammenhengen sum driftsinntekter i næringsoppgaven post 9000. Post 3850, «Verdiendringer investeringseiendommer» og post 3870 «Verdiendringer biologiske eiendeler», skal likevel trekkes ut.

I samvirkeforetak hvor medlemsomsetning skriver seg fra kjøp fra egne medlemmer fastsettes inntekt fra omsetning fra medlemmene slik:

$$\frac{\text{Selskapets netto virksomhetsinntekt x brutto kjøp fra egne medlemmer}}{\text{Selskapets totale brutto kjøp}}$$

«Selskapets netto virksomhetsinntekt» er beregningsgrunnlag for fastsetting av taket etter sktl. § 10-50 første ledd annet punktum. Med virksomhetsinntekt menes her samvirkeforetakets totale skattepliktige inntekter inklusive eventuelle provisjonsinntekter, utleieinntekter mv. Dette tilsvarer skattemessig næringsinntekt, jf. FSSD § 10-50-4.

Virksomhetsinntekten fastsettes etter fradrag for finanskostnader og tillegg for finansinntekter, herunder konsernbidrag, men før fradrag for etterbetaling til egne medlemmer, jf. sktl. § 10-50 første ledd. Etterbetaling til medlemmene og/eller annen utdeling av samvirkeforetakets overskudd til medlemmene ved f.eks. avregning på pris, skal behandles som overskudds-ansvendelse etter sktl. § 10-50 eller § 10-11.

Frdrag for etterbetaling til medlemmer i eget lag kan dermed ikke bringe årets skattepliktige inntekt i minus (underskudd).

Etterbetaling til medlemmene anses som overskuddsdisponering uavhengig av om det er innenfor eller utenfor maksimalt fradrag etter sktl. § 10-50.

Etterbetaling som overstiger inntekt fra medlemsomsetning, er ikke fradragsberettiget og skal tilbakeføres (øke inntekten i samvirkeforetaket) med endelig skattemessig virkning. Det samme gjelder for etterbetaling som medfører at foretaket ikke får fastsatt inntektsskatt. Tilbakeført beløp skal behandles tilsvarende som for utbytteutbetaling hos et aksjeselskap, jf. sktl. § 10-11.

S-3-9.3.4 *Frdrag for utbetaling fra medlemskapitalkonto*

Samvirkeforetak (SA) etter samvirkelova § 1 kan foreta avsetning til medlemskapitalkonti etter samvirkelova § 29. Slik avsetning er ikke fradragsberettiget i avsetningsåret.

Utbetalinger fra slike medlemskapitalkonti er fradragsberettiget innenfor visse rammer. Frdrag gis bare i den utstrekning midlene i avsetningsåret kunne ha vært utbetalt til medlemmet som etterbetaling med fradragsrett for foretaket etter § 10-50 første ledd, jf. sktl. § 10-50 femte ledd annet punktum. Se pkt. 9.3.1. Dette medfører at foretaket for hvert år det foretas avsetning til egenkapitalkonto, må beregne verdien av den delen av avsetningen som kunne vært fradragsberettiget som etterbetaling. Foretaket må siden ha oversikt over disse verdiene, og justere for eventuelle senere avsetninger eller utdelinger som kommer til fradrag etter skatteloven § 10-50. Frdraget gis for det inntektsåret utbetalingsvedtaket gjelder. Det er ikke noe krav at vilkårene for fradrag for etterbetaling etter sktl. § 10-50 første ledd er oppfylt for dette året.

S-3-9.3.5 *Dokumentasjonskrav*

Medlemsomsetningen skal legitimeres ved at hvert enkelt kjøp registreres fortløpende med kundens medlemsnummer og kjøpesum, eller ved innlevering av kjøpemerker ved årets utgang. Kontantomsetning kan registreres elektronisk. Se FSSD § 10-50-1 første ledd.

For andre samvirkeforetak enn forbruksforeninger, se ovenfor, må omsetning med medlemmer og likestilt omsetning fremgå av regnskapsbilag som angir navn og eventuelt medlemsnummer, se FSSD § 10-50-3.

S-3-10 Skattlegging av andelseiere/medlemmer**S-3-10.1 Formue**

Andelsinnskudd skattlegges ikke som formue hos medlemmene. Derimot skal krav på forhåndsgarantert kjøpeutbytte/rabatt som ikke er utbetalt i oppjeningsåret, låneinnskudd, så vel tvungne som frivillige, og spareinnskudd skattlegges som formue hos medlemmene. Krav på etterbetaling som skal anses som utbytte etter sktl. § 10-11, anses ikke som formue før medlemmet har en ubetinget rett til å motta etterbetaling. Medlemmet får ikke ubetinget rett til etterbetaling før årsmøtet har besluttet utdeling. Om tilfeller der en etterbetaling kan bli ansett som utbytte, se [pkt. 10.2.1](#).

S-3-10.2 Etterbetaling fra samvirkeforetak**S-3-10.2.1 Generelt**

Etterbetaling fra samvirkeforetak etter sktl. § 10-50 første ledd samt utbetaling fra medlemskapitalkonti etter sktl. § 10-50 femte ledd er ikke skattepliktig som utbytte etter sktl. § 10-11, jf. sktl. § 10-11 niende ledd. Dette gjelder uavhengig av om samvirkeforetaket oppfyller vilkårene for å få fradrag etter sktl. § 10-50 første ledd, se FIN 24. juni 2011 i Utv. 2011/1220. Unntaket i sktl. § 10-11 niende ledd gjelder likevel ikke for samvirkeforetak som etter sin art ikke faller inn under sktl. § 10-50 annet ledd. Etterbetaling fra slike samvirkeforetak skal skattemessig behandles som utbytte hos mottaker. Dette gjelder for eksempel samvirkeforetak som medvirker til inngåelse av avtaler mellom en tredjepart og medlemmene, og som ikke kan anses som innkjøpsforetak etter sktl. § 10-50 fjerde ledd bokstav b, se FIN 2. februar 2012 i Utv. 2012/277.

S-3-10.2.2 Etterbetaling i forbrukersamvirke

For medlem i forbrukersamvirke er etterbetaling (kjøpeutbytte) skattefri når kjøpet som etterbetalingen gjelder, ikke har tilknytning til inntektsgivende aktivitet hos medlemmet. Dette vil normalt gjelde for etterbetaling (kjøpeutbytte) som gjelder private innkjøp av forbruksvarer.

S-3-10.2.3 Etterbetaling knyttet til medlemmets inntektsgivende aktivitet

Den skattemessige behandlingen av etterbetalinger vil avhenge av om etterbetalingen kommer fra et samvirkeforetak som etter sin art er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd, se FIN 2. februar 2012 i Utv. 2012/277.

Etterbetaling fra samvirkeforetak som er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd er skattepliktig etter sktl. § 5-1 hos medlemmet når etterbetalingen er knyttet til inntekter eller kostnader i virksomhet eller annen skattepliktig inntektsgivende aktivitet. Etterbetaling som nevnt ovenfor vil være skattepliktig virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-1, jf. § 5-30, når handelen som etterbetalingen gjelder har tilknytning til medlemmets virksomhet. Eksempel på slik tilknytning vil være etterbetaling på innkjøp til bedriftskantine, kjøp av kraftfôr, kunstgjødsel, maskiner mv., eller etterbetaling fra salgssamvirke e.l. Eksempel på skattepliktig etterbetaling i inntektsgivende aktivitet utenfor virksomhet vil være etterbetaling (kjøpeutbytte) på innkjøp av materialer til vedlikehold på utleid bygning hvor utleieinntektene er skattepliktige, men hvor aktiviteten ikke er så omfattende at utleien anses som virksomhet.

S-3-10.2.4 Spesielt om etterbetaling fra samvirkeforetak som ikke er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd

Etterbetaling fra samvirkeforetak som ikke er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd, skal skattemessig behandles som utbytte hos mottakeren. Dette gjelder også når etterbetalingen er knyttet til medlemmets inntektsgivende aktivitet. Se SKD 12. juni 2014 i Utv. 2014/1455.

Utbytte fra samvirkeforetak som ikke er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd, vil ikke være forhåndsutfyllt på medlemmets skattemelding. Personlige skattytere, herunder personlig næringsdrivende, skal føre etterbetalingen som utbytte i sin skattemelding. Medlemmer med mer enn 3 000 kroner i andelskapital kan kreve skjermingsfradrag, jf. FSFIN § 10-12-10. Har et medlem andeler i flere samvirkeforetak, må det gjøres en egen beregning for hvert enkelt foretak. Nærmere om fradrag for skjerming, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», [pkt. 5](#).

Selskaper og sammenslutninger som omfattes av fritaksmetoden, og som er medlem i samvirkeforetak som ikke er omfattet av sktl. § 10-50 annet ledd, vil ikke være skattepliktig for

utbytte fra samvirkeforetaket, men må inntektsføre 3 % av utbytte etter skatteloven § 2-38 sjettede ledd. Nærmere om slik inntektsføring, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

S-3-10.2.5 Forhåndsgarantert rabatt

Forhåndsgarantert kjøpeutbytte (rabatt) i forbrukersamvirke faller ikke inn under reglene om etterbetaling i sktl. § 10-50. Nærmere om den skattemessige behandlingen hos samvirkeforetaket av slik etterbetaling, se pkt. 8.3. Hos medlemmet kan slik forhåndsgarantert rabatt bli skattepliktig etter sktl. § 5-1, se pkt. 10.2.3.

S-3-10.3 Renter og annen avkastning av andelskapital

Renter og annen avkastning av andelskapital fra samvirkeforetak behandles som aksjeutbytte, jf. sktl. § 10-11.

Mottatt rente av andelskapital regnes ikke som skattepliktig inntekt når beløpet er inntil kr 100, jf. FSFIN § 10-11-2. Overstiger beløpet kr 100, regnes hele beløpet som skattepliktig inntekt (utbytte) med eventuell rett til skjerming. Andelskapital på kr 3 000 eller mer gir rett til skjerming for personlige andelshavere, jf. sktl. § 10-12. Andelskapital under kr 3 000 gir som hovedregel ikke rett til skjerming, med mindre årets renter av andelskapitalen overstiger kr 100, jf. FSFIN § 10-12-10.

S-3-10.4 Renter av låneinnskudd og spareinnskudd

Avkastning av låneinnskudd, tvungne så vel som frivillige, er skattepliktig på lik linje med andre renteinntekter.

Avkastning av spareinnskudd er skattepliktige renteinntekter. Personlig andelseiers renter av spareinnskudd i samvirkeforetak skal ikke ekstrabeskattes etter reglene om renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskaper mv. i sktl. § 5-22, jf. FSFIN § 5-22-1 annet punktum.

S-3-10.5 Annen utdeling fra samvirkeforetak

Vederlagsfrie overføringer fra samvirkeforetak som ikke kan anses som etterbetaling etter sktl. § 10-50 eller renter, skattlegges som utbytte etter sktl. § 10-11. Om et tilfelle hvor etterbetaling etter samvirkelova § 27 ble ansett som utbytte, se pkt. 9.2.3.

S-3-10.6 Oppløsning

Utbetaling fra samvirkeforetak til medlemmene i forbindelse med oppløsning av dette, følger reglene om skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av aksjer, se sktl. § 10-31, jf. § 10-30.

S-4 Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting

- Sktl. § 2-2 annet og tredje ledd, § 4-40, § 4-41 og §§ 10-40 til 10-48
- Lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven)
- Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommanditselskaper (selskapsloven)
- FSFIN § 10-48-1
- Forskrift 19. desember 2014 nr. 1890 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 II

S-4-1 Generelt

S-4-1.1 Ansvarsformen

Når to eller flere rettssubjekter driver inntektsgivende aktivitet og/eller eier formuesobjekter sammen, vil ansvarsformen utad normalt være avgjørende for om det skal foretas selskapsfastsetting (eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd) eller deltakerfastsetting (skattlegging hos deltakerne, jf. sktl. § 2-2 annet og tredje ledd). Dette gjelder også om for eksempel flere aksjeselskaper driver en inntektsgivende aktivitet sammen.

Et selskap skal skattlegges som eget skattesubjekt dersom den felles aktiviteten/eierforholdet er organisert som et selskap hvor ingen av deltakerne har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller med deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser. Dette gjelder for eksempel AS, ASA og SA. Om skattlegging av slike selskaper, se f.eks. emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)» og emnet «[Samvirkeforetak](#)». Om skattlegging av andelshavere i selskap som har til hovedformål å skaffe andelshaverne bolig, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

Et selskap skal ikke skattlegges som eget skattesubjekt dersom minst en av deltakerne hefter utad, personlig og ubegrenset, for selskapets samlede forpliktelser. Det samme gjelder dersom to eller flere av deltakerne utad hefter personlig og ubegrenset for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser. I så fall skal selskapets formue og inntekt skattlegges hos deltakerne (deltakerfastsetting), se [pkt. 1.2.2](#).

S-4-1.2 Deltakerfastsetting

S-4-1.2.1 Kort om deltakerfastsetting

Deltakerfastsetting etter nettometoden innebærer at selskapets nettoformue og alminnelig inntekt fastsettes hos selskapet som om dette var skattyter. Deretter fordeles nettoformuen og nettoinntekten på deltakerne og skattlegges hos dem. Foretas det utdeling (vederlagsfri overføring) fra selskapet til en personlig deltaker, skal det dessuten beregnes et tillegg i alminnelig inntekt hos deltakeren etter sktl. § 10-42, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)». Ved utdeling til subjekt som omfattes av fritaksmetoden, skal 3 % av utdelingen skattlegges etter sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a annet punktum, og ved utdeling til selskap med deltakerfastsetting skal 3 % av utdelingen skattlegges etter sktl. § 10-41 andre ledd, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 4.2](#).

S-4-1.2.2 Anvendelsesområdet for deltakerfastsetting

Formue og inntekt fra felles aktivitet/eierforhold skal skattlegges hos deltakerne (deltakerfastsetting etter nettometoden eller bruttometoden) dersom aktiviteten ikke er organisert som et selskap som er eget skattesubjekt, se ovenfor. Er den felles aktiviteten en virksomhet, vil det foreligge et selskap etter lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) § 1-1. Det skal da foretas deltakerfastsetting etter nettometoden jf. sktl. § 2-2 tredje ledd. Dette gjelder selv om fellesskapet ikke er registrert i Foretaksregisteret som selskap. Om virksomhetskravet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

Drives det ikke virksomhet, vil den felles aktiviteten/eierforholdet være et sameie. For sameie som ikke driver virksomhet, skal det alltid foretas fastsetting etter bruttometoden, se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)».

Er det to ektefeller som driver felles virksomhet, gjelder det særlige krav om opprettelse av selskapsavtale og registrering i Foretaksregisteret for at det skal kunne foretas deltakerfastsetting etter nettometoden, se [pkt. 1.4](#).

Hvis et registrert selskap tidligere har drevet virksomhet og fortsatt er registrert som selskap med deltakerfastsetting og ikke er oppløst, skal det fortsatt deltakerfastsettes etter nettometoden, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)».

Er den felles aktiviteten/eierforholdet først registrert som et selskap, er det en klar presumsjon for at aktiviteten er virksomhet, se Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) pkt. 1.6.3. Den vanlige avgrensningen mot ikke-økonomisk aktivitet gjelder også for selskaper med deltakerfastsetting. Om denne grensedragningen, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», [pkt. 3.5](#). Om et tilfelle der registreringen ble tillagt betydelig vekt, se URD (Oslo tingrett) 25. mai 2009 i Utv. 2009/1046.

Boligselskap der inntekten fastsettes etter sktl. § 7-3, skal deltakerfastsettes selv om alle deltakerne har begrenset ansvar, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

Om samdrift og samlokalisering innenfor akvakultur, se emnet «[Akvakultur \(havbruk\)](#)», [pkt. 4](#).

S-4-1.2.3 Unntak fra deltakerfastsetting, interkommunale selskap

Interkommunale selskap som nevnt i lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, skattlegges som selvstendig skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav g.

S-4-1.2.4 *Unntak fra deltakerfastsetting etter nettometoden, kraftselskap*

Ansvarlige selskap (ANS og DA), kommandittselskap og indre selskap som driver kraftproduksjon, men hvor deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis, skal deltakerfastsettes etter bruttometoden og ikke etter nettometoden. Sktl. § 10-40 til § 10-45 gjelder således ikke for slike selskap, jf. sktl. § 10-40 annet ledd. Om skattlegging etter bruttometoden, se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)». Om kraftforetak, se emnet «[Kraftforetak](#)», pkt. 6.2.

S-4-1.3 *Ektefellers felles bedrift*

Virksomhet som i sin helhet tilhører en eller begge ektefeller skal i forhold til skattereglene som utgangspunkt behandles som enkeltpersonforetak, med mindre ektefellene skattlegges atskilt, se URD i Utv. 1999/1490 (Nordfjord herredsrett). Hvis ektefellene skal skattlegges som enkeltpersonforetak, skal inntekt av virksomheten fastsettes under ett for ektefellene uavhengig av hvem som eier virksomheten. Tilsvarende gjelder for meldepliktige samboere, jf. sktl. § 2-16 og emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 1.3. Om eventuell fordeling av inntektene etter reglene om felles bedrift, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)». Ektefeller skal imidlertid behandles som deltakere i selskap med deltakerfastsetting hvis vilkårene i pkt. 1.4 er oppfylt.

Driver ikke-meldepliktige samboere en virksomhet for felles regning og risiko, foreligger et selskap med deltakerfastsetting, selv om virksomheten f.eks. er feilregistrert som enkeltpersonforetak og ikke er registrert som et selskap med deltakerfastsetting. Se også vedtak i Skatteklagenemnda (stor avdeling) [SKNS1-2022-71](#).

S-4-1.4 *Ektefeller som deltakere i et selskap med deltakerfastsetting*

S-4-1.4.1 *Generelt*

Ektefeller skal på nærmere bestemte vilkår anses som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting jf. FSFIN § 10-48-1. Dette gjelder både hvor ektefellene er de eneste deltakere og når de er deltakere sammen med andre. Etter FSFIN § 10-48-1 første ledd skal ektefeller behandles som selvstendige deltakere når følgende vilkår er oppfylt:

- Det er inngått selskapsavtale etter selskapsloven § 2-3 hvor begge ektefellene er ført opp som selvstendige deltakere.
- Selskapsavtalen er registrert i Foretaksregisteret.
- Begge ektefellene er registrert som deltakere i Foretaksregisteret.

Alle vilkårene ovenfor må være oppfylt for at ektefeller skal anses som selvstendige deltakere.

S-4-1.4.2 *Overgang til deltakerfastsetting*

Vilkårene for at ektefellene skal kunne skattlegges som selvstendige deltakere må være oppfylt ved utløpet av inntektsåret. Vilkåret er oppfylt når oppgavene er registrert innkommet til Foretaksregisteret før årsskiftet, selv om selve registreringen skjer etter årsskiftet.

Overgang fra enkeltpersonforetak til selskap med deltakerfastsetting, anses som en realisasjon. En slik omdanning kan foretas uten skattlegging etter reglene i sktl. § 11-20 og FSFIN § 11-20-1 til 11-20-11, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)». Det anses ikke som realisasjon hvis den ene eller begge ektefellene har drevet en virksomhet sammen med andre, og selskapsavtalen endres og det foretas registrering i Foretaksregisteret slik at begge ektefellene fremstår som deltakere.

Overdragelse av eiendeler fra en deltaker til et selskap med deltakerfastsetting anses som en realisasjon, jf. sktl. § 10-45. Har virksomheten vært drevet som enkeltpersonforetak av den ene deltakeren, kan overgangen til selskap med deltakerfastsetting skje ved skattefri omdanning, se Prop. 1 LS (2014–2015) pkt. 4.9.4 og emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)». Ved skattefri omdanning må selskapet være stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli for at omdanningen skal få virkning fra 1. januar samme år, jf. FSFIN § 11-20-4.

Om fordeling av overskudd, underskudd og formue mellom ektefellene, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», pkt. 3.3.4.

S-4-1.4.3 *Inngåelse av ekteskap*

Hvis to deltakere i et selskap med deltakerfastsetting inngår ekteskap og vilkårene i pkt. 1.4.1 er oppfylt, får ekteskapsinngåelsen ingen betydning for deltakerfastsettingen. Er de nevnte vilkårene ikke oppfylt ved ekteskapsinngåelsen, skal deltakerfastsettingen fortsette hvis vilkårene oppfylles det året ekteskapet inngås, eller senest åtte måneder etter ekteskapsinngåelsen, jf. FSFIN § 10-48-1 femte ledd tredje punktum. Hvis vilkårene ikke oppfylles innen denne fristen, skal selskapet anses oppløst fra og med det år atskilt skattlegging av ektefellene opphører, jf. FSFIN § 10-48-1 femte ledd annet punktum. Ektefellene skal da skattlegges som enkeltpersonforetak.

Om skattemessige konsekvenser av at selskapet oppløses, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)».

S-4-1.4.4 *Særlig om indre selskap*

Et indre selskap kan ikke registreres som et selskap i foretaksregisteret, og ektefeller kan derfor heller ikke registreres som selvstendige deltakere. I et indre selskap opptrer ikke selskapet som sådant overfor tredjemann, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav c. Ektefeller som driver et indre selskap sammen uten andre deltakere, behandles under ett, dvs. at de skattlegges som et enkeltpersonforetak.

Ektefellene behandles under ett også når det er andre deltakere enn ektefellene og ektefellene har levert felles deltakermelding, jf. FSFIN 10-48-1 tredje ledd. Leverer de hver sine deltakermeldinger, skal de behandles som selvstendige deltakere, jf. Prop. 1 LS (2014–2015) pkt. 4.9.5 s. 108.

S-4-1.5 *Mindreårige barn*

Mindreårige (personer under 18 år) kan ikke inngå selskapsavtale eller etablere selskap etter selskapsloven, jf. lov 26. mars 2010 nr. 9 om vergemål (vergemålsloven) § 9. Mindreårige kan i utgangspunktet derfor ikke være deltakere i et selskap med deltakerfastsetting. Hvis en eller flere mindreårige mottar selskapsandeler ved arvefall, kan den som er verge med samtykke fra statsforvalteren delta i virksomheten på den mindreåriges vegne, jf. vergemålsloven § 43. Dette innebærer at et selskap med deltakerfastsetting som helt eller delvis er eid av mindreårige kan bestå etter arvefallet. Tilordning av andel av selskapets inntekt og eventuelt tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 ved utdeling følger vanlige regler, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

S-4-2 **Selskapstyper og sameier**

S-4-2.1 *Generelt*

Driver to eller flere rettssubjekter virksomhet for felles regning og risiko uten at det foreligger et selskap som er eget skattesubjekt, se ovenfor, vil det foreligge et selskap med deltakerfastsetting. Dette gjelder selv om partene ikke formelt har etablert et selskap eller ikke anser at det foreligger et selskap etter selskapsloven § 11. Om inndeling av slike selskaper, se selskapsloven § 1-2. Slike selskaper omtales også som kompaniskap, samdrift eller interessentskap mv.

Virksomhetsbegrepet er omtalt i emnet «[Virksomhet – allment](#)». Om et eksempel fra praksis på vurderingen av om to samarbeidende virksomheter skal anses utøvd for felles regning og risiko, se BFU 14/2020.

S-4-2.2 *ANS (ansvarlig selskap)*

Selskap hvor alle deltakerne har et ubegrenset personlig ansvar utad for selskapets samlede forpliktelser er et ansvarlig selskap med fullt ansvar (ANS) og skal deltakerfastsettes etter nettometoden, dvs. at det er et selskap med deltakerfastsetting. Dette gjelder selv om en eller flere av deltakerne er et selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap.

Som ANS regnes også selskap hvor minst en deltaker har fullt ansvar, mens de øvrige deltakerne har delt ansvar som ikke er begrenset til et maksimumsbeløp.

S-4-2.3 *DA (selskap med delt ansvar)*

Selskap hvor alle deltakerne etter selskapsavtalen har et ubegrenset personlig ansvar utad for deler av selskapets forpliktelser som sammenlagt utgjør selskapets samlede forpliktelser, er et

ansvarlig selskap med delt ansvar (DA) og skal deltakerfastsettes etter nettometoden, dvs. at det er et selskap med deltakerfastsetting. Dette gjelder selv om en, flere eller samtlige av deltakerne er selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap.

S-4-2.4 **KS (kommandittselskap)**

Selskap hvor minst én deltaker etter selskapsavtalen har et ubegrenset personlig ansvar utad for selskapets samlede forpliktelser (komplementar) og minst én annen deltaker har begrenset personlig ansvar med en fastsatt sum (kommandittist), er et kommandittselskap (KS), jf. selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav e. Kommandittselskap skal deltakerfastsettes etter nettometoden, dvs. at det er et selskap med deltakerfastsetting. Dette gjelder selv om en eller flere av deltakerne, herunder komplementaren, er et selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap.

S-4-2.5 **Indre selskap**

Med indre selskap (IS) menes selskap hvor ansvaret deltakerne imellom er organisert på en av måtene ovenfor, men hvor selskapet ikke opptrer som sådant overfor tredjemann, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav c. I noen tilfeller vil det være deltakere som hver for seg opptrer utad i eget navn, uten at selskapsforholdet fremkommer utad. De enkelte deltakerne vil ha ansvar utad for det de forplikter selskapet innad for.

Et indre selskap foreligger også hvor en hovedmann opptrer utad i eget navn mens det er andre deltakere som ikke opptrer utad. Deltakere som har begrenset ansvar og som ikke opptrer utad, kalles stille deltakere, se [pkt. 4.2](#). Hovedmannen vil utad ha fullt personlig ansvar for det han forplikter selskapet innad for. Et slikt selskap betegnes også som stille selskap.

Eksempel

Far opptar datter som kompanjong i sin handelsvirksomhet, men fortsetter likevel å opptre utad i eget navn overfor blant andre bank og leverandører, som om selskapsdannelsen ikke var foretatt. Faren hefter fullt ut utad, men innad hefter begge etter den inngåtte avtalen. Det foreligger da et indre selskap.

Er hovedmannen et aksjeselskap, vil det indre selskapet være et særskilt selskapsforhold, atskilt fra aksjeselskapet.

I noen tilfeller kan det oppstå tvil om fellesskapet skal anses som et selskapsforhold eller om virksomheten drives av hovedmannen alene eller hver for seg av de deltakerne som opptrer utad. Avgjørende vil være om det drives en felles økonomisk virksomhet for felles regning og risiko og minst en av deltakerne har personlig ansvar for selskapets samlede forpliktelser, eller to eller flere av deltakerne har ubegrenset ansvar for deler av forpliktelsene, hvor disse deler til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser, jf. selskapsloven § 1-1 første ledd. Et indre selskap ble ansett å foreligge i HRD i Utv.1989/403 (Rt. 1989/296) (Platou Investment) (Interessenter i et aksjeselskap som eide en borerigg, skulle skyte inn tilleggs kapital i selskapet, som skulle stå tilbake for annen gjeld, men dekket før aksjekapitalen. Interessentene tok del i andelen av overskuddet og deltakerne hadde medinnflytelse ved forvaltningen av selskapets midler. Deltakerne ble ansett for å delta for egen regning og risiko i et indre selskap). Et indre selskap forelå ikke i HRD i Utv. 1986 s. 684 (Rt. 1986 s. 58) (Asdahl) (Skattyter, som eide 1/3 av aksjene i et aksjeselskap som kom i økonomiske vanskeligheter, skjøt inn betydelige midler i selskapet i form av «interessentinskudd»). Virksomheten kunne ikke anses drevet i form av et stille selskap. Det ble bl.a. lagt vekt på at den angivelige selskapsomdannelsen ikke avspeilet seg i skattyters selvangivelse og kom ikke til uttrykk i aksjeselskapets regnskap. Interessentskapsavtalen hadde ikke noen annen virkning enn at selskapsinskuddet ble innbetalt, og ansvarsbegrensningen var ikke praktisert.) Se også avgjørelse av Skatteklagenemnda [SKNS1-2021-107](#).

Et indre selskap er ikke eget rettssubjekt og skal ikke registreres i Foretaksregisteret.

Indre selskap skal deltakerfastsettes etter nettometoden på samme måte som øvrige selskaper med deltakerfastsetting i samsvar med den interne avtalen om ansvar for selskapets forpliktelser. For indre selskaper med ektefeller som deltakere, se FFSFIN § 10-48-1 tredje ledd og ovenfor i [pkt. 1.4.4](#).

S-4-2.6 Partrederi

Partrederi, jf. lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfart (sjøloven) kap. 5, er i ansvarsform enten et ANS eller et DA.

S-4-2.7 Sameie

Et sameie som driver virksomhet anses som et selskap etter selskapsloven § 1-1, og skal deltakerfastsettes etter nettometoden, dvs. at det er et selskap med deltakerfastsetting. Det samme gjelder sameie som er registrert som et selskap med deltakerfastsetting i Foretaksregisteret, selv om virksomheten er opphørt. Selskapet vil da ikke anses oppløst, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)», pkt. 3.2.

Sameier som ikke driver virksomhet skal bruttofastsettes, se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)».

S-4-3 Hva tilhører selskapet

Det beror på avtale mellom partene hvilke formuesobjekter som skal inngå i selskapet. En deltaker kan eie eiendeler utenfor selskapet selv om de brukes i selskapets virksomhet.

S-4-4 Deltakerne

S-4-4.1 Deltakernes ansvar

Det er deltakernes personlige ansvar utad overfor de som har krav mot selskapet (kreditorer og rettighetshavere) som er avgjørende for skattleggingsmåten. Dette følger av deltakernes organisering av fellesskapet, og vil normalt fremgå av en selskapsavtale. Foreligger det ikke selskapsavtale, vil deltakerne ha ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser (ANS).

Det er uten betydning om deltakerne etter selskapsavtalen har ansvarsbegrensning ved et internt oppgjør seg imellom. At en eller flere av deltakerne/medlemmene har stilt garanti, pantesikkerhet mv. utad for selskapets forpliktelser påvirker ikke skattleggingsmåten.

S-4-4.2 Stille deltaker

En stille deltaker er en person eller selskap som er reell deltaker i et selskap med deltakerfastsetting, der det er avtalt at deltakelsen ikke skal framtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav d. Selskapet kan være et indre selskap, se pkt. 2.5, eller en annen type selskap med deltakerfastsetting. Personen eller selskapet er reell deltaker hvis denne, sammen med en eller flere andre deltakere, tar del i utøvelsen av en virksomhet som drives for felles regning og risiko. Den som har ytet innskudd til et selskap under den forutsetning at kravet til tilbakebetaling skal stå tilbake for øvrige kreditorer, og som vil ha krav på andel av eventuelt overskudd, og som har medinnflytelse ved forvaltningen av selskapet, anses som reell (stille) deltaker, jf. HRD i Utv. 1989/403 (Rt. 1989/296). Reell deltakelse forelå ikke i HRD i Utv. 1986 s. 684 (Rt. 1986 s. 58) (Asdahl). (Begge dommene er omtalt i pkt. 2.5.) En som bare er långiver til selskapet anses ikke som reell deltaker, se LRD 2. januar 2001 i Utv. 2001/439 (Borgarting).

Stille deltaker skal skattlegges på samme måte som kommandittister.

S-4-5 Utland

S-4-5.1 Utenlandsk selskap

Personer bosatt/selskaper hjemmehørende i Norge er i utgangspunktet skattepliktige til Norge for inntekt fra deltakelse i utenlandsk selskap av den art som skal deltakerfastsettes etter nettometoden i henhold til norsk intern rett, se pkt. 1.2.2. Dette gjelder selv om selskapet anses som et eget skattesubjekt i det aktuelle landet, se nærmere HRD i Utv. 2015/1357 (Rt. 2015/513) (GE Healthcare).

Ved vurderingen av om (de norske eierne av) det utenlandske selskapet skal skattlegges etter reglene om deltakerfastsetting må det vurderes om de sentrale vilkårene i selskapsloven er oppfylt. Nærmere bestemt må det vurderes:

- om det utøves økonomisk virksomhet

- om den økonomiske virksomheten utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko
- om en eller flere deltakere har et ubegrenset personlig ansvar for virksomhetens forpliktelser

Se nærmere SKD 9. april 2015 i Utv. 2015/1345.

I enkelte land er det adgang til å etablere KS-lignende selskaper der komplementaren har liten eller ingen eierandel i selskapet. I slike tilfeller må det gjøres en konkret vurdering av om komplementaren skal anses som deltaker i selskapet med ubegrenset ansvar for virksomhetens forpliktelser, se HRD i Utv. 2012/1373 (Rt. 2012/1380) (Statoil Holding). I praksis er det lagt til grunn at komplementaren har tilstrekkelig eierandel i selskapet til å bli ansett som deltaker dersom vedkommende eier minst 0,1 % av selskapet. Dersom komplementaren eier mindre enn 0,1 % av selskapet må det vurderes konkret om komplementaren skal anses som deltaker, se SKD 4. desember 2018 i Utv. 2018/1730.

Om unntak fra skatteplikt, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», pkt. 8.

Om skattleggingen av norsk deltaker i et fransk SCI (Société Civile Immobilière), se SKD 14. august 2013 i Utv. 2013/1599.

S-4-5.2 Utenlandsk deltaker

Personer bosatt/selskaper hjemmehørende i utlandet som er deltakere i norsk selskap med deltakerfastsetting, deltakerfastsettes etter nettometoden i den utstrekning de er skattepliktige til Norge for inntekt fra selskapet, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», pkt. 8.1.2.

S-4-6 Regnskap

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)».

S-4-7 Revisjon

Om revisjonsplikt, se emnet «[Regnskap – revisjon](#)».

S-4-8 Registrering

Selskaper med deltakerfastsetting har plikt til å registrere seg i Foretaksregisteret i Brønnøysund, se lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven) § 2-1 første ledd nr. 3. Dette gjelder ikke indre selskaper, jf. lov om enhetsregisteret 3. juni 1994 nr. 15 (enhetsregisterloven) § 4 første ledd bokstav b.

S-5 Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden

- *Selskapsloven § 2-25 og § 2-26*
- *Sktl. § 2-2 annet og tredje ledd, § 2-38, § 4-2, § 4-3, § 4-40, § 4-41, § 10-40, § 10-41, § 10-43, § 10-45 og § 14-48*
- *Sktfvl. § 8-9*
- *FSFIN § 10-44-1, § 10-48-1*

S-5-1 Generelt

Om hvilke selskaper som skal omfattes av reglene om deltakerfastsetting etter nettometoden, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)».

Ved deltakerfastsetting er det den enkelte deltaker som er skattesubjektet, ikke selskapet, jf. sktl. § 2-2 annet ledd. Når deltakerfastsettingen foretas etter nettometoden, fastsettes selskapets formue og inntekt som om selskapet var eget skattesubjekt. Deretter fordeles nettoen til skattlegging hos deltakerne. Se sktl. § 10-41 første ledd.

Disposisjoner mellom selskapet og deltakerne behandles skattemessig på samme måte som disposisjoner mellom selvstendige skattesubjekter, se sktl. § 10-45.

Om beskatning ved utdeling til deltakere i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)».

S-5-2 Anvendelsesområdet for deltakerfastsetting etter nettometoden

S-5-2.1 Hovedregel

Deltakerfastsetting etter nettometoden skal som hovedregel gjennomføres for ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap og partrederi, jf. sktl. § 10-40 første ledd. Se nærmere emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.2. Om unntak, se nedenfor. Selskaper som omfattes av sktl. § 10-40 første ledd er ikke egne skattesubjekter, jf. sktl. § 2-2 annet ledd. Som utgangspunkt er det et vilkår for deltakerfastsetting etter nettometoden at selskapet driver virksomhet eller har drevet virksomhet. Det er en klar premsisjon for at selskaper registrert i Foretaksregisteret driver eller har drevet virksomhet og dermed skal omfattes av reglene om deltakerfastsetting etter nettometoden, se Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) pkt. 1.6.3. Den vanlige avgrensningen mot ikke-økonomisk aktivitet gjelder også for selskaper med deltakerfastsetting. Om denne grensedragningen, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», pkt. 3.5.

Sameier hvor det drives virksomhet er å anse som et ansvarlig selskap, og skal dermed omfattes av reglene om deltakerfastsetting etter nettometoden. Det samme gjelder et sameie som i Foretaksregisteret er registrert med en av de selskapsformer som nevnt i forrige avsnitt, selv om virksomheten er opphørt. Selskapet anses da ikke oppløst med mindre selskapet ikke har levert oppgaver og meldinger for de to foregående inntektsår, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)», pkt. 3.2.

S-5-2.2 Særskilte unntak fra nettometoden

Reglene om deltakerfastsetting etter nettometoden gjelder ifølge sktl. § 10-40 annet ledd ikke for

- samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten (ofte kalt «Joint Venture») som nevnt i selskapsloven § 1-1 fjerde ledd
- selskaper som hovedsakelig driver produksjon av vannkraft, såfremt deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis. Dette gjelder også i byggefasen, såfremt det er bestemt at deltakerne skal selge det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis, se FIN 27. februar 2003 i Utv. 2003/576.

Reglene gjelder heller ikke for boligselskap der andelshaverne skattlegges etter sktl. § 7-3 første ledd, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

S-5-2.3 Spesielt om interkommunale selskaper

Selskap som omfattes av lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, skal skattlegges som aksjeselskaper, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav g.

S-5-2.4 Ektefeller

Om ektefeller som deltakere i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.4.

S-5-3 Fastsetting etter nettometoden

S-5-3.1 Generelt

I selskap med deltakerfastsetting fastsettes skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt hos selskapet som om dette var skattyter, jf. sktl. § 4-40 og § 10-41 første ledd. Nettoresultatet fordeles på deltakerne og overføres til beskatning hos dem. Formue og alminnelig inntekt skal fordeles på alle deltakerne selv om noen av deltakerne ikke er skattepliktige for sin andel av formuen og/eller inntekten. Dette gjelder f.eks. hvor:

- Deltakeren er et vanlig aksjeselskap som ikke skattlegges for formue.
- Deltakeren er et skipsaksjeselskap som ikke skal skattlegges for inntekt eller formue, se sktl. § 8-15.
- Deltakeren er ikke skattepliktig til Norge etter skatteavtale.

Om begrensning i fradrag for selskapets negative formue (underbalanse ved formuesfastsettingen) for kommandittister og stille deltakere, se [pkt. 3.2.3](#). Om begrensning i fradragsretten for underskudd, se [pkt. 3.3.6](#).

S-5-3.2 Formue

S-5-3.2.1 Fastsetting hos selskapet

Som grunnlag for formuesbeskatning av deltakerne fastsettes det en nettoformue hos selskapet, som om det var et eget skattesubjekt, jf. sktl. § 4-40. Skattelovens vanlige regler om hva som skal regnes som bruttoformue, hvordan bruttoverdiene fastsettes og hva som kan trekkes fra som gjeld, anvendes som utgangspunkt på selskapet, se emnene «[Formue](#)» og «[Gjeld](#)». Driftsmidler (herunder næringseiendom), aksjer mv. og andeler i selskap med deltakerfastsetting som er eid av selskapet samt gjeld, skal som hovedregel inngå med sin fulle formuesverdi ved fastsettingen av formuesverdien på selskapets hånd, jf. sktl. § 4-40, andre punktum. Dette gjelder også næringseiendom hvor formuesverdien er satt ned til 80 % av dokumentert omsetningsverdi etter sktl. § 4-10 syvende ledd, se emnet «[Formue](#)», [pkt. 7.2](#). Akvakulturtillatelse skal imidlertid medregnes med 25 % av omsetningsverdien, jf. sktl. § 4-40 tredje punktum. Den delen av selskapets gjeld som svarer til forholdet mellom formuesverdien av akvakulturtillatelsen og formuesverdien av selskapets øvrige eiendeler, skal verdsettes med 25 prosent, jf. sktl. § 4-19 fjerde ledd.

S-5-3.2.2 Fordeling av formue på deltakerne

Den fastsatte nettoformuen fordeles på deltakerne i samsvar med selskapsavtalen/selskapslovens regler. Fordeling foretas normalt etter eierandel ved utgangen av inntektsåret. Deltakerne antas å ha like eierandeler med mindre noe annet er avtalt. Dersom det foreligger skjev egenkapital i selskapet korrigeres dette mellom deltakerne, se [pkt. 3.2.5](#).

Ved fastsettingen av formuesverdien av andelen skal det ikke tas hensyn til individuelle poster hos deltakerne, som f.eks. over- eller underpris for andeler som deltakere har ervervet etter at selskapet ble stiftet.

Positiv formue kommer til beskatning hos deltakeren etter vanlige regler. Negativ formue kommer til fradrag i deltakerens øvrige formue og behandles på samme måte som gjeld.

Av den positive formue som tilordnes den enkelte deltaker etter at man bl.a. har tatt høyde for skjev egenkapital, skal kun 80 % av den tilordnede formuen tas med ved skattleggingen av deltakerens formue, jf. sktl. § 4-40, tredje punktum. Negativ formue, etter at man har tatt høyde for skjev egenkapital, behandles på samme måte som annen gjeld, og fordeles forholdsmessig, jf. sktl. § 4-19.

S-5-3.2.3 Særlig om begrensning av negativ formue hos kommandittister og stille deltakere

Kommandittist skattlegges for sin andel av selskapets netto formue. Innskudd som ikke er innkalt, er ikke formue for selskapet, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og ikke gjeld for deltakeren, jf. sktl. § 4-3 første ledd bokstav a.

Når innskuddet er besluttet innkalt, skal hele den innkalte, men ikke innbetalte delen av innskuddet være tatt med som fordring i fellesregnskapet og være behandlet som formue i selskapet. Dette har som konsekvens at det innkalte, men ikke innbetalte beløpet, skal trekkes fra som gjeld hos kommandittisten.

Er gjelden i selskapet større enn formuesverdien av selskapets eiendeler, kan underbalansen bare føres til fradrag i deltakerens øvrige formue innenfor den delen av innskuddsforpliktelsen som ikke er innkalt, jf. sktl. § 4-41. Dette medfører at dersom innskuddet enten er fullt innbetalt eller det er fullt innkalt og ført som fordring i selskapet, kan slik underbalanse ikke føres til fradrag i kommandittistens øvrige formue.

Det skal ikke foretas justering av fradragsrammen ved formuesfastsettingen pga. deltakerens individuelle forhold, som f.eks. over- eller underpris ved erverv av andel.

S-5-3.2.4 Fordeling av formue mellom ektefeller

Ektefeller kan på nærmere vilkår anses som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-48 med tilhørende forskrift FSFIN § 10-48-1. Om vilkårene, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», [pkt. 1.4](#).

Er vilkårene oppfylt, skal formuen fordeles mellom ektefellene etter ektefellenes eierandel ved utgangen av året, eller eventuelt annen spesifisert fordeling, jf. FSFIN § 10-48-1 annet ledd bokstav b. Dersom ektefellene ønsker det, kan selskapet legge en annen fordeling til grunn i selskapsmeldingen. Ønsker ektefellene en annen fordeling enn den selskapet har innrapportert, kan de endre dette ved å legge en annen fordeling til grunn i deres skattemeldinger og deltakermeldinger.

Er vilkårene for å anse ektefellene som selvstendige deltakere ikke oppfylt, skal formuen tilordnes den ektefellen som fremstår som deltaker.

S-5-3.2.5 Skjev egenkapital

Har deltakerne ulik egenkapital i finansregnskapet i forhold til sine eierandeler i selskapet (skjev egenkapital), må det tas hensyn til dette ved fordelingen av nettoformue mellom deltakerne. Deltakere som har en høy egenkapital i forhold til eierandelen, har en fordring på de som har forholdsmessig lavere egenkapital.

En deltakers fordring på/gjeld til de øvrige deltakerne beregnes på grunnlag av tallene i finansregnskapet. Dette gjøres ved at vedkommende deltakers egenkapital i selskapet reduseres med den egenkapitalen deltakeren ville ha hatt om egenkapitalen ikke hadde vært skjevt fordelt, dvs. deltakerens eierandel i selskapet multiplisert med den totale egenkapitalen ifølge finansregnskapet.

Når resultatet er negativt, trekkes dette fra andelen av nettoformuen før overføring til skattemeldingen. Er resultatet positivt, tillegges dette andelen av nettoformuen før overføring til skattemeldingen.

Eksempel

I et ansvarlig selskap har deltaker A kr 50 000 i egenkapital og 25 % eierandel, B har kr 40 000 og 35 % og C har kr 70 000 og 40 %. Summen av deltakernes egenkapital i selskapet blir da kr 160 000. Den enkelte deltakers gjeld/fordring blir som følger:

A:	50 000	-	(160 000 x 25 %)	=	+	10 000
B:	40 000	-	(160 000 x 35 %)	=	-	16 000
C:	70 000	-	(160 000 x 40 %)	=	+	6 000

A øker sin andel av nettoformuen med kr 10 000, B reduserer sin andel av nettoformuen med kr 16 000, og C øker sin andel av nettoformuen med kr 6 000.

S-5-3.3 Alminnelig inntekt

S-5-3.3.1 Fastsetting hos selskapet

Ved deltakerfastsetting etter nettometoden foretas et eget inntektsoppgjør for selskapet. Ved fastsettingen av resultatet på grunnlag av selskapets inntekter og kostnader, behandles selskapet som om det var eget skattesubjekt. Spørsmål om skatteplikt eller fradragsrett for selskapets inntekts- og fradragsposter avgjøres etter de alminnelige bestemmelser i skatteloven ut fra selskapets egne forhold. Om skattefritak for aksjeinntekter og inntekter fra annet selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 4.1](#) og [pkt. 4.2](#).

Arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 første ledd behandles regnskapsmessig som en driftskostnad hos selskapet, jf. selskapsloven § 2-25 første ledd annet punktum, men er ikke fradragsberettiget ved beregningen av selskapets inntekt etter sktl. § 10-41. Skattemessig skal arbeidsgodtgjørelsen oppgis som alminnelig inntekt (og personinntekt) hos deltakerne via deltakermeldingene.

Samtlige skattemessige disposisjoner må foretas av selskapet og har bindende virkning for deltakerne. Selskapet skal føre saldoer for driftsmidler, egen gevinst- og tapskonto mv.

S-5-3.3.2 Fordeling på deltakerne

Samlet nettoinntekt/underskudd i selskapet, fordeles på deltakerne i samsvar med selskapsloven § 2-25.

Arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 første ledd tilordnes vedkommende deltaker direkte. Arbeidsgodtgjørelsen er hos deltakeren skattepliktig som virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-1, og som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting».

Arbeidsgodtgjørelsen tilordnes deltakeren som er berettiget til arbeidsgodtgjørelse for resten av overskudd/underskudd fordeles på alle deltakerne i henhold til selskapsavtale, eller hvis det ikke foreligger selskapsavtale, etter selskapsloven.

Fordeler som bare kommer enkelte deltakere til gode, vil også være en del av selskapets inntekt og skal medtas i selskapets næringsoppgave og selskapsmelding. Dette kan for eksempel gjelde privat bruk av selskapets bil, bolig eller andre eiendeler, se pkt. 4.5, pkt. 4.6 og pkt. 4.12.1. Skattemyndighetene skal normalt legge til grunn selskapets fordeling av slike fordeler.

Fordeler som bare kommer enkelte deltakere til gode (se ovenfor), vil regelmessig være utdelt, og kommer som tillegg i alminnelig inntekt som utdeling etter sktl. § 10-42 på de aktuelle deltakerne. Nærmere om utdeling, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – utdeling».

Arbeidsgodtgjørelse utbetalt til deltakere med begrenset ansvar (kommandittist eller stille interessent) behandles som lønn dersom selskapet velger å behandle utbetalingen som lønn. Har selskapet ikke behandlet utbetalingen som lønn, behandles utbetalingen som virksomhetsinntekt hos deltakerne.

Om begrensninger i fradrag for underskudd for kommandittist og stille deltaker, se emnet «Underskudd», pkt. 2.3.

S-5-3.3.3 *Fordeling ved eierskifte av andel i løpet av året*

Skifter andel eier i løpet av et inntektsår, skal alminnelig inntekt/underskudd som faller på den overdratte andelen, fordeles forholdsmessig mellom overdrager og erverver av andelen etter antall måneder av året hver av dem har vært eier av andelen, jf. sktl. § 10-41 tredje ledd. Overdragelsesmåneden tilordnes erververen. Partene kan ikke velge en annen fordeling, jf. FIN i Utv. 1996/388.

S-5-3.3.4 *Ektefeller som driver et selskap med deltakerfastsetting sammen*

Ektefeller kan på nærmere bestemte vilkår anses som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-48 med tilhørende forskrift FSFIN § 10-48-1. Om vilkårene, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting», pkt. 1.4.

Er vilkårene oppfylt, skal overskudd i selskapet fordeles likt mellom ektefellene i samsvar med den deklarasjoniske hovedregelen i selskapsloven § 2-25. Dersom en annen fordeling følger av selskapsavtale registrert i Foretaksregisteret, legges denne til grunn. Ektefellene kan ikke velge en annen fordeling enn den som er bestemt i selskapsavtale som er registrert i Foretaksregisteret. Underskudd fordeles på tilsvarende måte, se nærmere FSFIN § 10-48-1 annet ledd bokstav a.

Er vilkårene for å anse ektefellene som selvstendige deltakere oppfylt, kan ektefellene ikke velge å la seg skattelege etter reglene om felles bedrift. Hvis vilkårene for å anse ektefellene som selvstendige deltakere ikke er oppfylt, skal ektefellene skattelegges etter reglene om felles bedrift, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 13.1.

S-5-3.3.5 *Ektefeller som er deltakere i et selskap med deltakerfastsetting sammen med andre*

Hvor ektefeller er deltakere i et selskap med deltakerfastsetting sammen med andre og ektefellene anses som selvstendige deltakere, skal ektefellenes andel av overskudd eller underskudd i selskapet fordeles likt mellom ektefellene i samsvar med den deklarasjoniske hovedregelen i selskapsloven § 2-25, jf. FSFIN § 10-48-1 annet ledd bokstav a. Dersom en annen fordeling følger av selskapsavtale registrert i Foretaksregisteret, legges denne til grunn. Ektefellene kan seg imellom ikke velge en annen fordeling enn den som følger av selskapsavtalen.

Om vilkårene for å anse ektefellene som selvstendige deltakere, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting», pkt. 1.4. Er vilkårene oppfylt, kan ektefellene ikke velge å la seg behandle som én deltaker, jf. Prop. 1 LS (2014–2015) pkt. 4.9.6. Er vilkårene ikke oppfylt, skal andel av overskudd/underskudd skattelegges etter reglene om felles bedrift, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 13.1.

S-5-3.3.6 Særlig om kommandittister og stille deltakere

Kommandittister og stille deltakere har ikke adgang til å trekke fra andel av underskudd i selskapet i inntekt fra andre kilder. Underskuddet må fremføres til fradrag i senere års overskudd fra selskapet, eller i gevinst ved realisasjon av andel i samme selskap jf. sktl. § 10-43. Underskudd som ikke er avregnet senest når andelen realiseres, faller bort. Realiseres bare en del av andelen, kan det underskuddet som ikke er avregnet fremføres i sin helhet.

For kommandittister og stille deltakere er retten til fradrag for underskudd uttømmende regulert i sktl. § 10-43, slik at disse ikke kan tilbakeføre underskudd etter sktl. § 14-7.

Underskudd fra 2014 eller tidligere som etter de tidligere reglene om fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere ikke har kommet til fradrag på grunn av fradragsrammen, kan fremføres i senere års andel av overskudd fra selskapet eller i gevinst ved realisasjon av andel.

Om begrensning av fradrag for negativ formue hos kommandittister og stille deltakere, se [pkt. 3.2.3](#).

S-5-3.4 Tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling til deltaker

Når personlig deltaker mottar utdeling fra selskapet, skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt etter reglene i sktl. § 10-42, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)». Om skattestedet, se emnet «[Skattestedet](#)», [pkt. 2.4](#).

S-5-3.5 Deltaker bosatt/hjemmehørende i utlandet

Skattyter som er bosatt/selskap som er hjemmehørende i utlandet, men som er deltaker i et selskap som driver virksomhet i Norge, vil være skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

Nærmere om omfanget av skatteplikten, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», [pkt. 8.1.2](#).

Fordelingen av selskapets formue og alminnelige inntekt når en av deltakerne ikke er skattepliktig for sin andel til Norge, skjer på vanlig måte, og etter den fordelingsnøkkelen som måtte ligge til grunn i selskapsavtalen.

S-5-4 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**S-5-4.1 Aksjer****S-5-4.1.1 Realisasjon av aksjer**

Gevinst og tap på aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden skal ikke inngå i selskapets alminnelige inntekt, jf. sktl. § 10-41 annet ledd. Om hvilke aksjer som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 2](#). Gevinst og tap på aksjer mv. som ikke omfattes av fritaksmetoden skal tas med ved fastsettingen av selskapets inntekt.

Et selskap med deltakerfastsetting vil aldri kunne oppregulere inngangsverdien for aksjene per 1. januar 1992 etter overgangsreglene. Om deltakers adgang til å ta hensyn til slike oppreguleringsbeløp, se [pkt. 8.2](#).

S-5-4.1.2 Aksjeutbytte som selskapet mottar

Aksjeutbytte fra selskap som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 2](#), inngår ikke i inntekten til selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-41 annet ledd, se [pkt. 3.3.1](#). Aksjeutbytte fra selskap som ikke omfattes av fritaksmetoden skal derimot tas med ved fastsettingen av selskapets inntekt.

S-5-4.1.3 Sjablongmessig inntektsføring av tre prosent av utbytte som er skattefritt etter fritaksmetoden

Et selskap med deltakerfastsetting som mottar aksjeutbytte mv. som ikke inngår i selskapets inntekt, skal foreta sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, se sktl. § 10-41 annet ledd. Nærmere om sjablongmessig inntektsføring av tre prosent av utbytte der utbyttet er skattefritt etter fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 4.1](#).

S-5-4.2 Andeler i andre selskaper med deltakerfastsetting

S-5-4.2.1 Realisasjon av andeler i andre selskaper med deltakerfastsetting, generelt

Gevinst og tap ved realisasjon av andel i annet selskap med deltakerfastsetting skal som utgangspunkt ikke inngå i selskapets alminnelige inntekt, se sktl. § 10-41 annet ledd, jf. § 2-38 annet ledd bokstav b. Dette gjelder både ved realisasjon av andeler i norske selskaper med deltakerfastsetting og andeler i tilsvarende utenlandske selskaper. Fra dette utgangspunktet gjelder det ulike unntaksregler, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstavene e og f.

S-5-4.2.2 Gevinst, unntak

Gevinst ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting er skattepliktig, dersom dette selskapets samlede markedsverdi av aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a til d, på noe tidspunkt de to siste årene frem til innvinningstidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 % av selskapets totale verdier av aksjer og andeler, se sktl. § 10-41 annet ledd, jf. § 2-38 tredje ledd bokstav e.

S-5-4.2.3 Tap, unntak

Tap på andel i selskap med deltakerfastsetting er fradragberettiget, dersom dette selskapets samlede markedsverdi av aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a til d, i en sammenhengende periode på to år forut for oppførelsestidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 % av selskapets totale verdier av aksjer og andeler, se sktl. § 10-41 annet ledd, jf. § 2-38 tredje ledd bokstav f.

S-5-4.2.4 Utdeling fra annet selskap med deltakerfastsetting

Det skal ikke beregnes tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 første ledd når et selskap med deltakerfastsetting mottar utdeling fra et annet selskap med deltakerfastsetting, siden skatteplikten etter sktl. § 10-42 bare gjelder utdeling direkte fra selskapet til en personlig deltaker.

S-5-4.2.5 Sjablongmessig inntektsføring av tre prosent av utdeling fra annet selskap med deltakerfastsetting

Selskap med deltakerfastsetting som mottar utdeling fra annet selskap med deltakerfastsetting, hvor utdelingen ikke inngår i det mottakende selskapets inntekt, skal foreta sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, jf. sktl. § 10-41 andre ledd. Nærmere om beregningen av det sjablongmessige inntektstillegget i slike tilfeller, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 4.2.

S-5-4.3 Arbeidsgodtgjørelse til deltaker

S-5-4.3.1 Deltaker med ansvar som ikke er begrenset til et beløp

Arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 første ledd skal for den ansvarlige deltakeren skattemessig behandles som virksomhetsinntekt. Arbeidsgodtgjørelsen skal beskattes som personinntekt i virksomhet hos deltakeren, jf. sktl. § 12-2 bokstav f. Dette vil gjelde både for ansvarlig deltaker med ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser, f.eks. i et ANS, og deltaker med ubegrenset ansvar for en brøkdel av selskapets forpliktelser, f.eks. i et DA. Slik arbeidsgodtgjørelse tilordnes deltakeren før resten av inntekten i selskapet fordeles etter selskapsavtale eller selskapsloven. Dette gjelder selv om selskapet har underskudd før fradrag for arbeidsgodtgjørelsen eller får det etter at denne er fradragt. Se også emnet «[Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting](#)».

S-5-4.3.2 Deltaker med ansvar begrenset til et beløp

Godtgjørelse for arbeid til deltakere med begrenset ansvar, dvs. kommandittist og stille deltaker, kan selskapet velge å behandle enten som lønn eller som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 bokstav f (virksomhetsinntekt). En og samme deltaker kan normalt ikke tilordnes både lønn og arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 fra samme selskap i samme inntektsår.

S-5-4.4 Arbeidsgodtgjørelse til ektefelle

Arbeidsgodtgjørelse fra selskap med deltakerfastsetting til en ansvarlig deltakers ektefelle, behandles på samme måte som arbeidsgodtgjørelse til andre deltakere. Dette gjelder fullt ut når ektefellen anses som selvstendig deltaker. Om når ektefellen skal anses som selvstendig

deltaker, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting», pkt. 1.4.1.

Hvis ektefellen ikke anses som selvstendig deltaker, behandles arbeidsgodtgjørelsen etter reglene om felles bedrift, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 13.1. Arbeidsgodtgjørelse til ektefelle av deltaker med ansvar begrenset til et beløp (kommandittist), kan selskapet velge å behandle enten som lønn eller som virksomhetsinntekt.

S-5-4.5 Bil

En bil som eies av selskapet anses som driftsmiddel, selv om bilen kun brukes privat av deltakeren, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader», pkt. 2.3.

Selskapet skal uttaksbeskattes for deltakerens private bruk av bilen. Om fastsetting av uttaksfordelen, se emnet «Bil – privat bruk», pkt. 10.3. I tillegg skal den deltakeren som har brukt bilen beskattes etter reglene om utdeling, såfremt fordelene ikke er behandlet som arbeidsgodtgjørelse.

S-5-4.6 Bolig

S-5-4.6.1 Skatlegging av bolig/fritidseiendom tilhørende selskapet

Bolig eller fritidseiendom som tilhører selskap med deltakerfastsetting, faller utenfor særreglene om skattefritak for fordel ved bruk av egen bolig eller fritidseiendom i sktl. kap. 7. Eventuell fordel ved helt eller delvis fri bolig for deltaker inngår som en del av selskapets skattepliktige inntekt, og er skattepliktig som utdeling hos deltakeren. Slike boliger skal alltid regnskapsbehandles. Dette gjelder selv om eiendommen hovedsakelig brukes av en eller flere deltakere.

Har selskapet inntektsført leie fra deltaker, må det vurderes om leiebeløpet svarer til markedsleien. Bruker deltaker selskapets bolig uten at det inntektsføres leie i selskapet eller til redusert leie, skal fordelene skatlegges som arbeidsgodtgjørelse eller som utdeling etter sktl. § 10-42. I tillegg skal det fastsettes uttaksinntekt for selskapet etter sktl. § 5-2.

Om skatlegging av andelseier i selskaper med deltakeransvar som anses som boligselskaper, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

S-5-4.6.2 Realisasjon av bolig/fritidseiendom

Ved realisasjon av bolig/fritidseiendom som tilhører selskap med deltakerfastsetting, vil gevinsten være skattepliktig og tap fradragsberettiget. Dette gjelder selv om en eller flere deltakere bor i boligen. Det vil heller ikke være skattefrihet for deltakerne. Om unntak for våningshus på gårdsbruk i visse tilfeller, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 5.

S-5-4.6.3 Avskrivning på egen boligdel i avskrivbart bygg

I ikke-seksjonert avskrivbart bygg hvor en eller flere av deltakerne benytter deler av bygget til egen bolig, skal de delene av bygget som benyttes som egen boligdel være med i selskapets saldoverdi for bygget og avskrives sammen med dette.

S-5-4.6.4 Underskudd på våningshus i jordbruk

Om begrensningen i fradrag for fremførbart underskudd fra inntektsåret 2004 eller tidligere på drift av våningshus i jordbruk, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 8.8.3.

S-5-4.7 Deltakers dekning av selskapets gjeld

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. innenfor rammen av det vedkommende er forpliktet til etter selskapsavtalens bestemmelser om den interne fordelingen mellom deltakerne, anses dette som et innskudd i selskapet. Innskuddet anses som en del av innbetalt kapital knyttet til andelen og vil øke deltakerens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – utdeling», pkt. 3.7 og emnet «Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel», pkt. 3.5.

Får de gjenværende deltakerne en økt innskuddsplikt ved at andre deltakere utelukkes fra selskapet som følge av manglende innbetalinger, anses også en slik innbetaling som et innskudd i selskapet. Deltakerne får ikke noen fordring på de utelukkede deltakerne. Selskapets

krav mot de utelukkede deltakerne anses som et egenkapitalkrav. Kravet anses ikke som en fordring i virksomhet for deltakerne. Se HRD i Utv. 1998/1258 (Rt. 1998/1666).

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. utover det vedkommende er forpliktet til etter den interne fordeling i selskapsavtalen, og han har krav på å få det overskytende tilbake fra selskapet eller de øvrige deltakerne, anses dette som en fordring på selskapet, eventuelt på de øvrige deltakerne, og ikke som et innskudd i selskapet. Får skattyter ikke tilbake det overskytende fra de øvrige deltakerne pga. manglende betalingsevne, er tapet fradragberettiget hvis det er lidit i virksomhet. Dette vil alltid være tilfelle når selskapet driver virksomhet. Tapet kommer til fradrag på det tidspunktet det er endelig konstatert, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

Om eventuelt bortfall av adgangen til underskuddsfremføring for de øvrige deltakerne, se emnet «[Underskudd](#)».

S-5-4.8 Dødsfall

Når en deltaker dør, vil dette ikke påvirke selskapets inngangsverdier eller skatteposisjoner som f.eks. negativ saldo, tom positiv saldo og gevinst og tapskonto. Om når det blir igjen bare én deltaker etter dødsfallet, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)», pkt. 3.4.

Om behandling av deltakerens individuelle forhold, som rett til oppskrivning mv., se nedenfor.

S-5-4.9 Finansielle instrumenter med aksjer mv. som underliggende objekt

For selskaper med deltakerfastsetting som realiserer finansielle instrumenter med aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden som underliggende objekt, skal gevinst eller tap ikke inngå i selskapets alminnelige inntekt, jf. sktl. § 10-41 annet ledd. Gevinst og tap ved realisasjon av finansielle instrumenter med aksjer mv. som ikke omfattes av fritaksmetoden som underliggende objekt skal tas med ved fastsettingen av selskapets inntekt. Om hvilke aksjer som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 2.3.4.

S-5-4.10 Fisjon

Om fisjon av selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)».

S-5-4.11 Forretningsverdi

Det at deltaker ved erverv av andel i selskapet yter vederlag til selger av andelen for selskapets egenutviklede forretningsverdi (goodwill), gir ikke selskapet adgang til å foreta avskrivninger av forretningsverdien. Det er således uten betydning at forretningsverdien må anses ervervet for deltakeren. (Denne delen av vederlaget inngår som en del av kostprisen og skjermingsgrunnlaget for andelen.)

S-5-4.12 Fri bruk av formuesobjekter

S-5-4.12.1 Deltakers frie bruk av selskapets formuesobjekt

Verdien av fordel ved deltakers frie bruk av bolig, jaktrett mv. tilhørende selskapet skal tas med i selskapets skattemessige resultat, jf. sktl. § 5-2. Fordelen anses i tillegg som en utdeling etter sktl. § 10-42, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 7, eventuelt som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 bokstav f.

S-5-4.12.2 Selskapets frie bruk av deltakers formuesobjekt

Stiller deltaker et formuesobjekt til disposisjon for selskapet uten særskilt vederlag, skal deltakeren skattlegges for en beregnet markedsleie, jf. sktl. § 10-45 og § 13-1. Se pkt. 4.20 og i emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap](#)». Deltakeren kan kreve fradrag for kostnadene som knytter seg til formuesobjektet i sin inntekt, hvis de alminnelige vilkår for fradrag er oppfylt. Selskapet skal på tilsvarende måte ha fradrag for en tilsvarende leiekostnad etter vanlige regler.

S-5-4.13 Fribeløp i formue for kontanter mv.

Har selskapet kontanter, sjekker mv. ved årsskiftet, kan selskapet ved fastsettingen av formuen ikke benytte seg av fribeløpet på kr 3 000 i henhold til sktl. § 4-20 første ledd bokstav a. Del-

takerne kan ved beregningen av sin andel av selskapsformuen heller ikke nyttiggjøre seg dette fribeløpet.

S-5-4.14 Fusjon

Om fusjon av selskaper med deltakerfastsetting, se emnet «[Fusjon – innenlands](#)».

S-5-4.15 Individuelle kostnader

Med individuelle kostnader menes kostnader som har tilknytning til selskapets skattepliktige aktivitet, jf. sktl. § 6-1, samtidig som det er avtalt mellom deltakerne at kostnadene ikke skal anses som felleskostnader i selskapet. Eksempel på kostnader som kan behandles slik er kostnader til aviser, faglitteratur, arbeidstøy osv. Dersom kostnaden blir dekket av selskapet, og selskapet, i tråd med avtalen mellom deltakerne, tilordner hele den aktuelle kostnaden til en deltaker, vil kostnaden inngå i denne deltakerens andel av selskapets alminnelige inntekt. I tillegg vil kostnaden redusere deltakerens andel av utdeling/arbeidsgodtgjørelse.

Dersom deltakeren derimot, i tråd med avtalen med de andre deltakerne, dekker kostnaden selv, føres denne til fradrag kun i alminnelig inntekt direkte i deltakerens skattemelding.

Om felleskostnader som dekkes av selskapet, se [pkt. 4.25.1](#).

S-5-4.16 Innbo

Bruker en deltaker selskapets innbo privat vederlagsfritt, skal fordelene behandles på samme måte som deltakers bruk av selskapets bolig, se [pkt. 4.6](#). Til gjengjeld skal selskapet ha fradrag for kostnader, herunder avskrivninger.

Realisasjon av innbo følger reglene om avskrivbare driftsmidler.

Har selskapet innbo mv. ved årsskiftet, kan selskapet ved fastsettingen av formuen ikke benytte seg av fribeløpet på kr 100 000 i henhold til sktl. § 4-20 første ledd bokstav b. Deltakerne kan ved beregningen av sin andel av selskapsformuen heller ikke nyttiggjøre seg dette fribeløpet.

S-5-4.17 Inngangsverdier hos selskapet

Inngangsverdiene i selskapet er uavhengig av de enkelte deltakernes forhold. Det foretas ingen endring av selskapets inngangsverdier for driftsmidler mv., verken med virkning for selskapet eller deltakerne om andeler i selskapet skifter eier.

S-5-4.18 Jordbruk, skogbruk og reindrift

S-5-4.18.1 Selskapets leie av besetning

Om selskapets leie av besetning fra deltaker, se SKD 18. mars 1994 i Utv. 1994/299.

S-5-4.18.2 Realisasjon av eiendom

Selskap med deltakerfastsetting kan realisere alminnelig gårdsbruk eller skogbruk skattefritt på nærmere bestemte vilkår, jf. sktl. § 9-3 sjette ledd og § 9-13. Se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», [pkt. 11](#).

Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldloven kapittel V eller eldre vernevedtak som nevnt i naturmangfoldloven § 77, er fritatt for skatteplikt jf. sktl. § 9-13 åttende ledd.

Om eventuell oppregulering av inngangsverdien etter overgangsregelen til sktl. § 9-3 sjette ledd om alminnelig gårdsbruk og skogbruk per 1. januar 2005, se [pkt. 8.1](#).

Om eventuell oppregulering av inngangsverdien etter overgangsreglene hos deltaker som var eier av andel i selskapet den 31. desember 1991, se [pkt. 8.2](#).

S-5-4.18.3 Skogfond

Innestående på skogfond, følger med eiendommen når denne overdras. Nærmere om skogfond, se emnet «[Skogbruk](#)», [pkt. 14.27](#).

S-5-4.19 Konserninterne overføringer

Etter sktl. § 11-21 første ledd bokstav b kan det overføres eiendeler mellom selskaper med deltakerfastsetting som omfattes av sktl. § 10-40 uten skattlegging, forutsatt at selskapene i det

vesentlige har samme eiere. Se nærmere om konserninterne overføringer i FSFIN § 11-21 og emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

S-5-4.20 Leieforhold mellom selskap og deltaker

S-5-4.20.1 Generelt

Vederlag til deltaker for selskapets bruk av deltakers formuesobjekt behandles som leieinntekt for deltakeren (virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt) og leiekostnad for selskapet. Anses utleien i seg selv som virksomhet eller som en del av øvrig virksomhet, skal vederlaget behandles som virksomhetsinntekt for deltakeren. Utleieren skal ha fradrag etter vanlige regler for alle faktiske kostnader som gjelder objektet og eventuelle avskrivninger. Dette gjelder selv om det blir underskudd på utleien.

Om utleie av bolig eller fritidseiendom fra deltaker til selskap, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», pkt. 15.

Eies det objektet som leies ut til selskapet av flere, vil dette være et sameie med bruttofastsetting dersom utleien ikke anses som virksomhet.

Deltakers bruk av selskapets formuesobjekt mot vederlag behandles også som et ordinært leieforhold.

Om deltakers frie bruk av selskapets eiendeler eller omvendt, se [pkt. 4.12](#).

S-5-4.20.2 Spesielt om vederlag/leie ved deltakers yrkeskjøring for selskapet

Bruker deltaker sin egen bil til yrkeskjøring for selskapet, kan nettometoden brukes på leie utbetalt/godskrevet i form av kilometergodtgjørelse fra selskapet dersom bilen ikke er yrkesbil (total yrkeskjøring under 6000 km i året). Er bilen yrkesbil, kan deltakeren ikke anvende forenklet overskuddsberegning, selv om leien utbetales etter gjeldende satser og legitimasjonskrav for kilometergodtgjørelse.

S-5-4.21 Overdragelse/overføring av eiendeler mellom selskap og deltaker

S-5-4.21.1 Generelt

Overdragelse/overføring av eiendeler mellom selskapet og deltaker behandles skattemessig som overdragelse/overføring mellom selvstendige subjekter, jf. sktl. § 10-45. Således vil overdragelse mot ikke-symbolisk vederlag av eiendel fra selskap til deltaker behandles som realisasjon av hele eiendelen, også for den andel deltakeren gjennom selskapsdeltakelsen eide før overføringen. Tilsvarende gjelder overføring fra deltaker til selskapet.

S-5-4.21.2 Fullt vederlag

Ytes det fullt vederlag ved overføring av eiendeler mellom selskap og deltaker, enten ved betaling eller ved godskriving/belastning av kapitalkonto, behandles dette fullt ut som et vanlig salg mot vederlag for overdrageren. Vederlaget blir kjøpers inngangsverdi.

S-5-4.21.3 Helt eller delvis vederlagsfritt

Hvis et formuesobjekt overføres fra selskapet til deltakeren helt eller delvis vederlagsfritt, vil det være aktuelt med utdelingsbeskatning etter sktl. § 10-42, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 7, ev. at fordelen beskattes som arbeidsgodtgjørelse. Om vilkårene for uttaksbeskatning i slike tilfeller, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 2.

Om skattlegging på grunnlag av et stipulert høyere vederlag ved overføringen fordi det ikke er ytet fullt vederlag på grunn av interessefelleskap, se emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefelleskap](#)».

Skjer overføringen helt eller delvis vederlagsfritt fra deltaker til selskapet, kan det foreligge et innskudd i selskapet som skal regnes med i skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien på andelen samt innbetalt kapital, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 3.7. Om inngangsverdi for mottaker ved slike overføringer, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 11.2.

S-5-4.22 Overføring av eiendeler i virksomhet til andre selskaper

Overføring av eiendeler i virksomhet til andre selskaper er i utgangspunktet en realisasjon. Dette gjelder også overføring til et annet selskap med deltakerfastsetting, selv om selskapene har de samme eiere med samme eierandeler.

Enkeltstående eiendeler i virksomhet kan etter FSFIN §§ 11-21-1 flg. overføres skattefritt mellom selskaper med deltakerfastsetting som i det vesentlig har samme eiere, i samme utstrekning som skattefrie overføringer kan foretas mellom aksjeselskaper, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)». Derimot kan ikke eiendeler i virksomhet overføres skattefritt fra et selskap med deltakerfastsetting til et aksjeselskap mv.

S-5-4.23 Premie betalt til pensjonsordning i arbeidsforhold, til fordel for deltaker

Om premie/tilskudd som selskap med deltakerfastsetting betaler til pensjonsordning i arbeidsforhold, til fordel for deltaker, se emnene «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)», pkt. 3.2.2, «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)», pkt. 3.3 og «[Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon](#)», pkt. 3.2.2.

S-5-4.24 Renter til deltaker

Etter selskapsloven § 2-25 annet ledd skal deltaker i visse tilfeller godskrives rente av innstående egenkapital i selskapet. Ved skattleggingen anses slike renter ikke som driftskostnad for selskapet eller en renteinntekt for deltakeren, men et ledd i fordeling av selskapets overskudd på deltakerne. Utdeles slik rente til deltakeren, anses den som en utdeling etter sktl. § 10-42, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 7.8.

Renter av deltakers lån til selskapet behandles som renteinntekt for deltakeren og rentekostnad for selskapet, forutsatt at lånet ikke fremstår som en del av deltakerens innskudd/kapital i selskapet. Renteinntekten kan i tillegg være skattepliktig etter de særskilte reglene om ekstra beskatning i sktl. § 5-22, se emnet «[Renteinntekter](#)», pkt. 4.

S-5-4.25 Selskapets kostnader betales av deltaker**S-5-4.25.1 Med egne midler**

Betaler deltaker direkte selskapets fradragsberettigede kostnader, skal kostnaden føres til fradrag hos selskapet og ikke hos deltakeren. Hos deltakeren vil dette være en fordring eller eventuelt et innskudd etter sktl. § 10-42 sjette ledd som skal regnes med i skjermingsgrunnlaget, inngangsverdien og innbetalt kapital knyttet til andelen, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 3.7.

Om individuelle kostnader, se [pkt. 4.15](#).

S-5-4.25.2 Utgiftsgodtgjørelse

I tilfeller hvor en deltaker får utgiftsgodtgjørelse til dekning av f.eks. kostutgifter, skal nettomethoden anvendes. Det er imidlertid en forutsetning at deltakeren har dokumentert kostnadene samt at kostnadene er fradragsberettigede. Om fradragsrett se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)». Kostnader som ikke er dokumentert, vil inngå i selskapets overskudd og fordeles på deltakerne etter nettofastsettingsmetoden. Den udokumenterte delen vil også anses som en utdeling etter sktl. § 10-42, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 7.

Godtgjørelse for å disponere formuesobjekt som deltaker(e) eier utenfor selskapet, behandles som leie og ikke som utgiftsgodtgjørelse, se [pkt. 4.20](#). Dette vil f.eks. gjelde for bilgodtgjørelse.

S-5-4.26 Utland**S-5-4.26.1 Norsk deltaker i utenlandsk selskap**

Ved fastsettingen av eventuell skattepliktig inntekt og formue for norsk deltaker i utenlandsk selskap, tas det utgangspunkt i det utenlandske selskapets finansregnskap som omarbeides til nettoformue og alminnelig inntekt etter norske skatteregler. Det er bare det forholdsmessige resultatet som faller på de norske deltakere etter deres eierandeler som kommer til beskatning i Norge. Plikten til å levere selskapsmelding med vedlegg påhviler de deltakerne som er skatte-

pliktige til Norge for sin andel. Om unngåelse av dobbeltbeskatning, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

Skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt i det utenlandske selskapet skal omregnes til norske kroner etter valutakursen ved inntektsårets utgang, jf. Skatteforvaltningsforskriften § 8-9-2.

S-5-4.26.2 Norsk selskap med utenlandske deltakere

Deltakerfastsetting etter nettometoden gjennomføres på vanlig måte selv om selskapet har utenlandske deltakere som ikke vil være skattepliktige for sin andel av selskapets formue og inntekt. Bare formue og inntekt som faller på deltakere som er skattepliktig til Norge for andelen, vil være skattepliktig hit.

S-5-4.26.3 Opphør av deltakers skatteplikt til Norge

Opphører en deltakers skatteplikt til Norge for selskapsdeltakelsen uten at han realiserer andelen, skal deltakeren i opphørsåret inntektsføre/fradragsføre en forholdsmessig andel som etter det underliggende forhold må tilordnes ham av selskapets

- gevinst- og tapskonto
- negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j
- tom positiv saldo i saldogruppene a–d og j
- betinget avsatt gevinst ved ufrivillig realisasjon
- inntektsoppgjør ved uttak fra norsk beskatningsområde etter sktl. § 14-64

Det er andelen av skatteposisjonen på det tidspunktet skatteplikten opphører som skal benyttes, jf. sktl. § 14-48 tredje ledd.

Selskapets tall på gevinst- og tapskonto, negativ saldo, tom positiv saldo mv. endres ikke. Ved opphør av deltakers skatteplikt i løpet av inntektsåret skal skattyteren skattlegges for sin andel av den øvrige nettoinntekten frem til opphørstidspunktet.

Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på andel i selskap med deltakerfastsetting etter sktl. § 10-70 når skatteplikten til riket for en fysisk person opphører etter sktl. § 2-1 tredje ledd eller en skatteavtale, se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

S-5-4.27 Uttreden

Får deltakere økt sin eierandel som følge av at andre deltakere trer ut av selskapet, jf. selskapsloven §§ 2-32 flg., anses ikke dette som erverv av andel for de gjenværende deltakerne. Den uttredende deltakeren anses å ha realisert sin andel.

S-5-5 Formelle krav

S-5-5.1 Selskapet

S-5-5.1.1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt for selskapet, se emnene «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)».

S-5-5.1.2 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt for selskapet, se emnet «[Regnskap – revisjon](#)».

S-5-5.1.3 Selskapsmelding m.m.

Selskap med deltakerfastsetting skal ikke levere skattemelding. Selskapene skal i stedet levere selskapsmelding, med tilhørende oppgaver (f.eks. næringsoppgave og deltakermelding), jf. sktfvl. § 8-9. Reglene om de relevante meldinger og oppgaver er nærmere beskrevet i Skatteforvaltningshåndboken.

S-5-5.2 Deltakerne

S-5-5.2.1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Deltakerne har ikke selvstendig bokføringsplikt for deltakelsen i det ansvarlige selskapet. Bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt påhviler selskapet.

S-5-5.2.2 *Opplysningsplikt*

Selskapets levering av selskapsmeldingen og deltakermeldinger fritar ikke den enkelte deltaker fra plikten til selv å gi skattemyndighetene de nødvendige opplysningene om selskapsdeltakelsen i sin egen skattemelding. Deltakeren skal ta med formue og inntekt i skattemeldingen, og legge ved deltakermeldingen. Dette er omtalt mer i detalj i Skatteforvaltningshåndboken, særlig i kommentarene til §§ 8-2 og 8-9.

S-5-6 **Skattested**

Om skattestedet for selskapsdeltakerne, se emnet «**Skattestedet**», pkt. 2.4.

S-5-7 **Klage over fastsetting**

Om klage over fastsettingen av formue og inntekt fra deltakelsen i selskapet, se sktfvl. kap. 13 og omtalen i Skatteforvaltningshåndboken.

S-5-8 **Overgangsbestemmelser**

S-5-8.1 **Selskapets rett til oppregulering av inngangsverdier per 1. januar 2005**

Om anledning til å oppregulere inngangsverdi per 1. januar 2005 med utgangspunkt i historisk kostpris ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i 2005 eller senere, se emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**», pkt. 9.2.

S-5-8.2 **Deltakers rett til oppregulering av inngangsverdier per 1. januar 1992**

S-5-8.2.1 *Overgangsregel per 1. januar 1992, selskapets realisasjon av formuesobjekt*

Skattyter som var deltaker den 31. desember 1991 eller har ervervet andel fra slik deltaker, kan iht. FSFIN § 10-44-1 på visse vilkår kreve fradrag for et oppreguleringsbeløp hos seg når selskapet realiserer følgende:

- Formuesobjekt som deltakeren kunne solgt skattefritt 31. desember 1991 fordi objektet var arvet.
- Formuesobjekt som kunne ha vært kostprisregulert etter dagjeldende bestemmelse i den tidligere sktl. § 43, femte ledd ved tenkt salg 31. desember 1991.
- Aksjer som deltakeren for sin del kunne solgt skattefritt den 1. januar 1992, se Lignings-ABC 1992 side 13 under overskriften «Virkefelt for oppreguleringsadgang».

Dette gjelder bare i den utstrekning selskapets realisasjon er skattepliktig, se Innst. O. nr. 13 (1996–97) side 14.

Om beregning av oppreguleringsbeløpet og fremgangsmåten, se emnet «**Inngangsverdi**», og for aksjer emnet «**Aksjer – realisasjon**».

Realiserer selskapet bare en del av formuesobjektet, skal deltakerne fradragsføre en tilsvarende del av det fulle oppreguleringsbeløpet per 1. januar 1992.

Fradragsføringen gjennomføres ved at deltakerens oppreguleringsbeløp føres på deltakerens gevinst- og tapskonto. Dersom selskapet ikke har rett/plikt til å føre gevinsten/tapet over sin gevinst- og tapskonto kan skattyteren velge å fradragsføre oppreguleringsbeløpet direkte i realisasjonsåret, se Innst. O. nr. 13 (1996–1997) side 14.

Selskapet vil aldri ha rett til oppregulering av inngangsverdi etter overgangsreglene.

S-5-8.2.2 *Overgangsregel per 1. januar 1992, deltakers realisasjon/overføring av andel*

I den utstrekning det realiseres deltakerandel som gir rett til fradragsføring av oppreguleringsbeløp etter reglene ovenfor, skal rettighetene til fradrag ikke påvirke gevinst-/tapsberegning hos den som realiserer andelen.

Retten til fradrag overføres alltid til den nye eieren, enten andelen f.eks. realiseres ved salg eller overføres ved arv eller gave, se FSFIN § 10-44-1 tredje ledd. Dette gjelder selv om den nye eieren ikke var deltaker i selskapet eller medeier i det formuesobjektet rettigheten knytter seg til den 1. januar 1992 og således isolert sett ikke tilfredsstillende vilkårene for fradrag selv.

S-6 Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering

- Sktl. § 10-44 og § 10-45
- Sktfvl. § 8-9

S-6-1 Hva behandles i dette emnet

I dette emnet behandles nyetablering av selskap som etter stiftelsen skal deltakerfastsettes etter nettometoden. Herunder behandles overgang fra bruttofastsatt sameie til selskap med deltakerfastsetting. Om hvilke selskaper som skal deltakerfastsettes etter nettometoden, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)».

Nedenfor behandles ikke nyetablering av selskap ved omdanning av enkeltpersonforetak til selskap med deltakerfastsetting eller fra et selskap med deltakerfastsetting til et annet, dersom omdanningen følger reglene om skattefri omdanning i sktl. § 11-20. Om slike omdanninger, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

Nedenfor behandles heller ikke nyetablering av selskap i forbindelse med skattefri fisjon eller fusjon, se emnene «[Fisjon – innenlands](#)» og «[Fusjon – innenlands](#)».

S-6-2 Hva menes med nyetablering

S-6-2.1 Generelt

Et selskap som skal deltakerfastsettes vil være etablert når vilkårene i selskapsloven kap. 1 er oppfylt. Nyetablering kan skje ved at det opprettes en skriftlig selskapsavtale, jf. selskapsloven § 2-3. Imidlertid vil et selskap anses for etablert skatterettslig, når minst to skattytere, faktisk driver virksomhet for felles regning og risiko og ansvaret for forpliktelsene utad er som beskrevet i selskapsloven kap. 1. Dette gjelder selv om reglene om selskapsstiftelse ikke er fulgt. Hvorvidt selskapet faktisk er registrert i Foretaksregisteret, er ikke avgjørende for skattleggingsmåten.

For ektefeller som driver en virksomhet sammen gjelder det særlige krav til opprettelse av selskapsavtale og registrering i Foretaksregisteret for at det skal foreligge et selskap med deltakerfastsetting, jf. FSFIN § 10-48-1. Se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.4.

Mindreårige barn kan som utgangspunkt ikke delta i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.5.

S-6-2.2 Opptak av kompanjong(er) i enkeltpersonforetak

Overdrar eieren av et enkeltpersonforetak en ideell andel av virksomheten til andre, etableres det et selskap med deltakerfastsetting. Skattemessig etableres det likevel ikke uten videre et selskap med deltakerfastsetting dersom eieren overdrar eller gir en andel av enkeltpersonforetaket til ektefelle, med mindre ektefellene er separert. For at det skal etableres et selskap med deltakerfastsetting med to ektefeller som deltakere, må det opprettes en selskapsavtale som registreres i Foretaksregisteret, jf. FSFIN § 10-48-1. Se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.4.

Det etableres ikke noe selskap med deltakerfastsetting ved at en forelder overfører en ideell andel av et enkeltpersonforetak til barn som er 16 år eller yngre og som skattlegges sammen med forelderen.

S-6-2.3 Arvefall

Dør eieren av et enkeltpersonforetak og virksomheten overtas av dødsbo, etablerer ikke arvefallet et selskap med deltakerfastsetting.

Overtar to eller flere arvinger ved skifte av dødsboet virksomheten og denne drives for deres felles regning og risiko, foreligger det et selskap med deltakerfastsetting. Arvingene trer inn i de inngangsverdier og skatteposisjoner knyttet til virksomheten som gjaldt for dødsboet jf. sktl. § 9-7 annet ledd. Se nærmere emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)». Om etablering av selskapet, se [pkt. 3.2](#).

S-6-2.4 Overgang fra sameie til selskap

Endres utnyttelsen av gjenstand som har vært eid i et bruttofastsatt sameie ved at sameiet går over til å utnytte gjenstanden i en felles virksomhet, oppstår selskapsrettslig og skatterettslig et selskap med deltakerfastsetting. Et selskap anses ikke etablert hvis den endrede utnyttelsen ikke kan karakteriseres som virksomhet. Om kravet til virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

S-6-3 Prinsipper ved nyetablering**S-6-3.1 Generelt**

Ved skattleggingen skal transaksjoner mellom deltakerne og selskapet med deltakerfastsetting som stiftes, behandles som transaksjoner mellom atskilte skattesubjekter, jf. sktl. § 10-45. Formuesobjekter som skytes inn i selskapet, skal behandles som realisert i sin helhet for de tidligere eierne. Selskapet får ny inngangsverdi. Ved overgang fra sameie til selskap gjelder dette selv om de tidligere eiere får samme eierandel i selskapet som de hadde i sameiet.

Ved overføring av formuesobjekter eller heleid virksomhet til selskapet i forbindelse med etablering kan det velges mellom følgende to fremgangsmåter:

- Overdrageren overfører den ideelle andelen av formuesobjektet/virksomheten til de andre deltakerne. Dernest overfører alle deltakerne, inklusive den tidligere eieren, alle sine ideelle andeler av formuesobjektet/virksomheten til selskapet. Denne overføringen behandles etter reglene om realisasjon eller uttak av formuesobjekter mv. hos den opprinnelige eier. Om uttak, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)». Den videre overføringen av andelen i formuesobjektene fra alle deltakere til selskap følger også reglene for realisasjon hos alle deltakerne. Dette gjelder også for den delen som den tidligere eier beholdt selv og som han kjøpt inn i selskapet.
- Overdrageren overfører formuesobjektet/virksomheten direkte til selskapet og overfører deretter eierandeler i det etablerte selskapet til de andre deltakerne. Overføringen til selskapet behandles som realisasjon for den tidligere eier. Alternativt kan denne overføringen behandles etter reglene om skattefri omdanning, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)». Overføring av andeler i selskapet til de andre deltakerne behandles etter reglene om realisasjon av andeler i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)».

S-6-3.2 Selskap etablert ved arvefall

Overtar to eller flere arvinger en virksomhet fra et dødsbo, se [pkt. 2.3](#), oppstår et selskap med deltakerfastsetting som kan etableres på to ulike måter:

- Dødsboet overfører en ideell andel av eiendelene/rettighetene og en tilsvarende andel av forpliktelsene til arvingene. Arvingene trer inn i inngangsverdier og skatteposisjoner knyttet til de eiendeler som de overtar, jf. sktl. § 9-7 annet ledd. Overføringen av eiendelene til selskapet anses som utgangspunkt som en realisasjon, se [pkt. 4.1.3](#). Alternativt kan selskapet etableres etter reglene om skattefri omdanning, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».
- Dødsboet etablerer et selskap og overfører virksomheten til selskapet. Denne overføringen behandles som utgangspunkt etter reglene om realisasjon og uttak, se [pkt. 3.1](#). Dødsboet kan imidlertid anvende reglene om skattefri omdanning, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)». Deretter overføres andelene til arvingene. Arvingene trer da inn i inngangsverdier og skatteposisjoner knyttet til andelene, jf. sktl. § 9-7.

S-6-3.3 Skattlegging i etableringsåret

Hvis selskapet anses etablert på et annet tidspunkt enn ved overgangen fra et inntektsår til et annet, skal overdrageren skattlegges for inntekten frem til tidspunktet for etableringen av selskapet. Ved tingsinnskudd anses deltakerne å ha realisert eiendelene på dette tidspunktet. For resten av inntektsåret skal inntekten fastsettes hos selskapet etter sktl. § 10-41 første ledd. Formuen ved årets utgang fastsettes på samme måte. Deltakerne kan f.eks. ikke saldoavskrive de overdratte driftsmidlene i overføringsåret. Full saldoavskrivning vil derimot kunne foretas i overføringsåret hos det nystiftede selskapet.

S-6-3.4 Plikt til å levere selskapsmelding

Om plikt til å levere selskapsmelding, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden», pkt. 5.1.3.

S-6-4 Innskudd i selskapet

S-6-4.1 Deltakers forhold

S-6-4.1.1 Generelt

Verdien av innskudd i selskapet inngår som en del av deltakerens inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og innbetalt kapital knyttet til andelen. Innskuddet får dermed betydning ved skattleggingen av utdeling fra selskapet og ved gevinst/tapsberegningen ved realisasjon av andelen. Se nærmere emnene «Selskap med deltakerfastsetting – utdeling» og «Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel».

S-6-4.1.2 Innskudd i utenlandsk valuta

Innskudd av penger i utenlandsk valuta anses som en realisasjon av valuta for deltakeren, se emnet «Valutagevinst/-tap».

S-6-4.1.3 Innskudd av formuesobjekt

Overdragelse av et formuesobjekt fra deltaker til selskapet i forbindelse med nyetablering av selskapet (tingsinnskudd), behandles som en realisasjon av hele formuesobjektet hos deltakeren etter de vanlige reglene for realisasjon av varer, driftsløsøre, fast eiendom mv. Verdien av den andelen som overdrageren mottar, inngår i vederlaget. Normalt må derfor formuesobjektet anses realisert til full omsetningsverdi uavhengig av hvilken verdi som er lagt til grunn ved stiftelsen, se FIN 17. februar 1995 i Utv. 1995/476. Eventuell gevinst vil være skattepliktig og tap vil være fradragsberettiget når vilkårene for øvrig er oppfylt.

S-6-4.1.4 Generasjonsskifte

Ved generasjonsskifte hvor det skal overføres en ideell andel av en virksomhet, for eksempel fra foreldre til barn, kan foreldrene velge mellom to alternative fremgangsmåter:

- Foreldrene kan etablere et selskap og deretter overføre selskapsandeler til arving.
- Foreldrene kan overføre andel i formuesobjektene til det barnet som skal bli deltaker i selskapet.

Ved det førstnevnte alternativ gjelder det særlige regler om opprettelse av selskapsavtale og registrering i Foretaksregisteret, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting», pkt. 1.4.

Overføres det andel i formuesobjekter som er knyttet til giverens virksomhet sammen med en andel i virksomheten, vil det normalt foreligge unntak fra uttaksbeskatning når overtakeren er arveberettiget, jf. sktl. § 5-2 første ledd tredje punktum og § 9-7 fjerde ledd. Se også emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 2.5.4.

Ved gavesalg skal det imidlertid foretas et inntektsoppgjør basert på det faktiske vederlag, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet». Overdrageren kan imidlertid velge å unnlate å foreta inntektsoppgjør slik at arververen overtar overdragerens inngangsverdi jf. sktl. § 9-7 sjetted ledd. Når foreldrene og barnet deretter sammen oppretter et ansvarlig selskap, realiserer begge sin eierandel av de formuesobjekter som går inn i selskapet. Realisasjonsvederlaget settes til omsetningsverdien av andelen på etableringstidspunktet. Eventuell gevinst er skattepliktig og tap fradragsberettiget når vilkårene for skatteplikt/fradragsrett for øvrig er oppfylt.

Om generasjonsskifte gjennomført etter reglene om skattefri overgang fra enkeltpersonforetak til ansvarlig selskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

S-6-4.2 Hva kan overføres til selskapet

S-6-4.2.1 Generelt

I utgangspunktet kan deltakerne overføre alle typer virksomhet og/eller formuesobjekter til selskapet. Men deltakerne kan også overføre selve virksomheten (driften) til selskapet og beholde alle eller enkelte av sine eiendeler i virksomhet utenfor selskapet/sameiet og f.eks.

leie de ut til selskapet. Spesielt om fremgangsmåten når besetning på gårdsbruk mv. holdes utenfor selskaper, se SKD 24. mars 1993 i Utv. 1993/499.

S-6-4.2.2 *Særlig om overgang fra bruttofastsatt sameie til selskap*

Ved overgang fra bruttofastsatt sameie til selskap med deltakerfastsetting er det bare de sameide formuesobjektene som skal inngå i den felles virksomheten, som skal tilordnes selskapet.

Eventuelle øvrige eiendeler som tidligere var eid i sameie, kan deltakerne fritt velge å holde utenfor eller overdra til selskapet. Deltakerne kan også velge om eiendelene skal tilordnes ett eller flere selskaper.

S-6-4.2.3 *Hvilke skatteposisjoner som kan overføres til selskapet*

I utgangspunktet vil et selskap med deltakerfastsetting, ikke kunne overta deltakernes skatteposisjoner som f.eks. negativ saldo, tom positiv saldo og gevinst-/ tapskonto. Om skatteposisjoner som kan overtas ved skattefri omdanning, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)». Fremførbart underskudd er imidlertid en skatteposisjon som tilhører deltakeren og påvirkes ikke av overgangen. Dette gjelder også ved skattefri omdanning til selskap med deltakerfastsetting.

S-6-5 **Selskapets forhold**

Ved fastsetting av inngangsverdi for formuesobjekter som selskapet erverver fra deltaker, må en skille mellom de tilfellene som skal betraktes som rene kjøp og de tilfellene som må behandles som innskudd av egenkapital.

Ved kjøp vil selskapets inngangsverdi være de samme verdiene som er lagt til grunn som vederlag til deltakerne ved overføringen til selskapet, jf. FIN 17. februar 1995 i Utv. 1995/476. Ved innskudd er det den avtalte verdien for formuesobjektet, eventuelt korrigert til virkelig omsetningsverdi, som skal legges til grunn, jf. HRD i Utv. 1995/1141 (Rt. 1995/1674) (Viking Supply).

S-7 Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning

- *Selskapsloven § 2-32, § 2-37, § 2-38, § 2-39, § 2-40, § 2-41, § 2-42*
- *Sktl. § 10-44, § 10-45, § 14-48 annet ledd*
- *FSFIN § 10-44-1, § 10-44-2*

S-7-1 **Generelt**

Nedenfor behandles bare oppløsning av selskap med deltakerfastsetting. Om hvilke selskaper dette gjelder, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)».

Selskap som deltakerfastsettes er ikke egne skattesubjekter. Transaksjoner mellom selskap og deltaker skal imidlertid behandles som transaksjoner mellom selvstendige skattesubjekter, jf. sktl. § 10-45.

Om oppløsning av sameie som deltakerfastsettes etter bruttometoden, se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)».

Med virkning for inntektsåret 2017 ble skatteloven § 14-81 endret slik at enkelte skogeiende selskaper med deltakerfastsetting ikke lenger ble ansett for å oppfylle virksomhetskravet. For disse selskapene er det gitt egne regler om oppløsning i FSFIN § 8-2-2. Om dette, se emnet «[Skogbruk](#)», pkt. 1.6.3.

S-7-2 **Prinsipper ved skattlegging i forbindelse med oppløsningen**

Ved innløsning av andelene i forbindelse med oppløsningen av et selskap med deltakerfastsetting, skal det foretas et gevinst-/tapsoppgjør for de eiendelene som er igjen i selskapet ved selve oppløsningen og som ikke er realisert tidligere. Oppløsningen skal i tillegg behandles som en realisasjon av andelene for deltakerne, jf. sktl. § 10-44 første ledd, se emnet «[Selskap](#)

med deltakerfastsetting – realisasjon av andel». Vederlaget ved realisasjonen av andelen, jf. sktl. § 10-44 annet ledd, vil være nettoverdien av det som deltakeren mottar fra selskapet som oppgjør i forbindelse med oppløsningen/innløsningen av andelene. Overtar deltakeren noen av selskapets forpliktelser, reduserer dette vederlaget. Mottar deltakeren andre formuesobjekter enn kontanter i norsk valuta, må omsetningsverdien for formuesobjektet fastsettes på oppløsningstidspunktet. Dette vil f.eks. gjelde fast eiendom, driftsløsøre, aksjer og fordring(er) i utenlandsk valuta.

Overdragelse av virksomhet eller formuesobjekter til en deltaker eller til andre før innløsningen av andelene/oppløsningen av selskapet, behandles etter de alminnelige reglene for realisasjon og uttak. Gevinst/tap vil inngå i selskapets inntekt og fordeles mellom deltakerne, og behandles hos deltakerne etter vanlige regler, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden». Dette gjelder selv om overdragelsen foretas i oppløsningsåret og selv om overdragelsen er til en deltaker. I tillegg kan det eventuelt være grunnlag for utdelingsbeskatning, jf. sktl. § 10-42, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – utdeling».

Dersom samtlige andeler overtas av én deltaker, foreligger det ikke lenger et selskap. For at en overføring av andel mellom eksisterende deltakere skal behandles etter reglene om oppløsning, forutsettes det at samtlige deltakere, unntatt den som skal sitte igjen, overfører sine andeler til denne. Overføring til én deltaker som blir eeneier, anses å bygge på en beslutning om oppløsning av selskapet, se SKD 2. april 1993 i Utv. 1993/506. Har derimot et selskap for eksempel tre deltakere og bare én av deltakerne trer ut av selskapet, skal overdragelsen for denne behandles etter de ordinære reglene om realisasjon av andel, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel». Ved en senere oppløsning vil det da bare være de to siste deltakerne som skal behandles etter reglene om oppløsning.

Om eksempler på gevinst-/tapsberegningen, se [pkt. 5.9](#).

S-7-3 Når anses et selskap mv. for oppløst

S-7-3.1 Formelt gjennomført oppløsning

Et selskap med deltakerfastsetting registrert i Foretaksregisteret anses skattemessig oppløst når det er gjennomført en formell oppløsning og avvikling etter reglene i selskapsloven, jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav a. Etter reglene i selskapsloven vil oppløsning normalt foregå ved beslutning i selskapsmøte jf. selskapsloven § 2-37 til § 2-42. Selskapet anses skattemessig oppløst det inntektsåret avviklingen er gjennomført.

S-7-3.2 Opphør av virksomhet

S-7-3.2.1 Selskaper registrert i Foretaksregisteret

Selskap med deltakerfastsetting registrert i Foretaksregisteret, og som ikke har gjennomført en formell oppløsning og avvikling etter reglene i selskapsloven, anses skattemessig oppløst når følgende to vilkår er oppfylt:

- Virksomheten har opphørt.
- Selskapet har ikke levert selskapsmelding eller annen oppgave som nevnt i sktfvl. § 8-9 i de to foregående inntektsår, jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav b.

Det samme gjelder dersom selskapet har levert oppgaver som er så mangelfulle at det må gjennomføres skjønnsfastsetting etter sktfvl. § 12-2. Oppløsning kan skje selv om selskapet har skatteposisjoner som ikke er inntekts-/fradragsført.

Oppløsning kan skje når vilkårene er oppfylt. Manglende levering av meldinger og oppgaver i 2021 og 2022 vil kunne medføre oppløsning av selskapet i 2023, se nærmere Prop. 1 LS (2014–2015) pkt. 4.10.6.

S-7-3.2.2 Selskaper som ikke er registrert i Foretaksregisteret

Selskap med deltakerfastsetting som ikke er registrert i Foretaksregisteret, anses oppløst når virksomheten har opphørt jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav c. Om hva som anses som opphør av virksomhet, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

S-7-3.3 Konkursbehandling

Et selskap med deltakerfastsetting anses skattemessig oppløst når selskapet tas under konkursbehandling. Oppløsning anses å finne sted på det tidspunkt konkursbehandlingen åpnes jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav e. Nærmere om deltakernes gevinst-/tapsoppgjør, se nedenfor.

S-7-3.4 Alle andelene samles på én hånd

S-7-3.4.1 Generelt

Et selskap med deltakerfastsetting anses skattemessig oppløst når andeler skifter eier på en slik måte at det etterpå bare er igjen én eier til det tidligere selskapets eiendeler/virksomhet jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d første punktum. Det gjelder likevel ikke dersom den gjenværende eier overdrar deler av selskapet til en annen innen åtte måneder etter eierskiftet jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d annet punktum.

S-7-3.4.2 Eierskifte, uttreden mv.

Andelene kan samles på én hånd ved at alle deltakerne overdrar sine andeler til en tredjeperson, som kan være en fysisk eller en juridisk person.

Det kan også skje ved at alle deltakerne, med unntak av en, trer ut av selskapet jf. selskapsloven §§ 2-32 flg. Uttreden kan enten skje ved at andelene overdras til én deltaker eller ved at andelene innløses.

Oppløsning anses å ha funnet sted på det tidspunktet det blir sittende igjen bare en eier i «selskapet».

S-7-3.4.3 Utelukking

Andelene kan samles på én hånd som følge av at en deltaker utelukkes fra selskapet, jf. selskapsloven § 2-36. Er det uenighet om vilkårene for å utelukke en deltaker er oppfylt og saken bringes inn for rettsapparatet, skal åttmånedersfristen i FSFIN § 10-44-2 bokstav d annet punktum ikke begynne å løpe før rettskraftig avgjørelse foreligger.

S-7-3.4.4 Deltakerne fusjonerer

Et selskap anses oppløst dersom alle andelene i selskapet er eid av flere aksjeselskaper, men alle andelene samles på én hånd som følge av at aksjeselskapene fusjonerer til ett selskap. Se FIN 5. mars 1996 i Utv. 1996/399. Oppløsningen anses gjennomført ved ikrafttredelsen av fusjonen jf. asl. § 13-16/asal. § 13-17. Selskapet skal likevel ikke anses som oppløst dersom gjenværende eier overdrar deler av selskapet til en annen innen åtte måneder etter eierskiftet jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d annet punktum.

S-7-3.4.5 Deltakerne inngår ekteskap

Driver to deltakere sammen et selskap som er registrert i Foretaksregisteret, og vilkårene i FSFIN § 10-48-1 første ledd er oppfylt, vil inngåelse av ekteskap ikke få noen innvirkning for deltakerfastsettingen.

Dersom to deltakere som i fellesskap driver et selskap med deltakerfastsetting som ikke er registrert i Foretaksregisteret, inngår ekteskap, skal selskapet skattlegges som enkeltpersonforetak fra og med det år atskilt skattlegging av ektefellene opphører jf. FSFIN § 10-48-1 femte ledd. Dette vil være året etter at ekteskapet er inngått, jf. sktl. § 2-12 bokstav a.

Selskapet skal likevel ikke anses oppløst dersom vilkårene for å behandle ektefellene som selvstendige deltakere oppfylles innen åtte måneder etter ekteskapsinngåelsen jf. FSFIN § 10-48-1 femte ledd siste punktum. Om vilkårene for at ektefeller skal kunne behandles som selvstendige deltakere, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting», pkt. 1.4.

Hvis deltakerne driver et indre selskap sammen, innebærer ekteskapsinngåelsen at det ikke lenger foreligger noe selskap, siden ektefeller i et indre selskap ikke vil kunne oppfylle de generelle vilkårene for å anses som selvstendige selskapsdeltakere, jf. FSFIN § 10-48-1 tredje ledd første punktum. Ektefeller som er deltakere i indre selskaper uten andre deltakere, behandles under ett. Ektefeller behandles under ett også når det er andre deltakere enn ektefellene, og ektefellene har levert felles deltakermeldinger jf. FSFIN § 10-48-1 tredje ledd annet og tredje punktum.

S-7-3.4.6 *Overdragelse av andeler mellom ektefeller*

Ektefeller skal på nærmere bestemte vilkår anses som selvstendige deltakere i et selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.4.

Når ektefellene er eneste deltakere i selskapet, vil overdragelse av hele andelen til den andre ektefellen innebære overgang til skattlegging som enkeltpersonforetak. Selskapet vil da anses som oppløst. Selskapet skal uansett ikke anses oppløst hvis gjenværende deltaker overdrar en andel av selskapet til en annen innen åtte måneder etter eierskiftet, jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d annet punktum.

Når det også er andre deltakere i selskapet enn ektefellene, vil overdragelse av hele eierandelen fra en ektefelle til den andre ektefellen ikke ha betydning for skattleggingsmåten og klassifiseringen av selskapet. Om realisasjonsbeskatning ved overdragelse av eierandel i selskap med deltakerfastsetting mellom ektefeller, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)», pkt. 2.3.

S-7-3.4.7 *Overdragelse til mindreårige barn*

Et selskap med to deltakere anses oppløst hvis den ene deltakeren overdrar sin andel til et mindreårig barn, siden et mindreårig barn ikke kan være selskapsdeltaker. Om unntak i arvetilfellene, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.5. Selskapet skal uansett ikke anses oppløst hvis gjenværende deltaker overdrar en andel av selskapet til en annen innen åtte måneder etter eierskiftet, jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d annet punktum. Tilsvarende gjelder hvis den mindreårige innen samme frist overdrar en andel videre.

S-7-3.4.8 *Gaveoverføring*

Det anses som oppløsning av selskapet at de andre deltakerne overfører sine andeler til en av deltakerne ved gaveoverføring, selv om dette isolert sett ikke er en realisasjon. Selskapet skal uansett ikke anses oppløst hvis gjenværende deltaker overdrar en andel av selskapet til en annen innen åtte måneder etter eierskiftet, jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d annet punktum.

S-7-3.4.9 *Arv*

Et selskap med to deltakere anses skattemessig oppløst når den ene dør og den andre arver avdødes andel. Eierskiftet anses å finne sted på tidspunktet for utlodning eller udelt boovertakelse, jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d tredje punktum. Selskapet anses ikke oppløst når avdødes andel er overtatt av dødsbo så lenge denne andelen ikke er overtatt av arvingen ved utlodning fra bo eller ved udelt boovertakelse.

Selskapet skal uansett ikke anses oppløst hvis gjenværende deltaker overdrar en andel av selskapet til en annen innen åtte måneder etter eierskiftet, jf. FSFIN § 10-44-2 bokstav d annet punktum.

S-7-3.5 *Omdanning fra selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap*

Omdanning fra et selskap med deltakerfastsetting til et aksjeselskap, behandles i utgangspunktet som oppløsning av det opprinnelige selskapet og stiftelse av et nytt selskap. Dette gjelder selv om begge selskapene har de samme eierne. Om skattefrihet ved slik omdanning når visse vilkår er oppfylt, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

S-7-3.6 *Deling av selskap*

Et selskap med f.eks. to deltakere anses oppløst om det splittes i to enkeltpersonforetak. Oppsplitting av et selskap med tre deltakere i ett enkeltpersonforetak og ett selskap med deltakerfastsetting, anses likt med at en av deltakerne trer ut av selskapet mens de andre fortsetter.

S-7-4 **Skattlegging av selskapet i oppløsningsåret**

S-7-4.1 *Generelt*

Det må fastlegges et oppgjørstidspunkt for oppløsningen av selskapet av hensyn til tilordning av inntekter/kostnader og gevinst/tap. Inntekter/kostnader og gevinst/tap oppstått før dette tidspunktet er selskapets inntekt/fradrag.

Det samme oppgjørstidspunktet må legges til grunn for beregningen av utgangsverdien («vederlaget») hos deltakerne for realisasjonen av selskapsandelen ved oppløsningen. For deltakeren er dette tidspunktet også avgjørende for om verdier er overført til deltakeren i forbindelse med oppløsningen, slik at de inngår i gevinst-/tapsberegningen ved realisasjonen av andelen eller om det foreligger en utdeling som skal behandles etter sktl. § 10-42. Det samme tidspunktet må legges til grunn for selskapet ved fastsettingen av utgangsverdien ved gevinst-/tapsberegningen for de eiendelene som anses realisert i forbindelse med oppløsningen.

S-7-4.2 Årets inntekt i selskapet

Det skal på vanlig måte fastsettes inntekt i selskapet i oppløsningsåret frem til selskapet anses oppløst, se [pkt. 4.1](#). Ofte vil selskapet realisere sine eiendeler til en tredjeperson eller til deltakeren til full omsetningsverdi før oppløsningen. Salgsvederlag/gevinst/tap i oppløsningsåret skal behandles etter de vanlige reglene. Alle skatteposisjoner skal gjøres opp i oppløsningsåret.

Om eventuell uttaksbeskatning av selskapet ved overdragelse til underpris, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Resultatet av gevinst-/tapsberegningen mv. inngår i selskapets inntekt i oppløsningsåret og fordeles mellom deltakerne på vanlig måte. Dette gjelder også gevinst/tap ved realisasjon eller uttak av eiendeler til deltakerne i forbindelse med at andelene innløses. Denne inntekten skal også fordeles på deltakerne etter de vanlige reglene.

S-7-5 Skattlegging av deltakerne ved oppløsningen

S-7-5.1 Generelt

Oppløsning av selskapet behandles som en realisasjon av andelene fra deltakerne til selskapet. Om beregning av gevinst/tap ved realisasjonen, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)», [pkt. 3](#). Ved beregning av gevinst/tap ved oppløsningen vil verdien av selskapets formuesobjekter som overføres til deltakerne inngå i deres vederlag for andelen. Formuesobjektene verdsettes til omsetningsverdi.

S-7-5.2 Skjermingsfradrag

Det skal ikke beregnes skjermingsfradrag for oppløsningsåret.

S-7-5.3 Inngangsverdi for andelene

Inngangsverdien for andelen, jf. sktl. § 10-44 tredje ledd, fastsettes på samme måte som skjermingsgrunnlaget fastsettes. Det skal ikke beregnes skjermingsfradrag for oppløsningsåret, og det skal dermed ikke beregnes noe gjennomsnittlig innskudd dette året. Netto endringer i skjermingsgrunnlaget frem til oppløsningstidspunktet får likevel virkning for inngangsverdien. Såkalte «uegentlige» innskudd/tilbakebetalinger som oppstår i oppløsningsåret, skal tas med som korreksjonsposter til inngangsverdien, jf. sktl. § 10-42 syvende ledd. Ubenyttet skjerming etter sktl. § 10-42 niende ledd påvirker ikke inngangsverdien, men kan føres til fradrag i en eventuell gevinst ved oppløsningen.

S-7-5.4 Deltakernes individuelle gevinst- og tapskonto

Deltakernes individuelle gevinst- og tapskonto påvirkes ikke av selskapets oppløsning. Deltakerne må fortsatt inntektsføre og fradragføre fra konto etter de vanlige reglene, jf. sktl. § 14-45.

S-7-5.5 Konkurs

Slås et selskap med deltakerfastsetting konkurs, anses dette som en oppløsning av selskapet. Det må foretas et gevinst-/tapsoppgjør for deltakerne. Gevinst-/tapsberegningen foretas på vanlig måte, se ovenfor og emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)», [pkt. 3](#).

Som utgangsverdi («vederlag» for andelen) ved gevinst-/tapsberegningen benyttes den reelle nettoverdien for andelen på konkursåpningstidspunktet, dvs. forholdsmessig andel av omsetningsverdien for selskapets formuesobjekter minus selskapets gjeld. Utgangsverdien vil normalt være negativ. Fordi omsetningsverdien for selskapets formuesobjekter sjelden vil

være klarlagt ved konkursåpningen, bør gevinst-/tapsberegningen vanligvis utstå inntil disse verdiene er klarlagt, f.eks. ved boets realisasjon av formuesobjektene. Fordi verdistigning fra konkursåpning til boets realisasjon av formuesobjektene er skattefrie, jf. sktl. § 2-33 første ledd, skal verdistigning i denne perioden ikke påvirke utgangsverdien. Det samme gjelder for verdinedgang.

Inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget ved oppløsning ved konkurs fastsettes på samme måte som ved annen oppløsning, se [pkt. 5.2](#) og [pkt. 5.3](#).

S-7-5.6 **Deltakers dekning av selskapets gjeld**

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. innenfor rammen av det vedkommende er forpliktet til etter selskapsavtalens bestemmelser om den interne fordelingen mellom deltakerne, skal dette anses som et innskudd i selskapet. Dette gjelder også ved dekning av gjeld etter konkursbehandling.

Må en deltaker dekke selskapets gjeld mv. utover det vedkommende er forpliktet til etter den interne fordelingen i selskapsavtalen, har han krav på å få det overskytende tilbake fra de øvrige deltakerne (regressansvar). Den betalende deltakerens krav på de øvrige deltakerne er en fordring. Får skattyter ikke tilbake det overskytende fra de øvrige deltakerne pga. manglende betalingsevne, er tapet fradragsberettiget hvis selskapet drev virksomhet. Tapet inngår ikke i beregning av gevinst/tap på andelen, men kommer til fradrag på det tidspunktet det er endelig konstatert, se emnet «[Fordringer](#)», [pkt. 8.1](#).

Om eventuelt bortfall av adgangen til underskuddsfremføring for de øvrige deltakerne ved ettergivelse av slik gjeld, se emnet «[Underskudd](#)», [pkt. 5.9.2](#).

S-7-5.7 **Tilbakeføring av underskudd**

Om tilbakeføring av underskudd hos deltakerne hvis virksomheten opphører i forbindelse med oppløsningen, se emnet «[Underskudd](#)», [pkt. 6](#).

S-7-5.8 **Inngangsverdi mv. på overtatte formuesobjekter**

Deltakerens inngangsverdi for de formuesobjektene vedkommende overtar som oppgjør ved oppløsningen, blir den verdien som er brukt på objektet ved fastsettingen av andelens utgangsverdi (vederlaget for andelen), jf. FIN 15. januar 1993 i Utv. 1993/489.

Deltakernes ervervstidspunkt for overtatt bolig eller jord- og skogbrukseiendom, er det tidspunktet deltakeren overtok eiendommen fra selskapet.

S-7-5.9 **Eksempel**

Balanse per 1. januar i oppløsningsåret

Driftsmidler	510 000	Egenkapital Guri	120 000
Kontanter	150 000	Egenkapital Erik	120 000
		Egenkapital Fred	120 000
		Gjeld	300 000
<hr/>		<hr/>	
Sum eiendeler	660 000	Sum egenkapital og gjeld	660 000

Alle tall i eksemplet er skattemessige verdier.

Guri, Fred og Erik er deltakere med 1/3 hver. Selskapets resultat for tidligere år er kr 0. Egenkapitalen per 1. januar er derfor innbetalte beløp fra deltakerne.

Resultatet av driften i oppløsningsåret viser et overskudd på kr 90 000. Av dette har Fred krav på særskilt arbeidsgodtgjørelse med kr 60 000. Godtgjørelsen blir ikke utbetalt, men overført til hans kapitalkonto og først utbetalt i forbindelse med oppløsningen av selskapet per 1. september.

Som ledd i oppløsningen blir driftsmidlene solgt til Erik for kr 450 000, som tilsvarer virkelig verdi. Dette gir et tap på kr 60 000 (450 000 minus 510 000). Skattemessig resultat etter fradrag for tapet på driftsmidlene og etter at arbeidsgodtgjørelsen er fratrukket, gir et under-

skudd på kr 30 000 (driftsoverskuddet på kr 90 000 fradratt tapet på kr 60 000 og arbeidsgodtgjørelsen på kr 60 000).

Driftsmidlene anses realisert med skattemessig virkning før den skattemessige oppløsningen av selskapet. I balansen på oppløsningstidspunktet må derfor driftsmidlene settes til kr 0. Kontantene økes med overskudd av driften kr 90 000 og virkelig verdi av driftsmidlene kr 450 000, dvs. til kr 690 000. Underskudd til fordeling på deltakerne er kr 30 000, hvilket reduserer egenkapitalen for hver av deltakerne med kr 10 000. I tillegg er Freds egenkapital øket med ikke utbetalt arbeidsgodtgjørelse på kr 60 000.

Balanse på oppløsningstidspunktet den 1. september

Driftsmidler	0	Egenkapital Guri	110 000
Konter	690 000	Egenkapital Erik	110 000
		Egenkapital Fred	170 000
		Gjeld	300 000
Sum eiendeler	690 000	Sum egenkapital og gjeld	690 000

Inngangsverdien skal korrigeres for endring i skjermingsgrunnlaget i eierperioden, jf. sktl. § 10-44 tredje ledd. (Det gis imidlertid ikke skjermingsfradrag for oppløsningsåret.) Endringene i skjermingsgrunnlaget vil her være skattefordelen av årets underskudd (kr 10 000 x 22 % på hver), og ikke utbetalt arbeidsgodtgjørelse (kr 60 000 på Fred).

Gevinstberegning Erik og Guri

Utgangsverdi (andel egenkapital ved oppløsningen)		110 000
- Inngangsverdi 1. januar	120 000	
- Reduksjon for skattefordel av underskudd (10 000 x 22 %)	2 200	117 800
= Tap		7 800

Sammendrag av de skattemessige konsekvenser for Erik og Guri

Frdrag for andel underskudd, jf. sktl. § 10-41	10 000	
- Tap ved realisasjon, jf. sktl. § 10-44	7 800	
= Netto frdrag i alminnelig inntekt	17 800	

Gevinstberegning Fred

Utgangsverdi (andel egenkapital ved oppløsningen)		170 000
- Inngangsverdi 1. januar	120 000	
- Reduksjon for skattefordel av underskudd (10 000 x 22 %)	2 200	
+ Innskudd (særskilt godtgjørelse)	60 000	177 800
= Tap		7 800

Sammendrag av de skattemessige konsekvenser for Fred

Beskatning av arbeidsgodtgjørelse	60 000	
- Frdrag for andel underskudd (etter frdrag for arbeidsgodtgjørelse)	10 000	
- Tap ved realisasjon, jf. sktl. § 10-44	7 800	
= Netto til beskatning som alminnelig inntekt	42 200	

I tillegg får Fred beskatning av arbeidsgodtgjørelsen som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav f.

Tapet blir ved skatteberegningen oppjustert (multiplisert) med 1,72.

S-8 Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel

– Sktl. § 10-44

– FSFIN § 10-44-1 og § 10-48-1

S-8-1 Innledning

I dette emnet behandles bare skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting. Om hvilke typer selskaper dette gjelder, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)». I dette emnet forutsettes at selskapet eksisterer før og etter realisasjonen.

Om skattemessige forhold ved oppløsning av et selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)».

Om skattemessige forhold ved etablering av selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering](#)».

Om omdanning av selskap med deltakerfastsetting fra en selskapstype til en annen, herunder til aksjeselskap, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

Om fusjon og fisjon av selskap med deltakerfastsetting, se emnene «[Fisjon – innenlands](#)» og «[Fusjon – innenlands](#)».

Om uttaksbeskatning av andel i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

S-8-2 Skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel

S-8-2.1 Generelt

Gevinst ved realisasjon av andel i et selskap med deltakerfastsetting er som utgangspunkt skattepliktig som alminnelig inntekt for den som realiserer andelen. Tilsvarende er tap fradragsberettiget i alminnelig inntekt. Se sktl. § 10-44 første ledd.

For visse selskaper som er egne skattesubjekter, er det omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon eller uttak av andel i selskap med deltakerfastsetting (fritaksmetoden), jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav b, se emnet «[Fritaksmetoden](#)». For selskaper med deltakerfastsetting gjelder tilsvarende regler, jf. sktl. § 10-41 annet ledd, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», pkt. 3.3.1.

Gevinst og tap ved realisasjon av andel beregnes som utgangspunkt på grunnlag av salgssummen for andelen fratrukket selgerens inngangsverdi, jf. sktl. § 10-44 annet og tredje ledd. For personlige deltakere skal gevinsten reduseres med ubenyttet skjerming, se pkt. 3.8. For andeler ervervet før 1. januar 2006 er inngangsverdien fastsatt i samsvar med overgangsreglene, se FSFIN § 10-49-1 og Lignings-ABC 2006 «Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling» pkt. 3.3.

For personlig deltaker skal gevinst og tap etter fradrag for ubenyttet skjerming ved skatteberegningen oppjusteres (multipliseres) med 1,72. Tilsvarende gjelder for personlig deltakers konkursbo eller dødsbo, jf. sktl. § 10-44 første ledd annet og tredje punktum.

For andeler ervervet ved arv eller gave 1. januar 2006 eller senere, skal arververen videreføre arvelaterens eller giverens inngangsverdi, se pkt. 3.4.

S-8-2.2 Realisasjon

Om hva som er realisasjon, herunder spørsmålet om det foreligger et vederlag som ikke er symbolsk og betydningen av overtakelse av andel av selskapets gjeld, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)». Se også nedenfor.

Salg av andel mot vederlag som ikke er symbolsk (gavesalg), anses som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav a. Det samme gjelder ved innløsning av enkeltandeler.

Fullstendig oppløsning av et selskap med deltakerfastsetting, herunder ved at en person eller selskap blir eier av alle andelene, behandles som realisasjon av andelene. I disse tilfellene kreves ikke vederlag. Om når et selskap anses oppløst, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)», pkt. 3.

Etter deltakermodellen anses endring av eierandel ved opptak av deltakere mot innskudd eller ved forhøyelse av selskapskapitalen ikke som realisasjon, se Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) pkt. 1.10.3.

Realisasjon av alle andelene i selskapet må avgrenses mot realisasjon av selskapets eiendeler. Selges alle andelene med direkte oppgjør til deltakerne, anses dette som realisasjon av andelene i selskapet. Selges derimot alle eller en del av selskapets eiendeler med oppgjør til selskapet, behandles dette som selskapets realisasjon av eiendeler. Salgsvederlaget for eiendelene tilordnes selskapet og behandles etter de vanlige reglene om realisasjon av eiendeler.

S-8-2.3 *Nærmere om realisasjon hvor ektefeller er deltakere*

Overdragelse mellom ektefeller anses som hovedregel ikke som realisasjon jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav d. Etter sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav e anses heller ikke skifte av felleseie mellom ektefeller som realisasjon. Nærmere om realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

Ektefeller skal på nærmere bestemte vilkår anses som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-48 og FSFIN § 10-48-1. Om disse vilkårene, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.4.

Når den ene ektefellen overdrar hele sin eierandel i selskap med deltakerfastsetting til den andre ektefellen, og det ikke er andre deltakere i selskapet, anses dette som utgangspunkt som en oppløsning av selskapet og det skal gjennomføres realisasjonsbeskatning etter sktl. § 10-44. Hvor overdragelsen innebærer en oppløsning av selskapet, vil sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav d ikke avskjære realisasjonsbeskatning.

Ved endring av eierandelene ektefellene imellom, eksempelvis ved at fordelingen av eierandeler endres fra 50 prosent hver til henholdsvis 20 og 80 prosent, gjelder sktl. § 9-2 tredje ledd på vanlig måte, slik at dette ikke anses som en realisasjon. Ved skifte av felleseie mellom ektefeller som er deltakere i selskap med deltakerfastsetting, hvor det ikke er andre deltakere enn ektefellene, og den ene ektefellen overtar den andre ektefellens andel som ledd i et skifte, vil overdragelsen innebære en overgang fra selskap med deltakerfastsetting til enkeltpersonforetak. En slik transaksjon vil som utgangspunkt innebære en skattemessig oppløsning av selskapet og anses som realisasjon etter sktl. § 10-44. I denne situasjonen vil ikke sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav e avskjære realisasjonsbeskatning.

Når det i tilfellene som nevnt ovenfor er andre deltakere enn ektefellene i selskapet, gjelder sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav d og e på vanlig måte, slik at overdragelsen fra den ene ektefellen til den andre ikke anses som realisasjon.

Hvor andelene samles på den ene ektefellens hånd, anses selskapet likevel ikke for oppløst hvis den gjenværende deltakeren overdrar en andel av selskapet til en annen innen åtte måneder etter eierskiftet, se FSFIN § 10-44-2 og «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)», pkt. 3.4.

S-8-2.4 *Spesielt om gavesalg*

Det foreligger gavesalg når en andel overdras mot et vederlag som er større enn symbolsk, men som er mindre enn omsetningsverdien for andelen. Gavesalg anses som realisasjon, men med tapsbegrensning for gaveelementet, se nedenfor. Fører den ordinære beregningen til at det foreligger en gevinst i forhold til det vederlaget som faktisk er ytet, er gevinsten skattepliktig på vanlig måte. Dette gjelder også om overdragelsen er betegnet som arveforskudd. Overdragelse mot symbolsk vederlag behandles derimot ikke som gavesalg, men som gave. Nærmere om hva som anses som symbolsk vederlag, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», pkt. 3.8.2.

Om eventuell uttaksbeskatning av andel ved overføring til underpris (gave eller gavesalg), se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Tap er bare fradragsberettiget dersom det er reelt. Ved gavesalg vil det bare foreligge et reelt tap hvis inngangsverdien for andelen er høyere enn den reelle omsetningsverdien. Deltakeren får ikke fradrag for det tapet som skyldes gaveelementet.

Om fastsetting av inngangsverdi for mottaker ved gavesalg, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 5.5.

S-8-2.5 *Spesielt om gave*

Overdras andelen som gave, enten vederlagsfritt eller mot symbolsk vederlag, er overdragelsen ikke realisasjon, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd. Fører gaven til at gavemottakeren blir eneeier av det tidligere selskapets eiendeler/virksomhet, anses det i utgangspunktet som en oppløsning som skal behandles som realisasjon etter sktl. § 10-44 første ledd, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning», pkt. 3.4. Eventuelt reelt tap vil være fradragsberettiget for giver så lenge andelen er eid i virksomhet, f.eks. fordi selskapet driver virksomhet, se emnet «Tap», pkt. 2.4.

Om fastsetting av inngangsverdi for mottakeren ved gave, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

S-8-2.6 *Spesielt om jordbruk og skogbruk*

Om skattefritak i visse tilfeller for gevinst ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting som er eier av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon».

S-8-2.7 *Norsk selskap med deltakerfastsetting med deltakere bosatt/hjemmehørende i utlandet*

Om skatteplikt til Norge for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av andel tilhørende utenlandsk deltaker i selskap med deltakerfastsetting som driver virksomhet i Norge, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.1.2.

S-8-2.8 *Selskap med deltakerfastsetting i utlandet med norske deltakere*

Reglene om gevinst/tap ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting, gjelder i utgangspunktet også for norske deltakere i utenlandsk selskap. Om unntak, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 8.1.1.

S-8-3 **Gevinst- og tapsberegning**

S-8-3.1 *Generelt*

Gevinst/tap ved realisasjon av andel skal beregnes for selskapsandelen som sådan og settes til differansen mellom utgangsverdien (vederlaget) for andelen og inngangsverdien for andelen. En gevinst kan reduseres med ubenyttet skjerming fra samme selskap. Det samme gjelder ubenyttet skjerming fra visse likeartede selskaper, jf. FSFIN § 10-42-3, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – utdeling», pkt. 10.2. Ubenyttet skjerming kan imidlertid ikke etablere eller øke et fradragsberettiget tap.

For personlig deltaker skal gevinst etter fradrag for ubenyttet skjerming og tap ved skatteberegningen oppjusteres (multipliseres) med 1,72. Tilsvarende gjelder for personlig deltakers konkursbo eller dødsbo, jf. sktl. § 10-44 første ledd annet og tredje punktum.

Andelens inngangsverdi skal som utgangspunkt beregnes som følger, jf. sktl. § 10-44 tredje ledd:

	Netto kostpris for selskapsandelen
+	Anskaffelseskostnader
+	Netto innskudd i selskapet på realisasjonstidspunktet
+/-	Endringer i skjermingsgrunnlaget i eierperioden etter sktl. § 10-42 syvende ledd
=	Inngangsverdi

Oppstillingen gjelder hvor andelen er ervervet 1. januar 2006 eller senere. Er andelen ervervet i 2005 eller tidligere, er det fastsatt en inngangsverdi per 1. januar 2006 etter overgangsreglene, se FSFIN § 10-48-1. Om fastsettingen av inngangsverdien per dette tidspunktet, se Lignings-ABC 2006 «Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling» punkt 3.3.

Utgangsverdien utgjør vederlaget ved realisasjonen, fratrukket realisasjonskostnader.

S-8-3.2 *Netto kostpris ved erverv av andel*

Inngangsverdien for andeler beregnes med utgangspunkt i deltakerens netto kostpris ved ervervet av andelen. Denne vil være den samme som benyttes ved fastsetting av skjermingsgrunnlaget, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 3.4.

Med netto kostpris for selskapsandelen menes kjøperens vederlag til selger ved ervervet. Dersom selskapet har gjeld, vil betydningen av gjelden være innkalkulert i prisen som kjøperen betaler for selskapsandelen. Så lenge gjelden påhviler selskapet anses dette ikke som deltakerens gjeld, selv om kreditorene kan gå på deltakeren gjennom deltakeransvaret, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.1. Det skal dermed ikke korrigeres ytterligere for andel av selskapets gjeld ved fastsettingen av netto kostpris.

Hvis andelen er ervervet ved stiftelse av selskapet, skal eventuelle innskudd i selskapet som foretas i forbindelse med stiftelsen, behandles som innskudd, se nedenfor.

Realiseres en del av andelen, beregnes kostpris for denne delen forholdsmessig av den totale kostprisen på andelen. For andeler i selskap med deltakerfastsetting gjelder ikke FIFU-prinsippet, sml. sktl. § 10-36. Er andelen ervervet i flere omganger, regnes kostprisen på den realiserede andelen forholdsmessig av den totale kostprisen på andelen.

Eksempel

A eier 10 % i selskap X. Av dette er en 5 %-andel ervervet i år 1 til en kostpris kr 10 000, mens den andre 5 %-andelen er ervervet i år 2 med kostpris kr 15 000.

I år 3 selger A halvparten av sin andel (dvs. 5 % andel i X).

Kostpris på 5 %-andelen som realiseres, utgjør således 50 % av total kostpris, dvs. kr 12 500 (5/10 x (10 000 + 15 000)).

S-8-3.3 *Anskaffelseskostnader*

Kostnader som deltakeren har hatt ved anskaffelse av andelen øker inngangsverdien. Dette kan for eksempel være kostnader til megler som gebyrer, provisjoner mv. De samme kostnadene inngår ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 3.5.

S-8-3.4 *Netto kostpris for andel ervervet ved arv, gave eller gavesalg*

Deltaker som har ervervet andel ved arv, gave eller gavesalg, skal tre inn i arvelaters/givers inngangsverdi, jf. sktl. § 10-46 jf. § 10-33. Det samme gjelder for dødsbo. For andel ervervet ved gave før 1. januar 2014 eller ved arv etter dødsfall før 1. januar 2014 gjelder dette i den grad inngangsverdien beregnet på denne måten er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. tidligere sktl. § 9-7 og lov 13. des. 2013 nr. 117 VIII avsnitt 5.

Om disse reglene, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», og FIN 22. mars 2006 i Utv. 2006/752.

S-8-3.5 *Netto innskudd*

Netto innskudd som deltakeren har foretatt i selskapet fra og med 1. januar 2006, medregnes som en del av andelens inngangsverdi. Med netto innskudd menes i denne sammenheng de innskudd som faktisk er innbetalt i perioden, fratrukket tilbakebetaling av innbetalt kapital, som skal redusere skjermingsgrunnlaget. Om grensen mellom utdeling og tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 8.

Netto innskudd skal tas med i inngangsverdien uavhengig av om andelen er ervervet før eller etter 1. januar 2006 og uavhengig av om innskuddet skjer i forbindelse med stiftelsen av selskapet eller senere.

Om hva som anses som innskudd og tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 3.7. Det er innskudd og tilbakebetalinger som foretas frem til realisasjonstidspunktet som skal tas med i inngangsverdien.

S-8-3.6 *Endringer i skjermingsgrunnlaget i eierperioden*

Ifølge sktl. § 10-44 tredje ledd skal inngangsverdien korrigeres med endringer i skjermingsgrunnlaget i eierperioden. Såkalte «uegentlige innskudd» og skattefordel av underskudd (uegentlig tilbakebetaling), får ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget først virkning året etter inntektsåret. Dette gjelder hvor deltakeren dekker overskuddsskatt med egne midler, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 3.7.3, og hvor selskapet har underskudd, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 3.7.4. Ved fastsettingen av inngangsverdien skal imidlertid slike endringer i skjermingsgrunnlaget regnes for hele eierperioden, også for realisasjonsåret frem til realisasjonstidspunktet.

Overskudd eller underskudd i realisasjonsåret skal fordeles forholdsmessig mellom kjøper og selger etter antall måneder av året hver av dem har vært eier. Overdragelsesmåneden henføres til kjøper. Se sktl. § 10-41 tredje ledd. Beregnet skattefordel av underskudd i realisasjonsåret (uegentlig tilbakebetaling), jf. sktl. § 10-42 syvende ledd, skal redusere selgerens inngangsverdi. Motsatt skal inngangsverdien øke hvis selgerens uttak er mindre enn skatt på hans andel av alminnelig inntekt (uegentlig innskudd).

S-8-3.7 *Utgangsverdi (vederlaget)*

Utgangsverdien utgjør netto vederlag ved realisasjonen, fratrukket realisasjonskostnader, se sktl. § 10-44 annet ledd. Vederlaget er de verdiene som selgeren får for andelen direkte fra kjøperen. Ved gevinstberegningen tas det ikke hensyn til gjeldsansvar som overtas gjennom selskapsandelen.

S-8-3.8 *Ubenyttet skjerming*

S-8-3.8.1 *Generelt*

Ubenyttet skjerming fra tidligere år fra samme selskap kan føres til fradrag i en eventuell gevinst ved realisasjon. Ubenyttet skjerming kan derimot ikke benyttes til å etablere eller øke et eventuelt tap. Ubenyttet skjerming som står igjen etter at hele andelen er realisert, faller bort.

Realiseres en del av andelen, kan all ubenyttet skjerming for andelen føres til fradrag i gevinst. For andeler i selskap med deltakerfastsetting gjelder ikke FIFU-prinsippet, sml. sktl. § 10-36. Se Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) pkt. 1.8.3.3 s. 39 andre spalte.

Eventuell resterende ubenyttet skjerming etter at en del av andelen er realisert, kan fullt ut føres til fradrag i senere utdeling på gjenværende andel, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 10.1 og i eventuell gevinst ved realisasjon av gjenværende andel, jf. sktl. § 10-44 annet ledd.

S-8-3.8.2 *Ubenyttet skjerming fra et annet selskap med deltakerfastsetting*

Gevinst ved realisasjon kan reduseres med ubenyttet skjerming fra visse likeartede selskaper med deltakerfastsetting, se FSFIN § 10-42-3. Om vilkårene for dette, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 10.

S-8-3.8.3 *Resterende ubenyttet skjerming*

Ubenyttet skjerming som ikke kan utnyttes mot en gevinst, faller som hovedregel bort. Ubenyttet skjerming kan imidlertid i visse tilfeller utnyttes mot utdeling eller gevinst fra et annet selskap med deltakerfastsetting, se FSFIN § 10-42-3. Om vilkårene for dette, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», pkt. 10.

S-8-3.9 *Eksempel på gevinst- og tapsberegning*

Et selskap med deltakerfastsetting har to deltakere, Arne og Berit, som eier 50 % hver. Arne kjøpte sin andel i år 1 for kr 300 000. Skjermingsrenten i år 1 var på 1,5 %, og skjermingsfradraget for år 1 var kr 4 500. Skjermingsgrunnlaget per 1. januar år 2 var således kr 304 500. I år 2 foretar selskapet en utdeling på kr 10 000 til hver av deltakerne. Utbetalingen anses

ikke som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Arne selger sin andel til Carl i november år 2 for kr 500 000. Selskapet har et overskudd i år 2 på kr 240 000. Av dette skal Arne i samsvar med sktl. § 10-41 tredje ledd tilordnes 5/12 (50 % av 10/12), dvs. kr 100 000.

For år 2 får Arne en overskuddsskatt på kr 28 000. Siden han dette året bare har fått utdelt kr 10 000 fra selskapet, vil kr 18 000 kunne tillegges inngangsværdien. Gevinstberegningen for Arne blir da som følger:

Salgssum	500 000
- Netto kostpris for selskapsandelen	300 000
- Økning av inngangsværdien som følge av at uttaket i år 2 er mindre enn inntekts- skatten (uegentlig innskudd)	-18 000
- Ubenyttet skjerming	- 4 500
<hr/>	
Gevinst før oppjustering etter sktl. § 10-44 første ledd	177 500
Gevinst blir ved skatteberegningen multiplisert med 1,72, jf. sktl. § 10-44 første ledd.	

S-8-4 Tidfesting

Gevinst ved realisasjon av andel skattlegges og tap kommer til fradrag i det året eiendomsretten overføres, uavhengig av tidspunktet for betaling. Gevinsten eller tapet kan ikke føres på gevinst- og tapskonto.

S-8-5 Skattested

Gevinst/tap ved realisasjon av selskapsandel beskattes fullt ut i deltakerens bostedskommune. Dette gjelder selv om selskapet eier fast eiendom eller driver virksomhet som skattlegges etter reglene om stedbunden beskatning, eller om andelen er eid som ledd i en stedbunden virksomhet hos deltakeren, jf. sktl. § 3-3 niende ledd.

S-8-6 Virkning av realisasjon for selskapet

Realisasjon av andel har ingen virkning for selskapets inngangsværdier, skatteposisjoner mv.

S-8-7 Virkning av realisasjon for deltaker, tilbakeføring av underskudd

Om eventuell tilbakeføring av underskudd ved realisasjon av hele andelen i selskap som driver virksomhet, se emnet «Underskudd».

S-8-8 Overgangsregler ved overgangen til skattlegging etter nettometoden per 1. januar 1992

Deltakere som eide andelen ved overgangen til skattlegging etter nettometoden per 1. januar 1992 eller som har ervervet andelen fra slik deltaker, kan ha rett til oppregulering av inngangsværdien på aksjer og fast eiendom ved selskapets realisasjon av slike formuesobjekter, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden», pkt. 8.2. Slike skatteposisjoner påvirker ikke gevinst-/tapsberegningen ved realisasjon av selskapsandelen, men skatteposisjonene følger andelen til neste eier, jf. FSFIN § 10-44-1.

S-9 Selskap med deltakerfastsetting – utdeling

- Selskapsloven § 2-25, § 2-26
- Sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a annet punktum, § 10-42, § 10-49
- FSFIN § 10-42-1, § 10-12-1, §§ 10-42-2 til 10-42-4, § 10-49-1

S-9-1 Generelt

Deltaker i selskap med deltakerfastsetting skal skattlegges for sin andel av overskudd/underskudd i selskapet, jf. sktl. § 10-41, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)». Foretas det en utdeling (vederlagsfri overføring) til en personlig deltaker i et slikt selskap, skal det dessuten beregnes et tillegg i alminnelig inntekt hos deltakeren, jf. sktl. § 10-42. Det skal ikke beregnes noe slikt tillegg hos deltaker som er selskap.

I dette emnet behandles reglene om tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 ved utdeling til personlig deltaker. Overføringer til deltakerne som ikke har karakter av vederlagsfrie overføringer, følger andre regler. Om den nærmere avgrensningen, se [pkt. 7](#). Ved utdeling til deltaker som omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 første ledd, skal mottaker foreta sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a annet punktum. Dette gjelder også ved utdeling til annet selskap med deltakerfastsetting hvor fritaksmetoden gis tilsvarende anvendelse, se sktl. § 10-41 annet ledd. Nærmere om hvordan grunnlaget for inntektsføringen etter treprosentregelen fastsettes, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 4.2](#).

Tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling beregnes på grunnlag av verdien av utdelingen fratrukket skatt som faller på deltakerens overskuddsandel og en beregnet skjerming, jf. sktl. § 10-42 tredje ledd. Skjerming utgjør skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten, jf. sktl. § 10-42 femte ledd. Skjermingsgrunnlaget fastsettes på grunnlag av andelens kostpris samt senere innskudd i selskapet og tillegg etter sktl. § 10-42 syvende ledd (uegentlig innskudd/tilbakebetaling) tillagt ubenyttet skjerming fra tidligere år jf. sktl. § 10-42 sjette ledd. For andeler ervervet før 1. januar 2006, vil det være fastsatt en inngangsverdi basert på selskaps skattemessige verdier. Om fastsetting av skjermingsgrunnlaget, se [pkt. 3](#). Skjermingsrenten fastsettes årlig av FIN, jf. FSFIN § 10-12-1 og [pkt. 4](#). Om beregning av skjerming, se [pkt. 5](#).

S-9-2 Anvendelsesområde

S-9-2.1 Hvilke selskaper som omfattes

Tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling beregnes ved utdeling fra selskap med deltakerfastsetting. Om hvilke selskaper dette gjelder, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)». Det er ikke avgjørende om selskapet er registrert som selskap i Foretaksregisteret.

Reglene gjelder også utdelinger fra norske selskaper som driver virksomhet i utlandet og fra utenlandske selskaper til deltakere som er skattepliktige i Norge. Om begrensninger i skatteplikten i slike tilfeller, se [pkt. 2.2.2](#) og [pkt. 2.2.3](#).

S-9-2.2 Hvilke deltakere som omfattes

S-9-2.2.1 Personlig deltaker

Reglene om beskatning ved utdeling gjelder for personlig deltaker i et selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 2.1](#). Tilsvarende gjelder for dødsbo, personlig deltakers konkursbo og administrasjonsbo.

S-9-2.2.2 Personlig deltaker i selskap med virksomhet i utlandet

Personlig deltaker skattepliktig som bosatt i Norge er også skattepliktig for utdeling mottatt fra norsk selskap med virksomhet i utlandet og fra utenlandsk selskap med virksomhet i utlandet. Skatteplikten kan være begrenset i skatteavtale. Se nærmere i sktl. § 10-47 og emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», [pkt. 8.4](#).

S-9-2.2.3 Personlig deltaker bosatt i utlandet

Personlig deltaker bosatt i utlandet som eier andel i norsk eller utenlandsk selskap med deltakerfastsetting som driver virksomhet i Norge, vil være skattepliktig til Norge for deltakelsen etter sktl. § 2-3 første ledd. Dette gjelder også i forhold til reglene om beskatning ved utdeling. Skatteplikten kan være begrenset av skatteavtale. Se nærmere i sktl. § 10-47 og emnet «**Utland – virksomhetsinntekter**», pkt. 8.1.2.

S-9-2.2.4 Indirekte eie

Reglene om beskatning ved utdeling gjelder ikke der en person eier andel ved indirekte eie, for eksempel der andelen eies gjennom et aksjeselskap eller et annet selskap med deltakerfastsetting. Utdelingsbeskatning vil først være aktuelt ved utdeling fra det mellomliggende selskapet til den personlige deltakeren. Om beskatning av utbytte fra aksjeselskap mv., se emnet «**Aksjer – utbytte**».

S-9-3 Skjermingsgrunnlaget**S-9-3.1 Generelt**

Skjermingsgrunnlaget skal som utgangspunkt beregnes som følger, jf. sktl. § 10-42 sjettede ledd:

Netto kostpris for selskapsandelen
+ Anskaffelseskostnader
+ Ubenyttet skjerming fra tidligere år (gjelder ikke hvis andelen er ervervet i inntektsåret)
+ Innskudd i selskapet (fastsatt til verdien ved utgangen av året)
= Skjermingsgrunnlag

Med netto kostpris for selskapsandelen menes vederlag til selger som betales ved erverv av andel i annenhåndsmarkedet, uten hensyn til gjeldsansvar som overtas gjennom selskapsandelen. Erverves andelen ved innskudd i selskapet ved stiftelse eller senere kapitalutvidelse, skal dette innskuddet inngå ved fastsettingen av deltakerens innskudd.

Om fastsetting av skjermingsgrunnlag i forbindelse med innføring av nye skatteregler per 1. januar 2006, se FSFIN § 10-49-1 og beskrivelsen i Lignings-ABC for 2006 i emnet «**Deltaerlignet selskap – beskatning ved utdeling**» punkt 3.3.

Hvis deltakeren øker sin eierandel i løpet av inntektsåret, skal skjermingsgrunnlaget økes med kostprisen og eventuelle ervervskostnader for den ervervede andelen. Reduserer deltakeren sin eierandel, reduseres skjermingsgrunnlaget forholdsmessig.

S-9-3.2 Avkortning av skjermingsgrunnlaget i selskapets stiftelsesår

I selskapets stiftelsesår avkortes verdien av skjermingsgrunnlaget forholdsmessig. Skjermingsgrunnlaget avkortes ut fra antall måneder i stiftelsesåret før stiftelsesmåneden, jf. FSFIN § 10-42-2.

S-9-3.3 Negativt skjermingsgrunnlag

Skjermingsgrunnlaget kan bli negativt eller positivt. Negativt skjermingsgrunnlag kan for eksempel oppstå dersom innskudd i selskapet blir negativt som følge av tilbakebetaling av innbetalt kapital. Hvis skjermingsgrunnlaget er negativt, skal årets skjerming settes til null, jf. sktl. § 10-42 tiende ledd. Den negative verdien må fylles opp, for eksempel i form av innskudd, før skjermingsgrunnlaget kan bli positivt.

S-9-3.4 Netto kostpris ved stiftelse av selskap eller kjøp av andel**S-9-3.4.1 Generelt**

Skjermingsgrunnlag for andeler beregnes med utgangspunkt i deltakerens netto kostpris ved ervervet av andelen, jf. sktl. § 10-42 sjettede ledd. Hvis andelen er ervervet ved stiftelse av selskapet skal eventuelle innskudd i selskapet som foretas i forbindelse med stiftelsen, behandles som innskudd, se nedenfor. Ved fastsettingen av netto kostpris skal det være tatt hensyn til at

erhververen ved ervervet av andelen overtar en andel av gjeld som påhviler selskapet. Det skal således ikke korrigeres for andel av selskapets gjeld.

Har deltakeren ervervet andeler i flere omganger i samme selskap skal det fastsettes en felles kostpris for hele andelen.

S-9-3.4.2 Negativ kostpris

Hvis kjøper får betalt for å overta andel med tilknyttet gjeldsansvar, kan deltakerens kostpris bli negativ. Har deltakeren ervervet andre andeler i samme selskap hvor det er betalt vederlag, skal den negative kostprisen i så fall avregnes mot eventuell positiv kostpris. Årets skjerming kan uansett ikke settes lavere enn null, jf. sktl. § 10-42 tiende ledd.

S-9-3.5 Anskaffelseskostnader

Kostnader som deltakeren har ved anskaffelse av andel øker skjermingsgrunnlaget. Dette kan for eksempel være kostnader til megler, gebyrer, provisjoner mv.

S-9-3.6 Netto kostpris for andel ervervet ved arv, gave eller gavesalg

Personlig deltaker som har ervervet andel ved arv, gave eller gavesalg, skal tre inn i arvelaters/givers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag, se sktl. § 10-46, jf. § 10-33. Det samme gjelder for dødsbo. For andel ervervet ved gave før 1. januar 2014 eller ved arv etter dødsfall før 1. januar 2014 gjelder dette i den grad inngangsverdien beregnet på denne måten er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. tidligere sktl. § 9-7 og lov av 13. des. 2013 nr. 117 VIII avsnitt 5. Om disse reglene vises det til emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

S-9-3.7 Innskudd i selskapet

S-9-3.7.1 Generelt

Innskudd som deltakeren har i selskapet, medregnes som en del av andelens skjermingsgrunnlag, jf. sktl. § 10-42 sjettede ledd første punktum. Dette gjelder uavhengig av om deltakeren har foretatt innskuddet i forbindelse med stiftelsen av selskapet eller senere. Innskudd fastsettes til deltakerens innskudd ved utgangen av året, jf. sktl. § 10-42 sjettede ledd annet punktum. Hvis det er foretatt tilbakebetaling av innbetalt kapital, vil dette redusere innskuddet, jf. sktl. § 10-42 sjettede ledd tredje punktum.

Om grensen mellom utdeling og tilbakebetaling av innbetalt kapital, se [pkt. 8](#).

Det er deltakerens faktiske netto innskudd som skal legges til grunn ved beregningen av skjermingsgrunnlaget. En forpliktelse til å foreta innskudd i selskapet regnes ikke med i skjermingsgrunnlaget hvis innskuddet ikke faktisk er foretatt. Det må vurderes konkret om innbetalingen skal anses som et lån eller et innskudd.

Innskudd kan være både kapitalinnskudd og tingsinnskudd. Ved tingsinnskudd skal verdien av innskuddet som utgangspunkt settes til omsetningsverdien av det innskutte på innskuddstidspunktet. I noen tilfeller vil innskuddet være foretatt med skattemessig kontinuitet, for eksempel etter reglene om skattefri omdanning eller etter reglene om skattefri fusjon og fisjon. I så fall skal den videreførte skattemessige verdien også legges til grunn ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget.

S-9-3.7.2 Deltaker dekker selskapets gjeld

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. innenfor rammen av det vedkommende er forpliktet til etter selskapsavtalens bestemmelser om den interne fordelingen mellom deltakerne, anses dette som innskudd i selskapet fra og med tidspunktet for innbetalingen.

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. utover det vedkommende er forpliktet til etter den interne fordeling i selskapsavtalen, og han har krav på å få det overskytende tilbake fra selskapet eller fra de øvrige deltakerne, anses dette som en fordring på selskapet, eventuelt på de øvrige deltakerne, og ikke som et innskudd i selskapet. Om fradragsrett fra tap på fordringer og om eventuelle skattemessige konsekvenser av at den ikke-betalende deltaker utelukkes fra selskapet, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden», [pkt. 4.7](#) og emnet «Tap».

S-9-3.7.3 Uegentlig innskudd, dekning av overskuddsskatt med egne midler

Er inntektsårets skatt på deltakerens overskuddsandel, jf. sktl. § 10-41, større enn deltakers uttak fra selskapet i det samme inntektsåret, skal differansen anses som kapitalinnskudd (uegentlig innskudd), jf. sktl. § 10-42 syvende ledd første punktum. Beløpet skal medregnes som innbetalt kapital fra og med året etter inntektsåret.

S-9-3.7.4 Uegentlig tilbakebetaling, skattefordel av underskudd

Ved underskudd etter sktl. § 10-41 nedjusteres skjermingsgrunnlaget med deltakerens andel av underskuddet multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt, jf. sktl. § 10-42 syvende ledd annet punktum, (uegentlig tilbakebetaling) (Skattesatsen er 22 % bortsett fra for personlige skattytere i tiltakssonen i deler av Troms og Finnmark fylke (se emnet «[Tiltaksso-
nen i deler av Troms og Finnmark fylke](#)») hvor den er 18,5 %).

S-9-3.8 Ubenyttet skjerming fra tidligere år

Ubenyttet skjerming fra tidligere år skal tillegges skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 10-42 sjette ledd første punktum.

S-9-3.9 Skattefri fusjon og fisjon

Ved skattefri fusjon etter sktl. § 11-5 og skattefri fusjon etter sktl. § 11-3 videreføres skjermingsgrunnlaget uendret på andelene i det overtakende selskapet. Om vilkårene for skattefri fusjon, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)». Om vilkårene for skattefri fusjon, se emnet «[Fusjon – innenlands](#)».

S-9-3.10 Omdanning fra et selskap med deltakerfastsetting til et annet

Ved endring av ansvarsform eller skattefri endring av selskapsform fra et selskap med deltakerfastsetting til et annet, videreføres skjermingsgrunnlaget uendret på andelene i det omdannede selskapet. Om endring av ansvarsform og skattefri endring av selskapsform fra et selskap med deltakerfastsetting til et annet, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)», pkt. 2.2.3 og pkt. 2.2.4.

S-9-3.11 Omdanning fra enkeltpersonforetak til selskap med deltakerfastsetting

Ved skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til selskap med deltakerfastsetting etter sktl. § 11-20 skal de skattemessige verdiene, redusert med eventuell gjeld som overtas fra enkeltpersonforetaket, danne grunnlag for inngangsverdien på andelen, og skal dermed også legges til grunn som skjermingsgrunnlag ved omdanningen. Om skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)», pkt. 3.

S-9-3.12 Omdanning fra selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap

Ved skattefri omdanning fra selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap etter sktl. § 11-20 videreføres skjermingsgrunnlaget for andelene uendret som skjermingsgrunnlag for aksjene. Om skattefri omdanning fra selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)», pkt. 3.

S-9-3.13 Bare en del av virksomheten er skattepliktig til Norge

Selskapets inntekt vil i noen tilfeller bare delvis være skattepliktig til Norge. Dette gjelder norske selskaper med fast driftssted i utlandet, hvor utlandsinntekten er unntatt fra norsk beskatning. Videre gjelder det utenlandske selskaper som driver virksomhet både i Norge og i utlandet.

I slike tilfeller skal ikke skjermingsgrunnlaget som sådan avkortes, men det gis bare forholdsmessig fradrag for skjerming knyttet til den delen av utdelingen som beskattes i Norge, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», pkt. 8.4.3.

S-9-4 Skjermingsrente

SKD fastsetter skjermingsrenten for inntektsåret tidlig året etter inntektsåret, se [skatteeta-ten.no](#).

S-9-5 Årets skjerming

Årets skjerming utgjør skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten, jf. sktl. § 10-42 femte ledd. Skjerming beregnes årlig, uavhengig av om det i løpet av året skjer en utdeling fra selskapet. Om utnyttelse av ubenyttet skjerming, se [pkt. 10](#).

Er skjermingsgrunnlaget negativt settes årets fradrag for skjerming til null, jf. sktl. § 10-42 tiende ledd.

S-9-6 Tilordning av skjerming

Skjerming tilordnes den som er eier av andelen per 31. desember (kl. 24.00) i inntektsåret, jf. sktl. § 10-42 åttende ledd. En deltaker som selger andel i inntektsåret får dermed ikke tilordnet noe skjerming for dette året som kan utnyttes mot en eventuell utdeling som måtte ha skjedd forut for salget. Kjøperen får dermed tilordnet hele fradraget for skjerming for realisasjonsåret.

S-9-7 Utdeling (vederlagsfri overføring)

S-9-7.1 Generelt

Beskatning ved utdeling utløses ved enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til deltaker, jf. sktl. § 10-42 annet ledd. Det er den faktiske overføringen av verdier som utløser beskatning. Det er ikke noe vilkår for skatteplikt at utdelingen bygger på en beslutning av selskapets organer. Dersom en deltakers andel av egenkapitalen i selskapet konverteres til en fordring på selskapet, anses kapitalen å være tatt ut av selskapet. Nærmere om behandlingen av tilbakebetaling av innbetalt kapital, se [pkt. 8](#).

Alle typer verdioverføringer utløser beskatning ved utdeling, herunder kontantoverføringer, overføring av alle typer eiendeler, tjenesteytelser samt deltakerens helt eller delvis frie bruk av selskapets eiendeler. En ytelse anses som helt eller delvis vederlagsfri hvis den gis på gunstigere vilkår enn det kunder i virksomheten og andre tredjepersoner kan oppnå. På samme måte foreligger det en utdeling hvis deltakeren overdrar en vare eller tjeneste til selskapet til overpris. Ved uttak av formuesgjenstander, varer eller tjenester fra selskapet vil det være aktuelt med uttaksbeskatning på selskapet, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Verdioverføringer som ikke har sammenheng med deltakerforholdet anses ikke som utdeling. Dette gjelder for eksempel rabatter, reklamemateriell mv. som gis til enhver tredjeperson.

Grunnlaget for beskatning ved utdeling utgjør summen av alle vederlagsfrie utdelinger som har funnet sted til deltakeren i løpet av inntektsåret. Utdelinger for å dekke deltakernes skatt likestilles med annen utdeling.

Det er uten betydning for skatteplikten om utdelingen

- skriver seg fra skattepliktig eller skattefri inntekt
- bare tilfaller enkelte av deltakerne
- er i strid med selskapslovgivningen eller selskapsavtalen

Om de tilfellene hvor årets skatt på overskuddsandelen overstiger utdelingen til deltakeren i samme inntektsår, se [pkt. 8.6](#).

S-9-7.2 Kreditt eller sikkerhetsstillelse

Kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes fra selskap med deltakerfastsetting til personlig deltaker skal fra og med 11. mai 2016 skattlegges som om det var en vederlagsfri utdeling, se sktl. § 10-42 ellefte ledd jf. § 10-11 fjerde til sjetten ledd. Enkelte unntak er fastsatt i FSFIN § 10-11-1. Se nærmere emnet «[Lån til aksjonær/deltaker](#)».

Et reelt lån skal behandles som lån i andre sammenhenger. Hvis lånet ikke er reelt, men må anses som en vederlagsfri overføring, skal det anses som en utdeling etter sktl. § 10-42 annet ledd.

Om skattemessig behandling ved tilbakebetaling av skattlagt lån, se [pkt. 8.7](#).

S-9-7.3 Unntak ved overføring av landbrukseiendom til underpris

Om unntak fra reglene om utdelingsbeskatning ved overføring av landbrukseiendom til underpris fra selskaper med deltakerfastsetting, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», [pkt. 11.2](#).

S-9-7.4 Unntak for gevinst som følge av erstatning for skogvern

Det er gitt et unntak fra utdelingsbeskatning av midler som skriver seg fra gevinst som følge av erstatning for skogvern etter naturmangfoldloven og markaloven, jf. sktl. § 9-13 åttende ledd tredje punktum. Om håndtering av erstatningsbeløpet i tilfeller der erstatningen ikke utbetales til deltakerne samme år som selskapet mottar erstatningen, se [pkt. 8.8](#). Om lemping av skatt etter skatteforvaltningsloven § 9-9 for selskapsdeltakere som tidligere år er skattlagt for slik utdeling fra selskapet, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», [pkt. 8](#). Se for øvrig Prop. 130 LS (2016–2017) punkt. 7.

S-9-7.5 Unntak for utdeling av gevinst etter lov om forbud mot pelsdyrhold

Utdeling som skriver seg fra skattefri gevinst ved erstatning etter lov om forbud mot hold av pelsdyr § 3, er fritatt for skatteplikt, jf. sktl. § 9-3 åttende ledd. Se for øvrig emnet «[Pelsdyr](#)», [pkt. 8.1](#).

S-9-7.6 Overføringer til andre enn deltakeren

Som utdeling til deltakeren anses også utdelinger fra selskapet til deltakerens ektefelle (gjelder ikke meldepliktige samboere) eller til personer som deltakeren er i slekt med eller i svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante jf. sktl. § 10-42 annet ledd annet punktum, jf. § 10-11 annet ledd siste punktum. Overføringer til andre faller utenfor utdelingsbeskatningen. Om eventuell tilsidesettelse, se emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)».

S-9-7.7 Arbeidsgodtgjørelse

Deltakers særskilte godtgjørelse for arbeidsinnsats i henhold til selskapsloven § 2-26 første ledd behandles som alminnelig inntekt og personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f og ikke som vederlagsfri overføring, se emnet «[Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting](#)».

S-9-7.8 Renter av kapitalinnskudd

Renter av kapitalandel som godskrives deltakere i henhold til selskapsloven § 2-25 annet ledd utløser utdelingsbeskatning etter sktl. § 10-42 på det tidspunktet de faktisk utdeles.

S-9-7.9 Tilleggsvederlag ved fusjon og fisjon

Tilleggsvederlag som deles ut likt til alle deltakere ved fusjon/fisjon, jf. sktl. § 11-3 og § 11-5, behandles skattemessig som en vederlagsfri utdeling, så langt utdelingen ikke anses som en tilbakebetaling av innbetalt kapital.

S-9-7.10 Gaver

Gaver til deltaker eller til dennes nærstående, se [pkt. 7.6](#), anses som utdeling. Reglene om skattefrihet for visse gaver til ansatte mv., se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)», gjelder ikke for deltakere som arbeider i selskapet. Reglene om skattefrihet for visse gaver til ansatte vil likevel gjelde for kommandittister og stille deltakere som etter praksis får godtgjørelse for arbeidsinntekt skattlagt som lønn, se emnet «[Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting](#)», [pkt. 3](#).

S-9-7.11 Vederlagsfri bruk av selskapets eiendeler

Ved helt eller delvis vederlagsfri bruk av selskapets eiendeler, skal verdien av bruken som utgangspunkt settes til markedsleie. Den leien som selskapet kan få på det åpne markedet, kan imidlertid ligge vesentlig under selskapets oppofrelse. I slike tilfeller er ikke skattemyndighetene bundet til å verdsette verdien av utdelingen til hva selskapet kunne fått ved utleie til andre. Slik skjønnsmessig verdsetting kan for eksempel være aktuelt dersom kjøpet av eiendelen er selskapsfremmed (ikke naturlig del av selskapets virksomhet) og vederlaget ikke gir dekning for selskapets gjennomsnittlige kostnader og en rimelig forrentning av egenkapitalen. Nærmere om vilkårene for slik skjønnsmessig verdsetting og prinsippene for verdsettingen, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», [pkt. 4](#).

S-9-7.12 Skjulte verdioverføringer

Transaksjoner mellom selskap og deltaker kan i visse tilfeller reelt sett innebære en netto verdioverføring, uten at noen slik verdioverføring er oppgitt til skattemyndighetene eller at verdioverføringen er større enn det som er oppgitt. Som eksempler på slike verdioverføringer hvor utdelingsbeskatning normalt må foretas, nevnes:

- salg fra selskap til deltaker til underpris
- salg fra deltaker til selskap til overpris
- selskapet betaler for varer og tjenester som reelt sett kommer deltakeren til gode
- ikke reell utgiftsgodtgjørelse fra selskap til deltaker
- ettergivelse av lån overfor deltakeren når lånet ved utbetalingen ikke ble skattlagt som utdeling

Om kreditt eller sikkerhetsstillelse fra selskap til personlig deltaker, se [pkt. 7.2](#).

Ved omklassifisering av slike skjulte verdioverføringer til deltaker som arbeider i selskapet, kan selskapet og deltakerne velge om utdelingen skal anses som godtgjørelse for arbeidsinnsats eller som utdeling. En forutsetning for å velge omklassifisering til godtgjørelse for arbeidsinnsats, er at godtgjørelsen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Fremsettes det ikke krav om klassifisering, behandles overføringen som utdeling.

S-9-7.13 Ettergivelse av lån fra selskap til deltaker

S-9-7.13.1 Generelt

Ettergir et selskap med deltakerfastsetting et lån som har vært behandlet som utdeling for deltakeren, anses ettergivelsen ikke som skattepliktig for deltakeren.

Er deltakeren ikke skattlagt ved utbetalingen av lånet, f.eks. fordi det er ytet før 11. mai 2016, skal en ettergivelse som har sammenheng med deltakerforholdet behandles som arbeidsgodtgjørelse, jf. selskl. § 2-26 første ledd og sktl. § 12-2 bokstav f eller som utdeling etter sktl. § 10-42. Samme løsning må legges til grunn ved den skattemessige behandlingen av både selskapet og deltakeren. For deltakere som ikke arbeider i selskapet, behandles ettergivelsen som utdeling.

S-9-7.13.2 Gjeldsordning/reelle betalingsproblemer

Er selskapets ettergivelse av lån et ledd i en frivillig eller tvungen gjeldsordning etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner, skal ettergivelsen ikke behandles som utdeling/arbeidsgodtgjørelse. Tilsvarende gjelder i andre tilfeller når ettergivelsen er begrunnet i reelle betalingsproblemer. Det er en forutsetning at deltakerens betalingsproblemer er av en slik karakter at ettergivelse ville blitt gitt av en uavhengig kreditor og ikke har sammenheng med deltakerforholdet.

Nærmere om gjeldsettergivelse, se emnet «[Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.](#)».

S-9-7.13.3 Ettergivelse av renter

Ettergivelse av renter på lån som er tatt opp 11. mai 2016 eller senere og som omfattes av reglene om utdelingsbeskatning, medfører ikke skatteplikt for deltakeren.

Ettergis renter på lån som ikke er behandlet som utdeling, bedømmes skatteplikten etter de samme reglene som ved selskapets ettergivelse av hovedstol, se [pkt. 7.13](#). Skattlagt fordel ved ettergivelse av renter er fradragsberettiget som gjeldsrenter.

Om hva som er ettergitt ved delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se emnet «[Renter av gjeld](#)», [pkt. 6.5.3](#).

S-9-7.14 Inntektstillegg ved skjønnfastsetting av selskapet

Er selskapet tillagt uoppgitt inntekt ved skjønnfastsetting og midlene ikke er i behold i selskapet ved utgangen av inntektsåret, må det vurderes om midlene er tilflytt deltakerne. Nærmere om tilordning og klassifisering av slik inntekt, se emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)», [pkt. 4.3](#).

S-9-7.15 Bare deler av virksomheten er skattepliktig i Norge

Hvis bare deler av virksomheten er skattepliktig til Norge, er det bare utdeling av den delen av overskuddet som ikke er unntatt fra beskatning i Norge etter intern rett eller skatteavtale, som kan medføre beskatning ved utdeling.

Dette kan være aktuelt for

- utenlandsk deltaker i norsk eller utenlandsk selskap med deltakerfastsetting med virksomhet i Norge
- norsk deltaker i norsk eller utenlandsk selskap med deltakerfastsetting med virksomhet i utlandet

Se sktl. § 10-47, FSFIN § 10-47 og nærmere omtale i emnet «**Utland – virksomhetsinntekter**», pkt. 8.4.

S-9-8 Hva regnes som innbetalt kapital

S-9-8.1 Generelt

Tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital etter sktl. § 10-42 fjerde ledd faller ikke inn under reglene om skatteplikt ved utdeling. En tilbakebetaling av innbetalt kapital reduserer skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien ved realisasjon av andelen, se pkt. 3.7 og emnet «**Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel**». Nedenfor behandles avgrensningen av hvilken del av selskapskapitalen som kan defineres som innbetalt kapital. Videre omhandles hvilken del av kapitalen som skal anses å være tatt ut hvor selskapet både har kapital som anses som innbetalt og kapital som ikke anses som innbetalt.

Innbetalt kapital beregnes særskilt for den enkelte andel. Størrelsen «innbetalt kapital» følger andelen ved eierskifte. Andelseierens kostpris i annenhåndsmarkedet har dermed ingen betydning for fastsettingen av skattemessig innbetalt kapital.

Realiseres en del av andelen, overtar kjøperen en forholdsmessig andel av innbetalt kapital. For andeler i selskap med deltakerfastsetting gjelder ikke FIFU-prinsippet, i motsetning til hva som er tilfelle for aksjer, sml. sktl. § 10-36. Har selgeren ervervet sin andel i flere omganger, regnes den forholdsmessige andel av den totale innbetalte kapital på hele andelen.

Eksempel

A eier 10 % i selskap X. Av dette er en 5 %-andel ervervet i år 1 med innbetalt kapital kr 100, mens en 5 %-andel er ervervet i år 2 med innbetalt kapital kr 150.

I år 3 selger A halvparten av sin andel til B (dvs. 5 %-andel i X).

Innbetalt kapital på 5 %-andelen som realiseres i år 3, utgjør 50 % av total innbetalt kapital for A, dvs. kr 125 ($5/10 \times (kr 100 + kr 150)$).

S-9-8.2 Innbetalt kapital ved overgangen til deltakermodellen

Innbetalt kapital per 1. januar 2006 utgjør deltakerens faktiske andel av selskapets skattemessige verdier på dette tidspunktet. Dette vil være samme verdi som er lagt til grunn ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget. Over- eller underpris har direkte påvirket inngangsverdien på andelen, men skal ikke tas hensyn til ved fastsettingen av innbetalt kapital.

S-9-8.3 Netto innskudd foretatt fra og med 1. januar 2006

Netto innskudd som er foretatt i selskapet etter at deltakermodellen trådte i kraft, i forbindelse med stiftelse av selskapet eller på et senere tidspunkt, medregnes som en del av andelens innbetalte kapital. Det er det faktiske innskuddet knyttet til andelen som skal legges til grunn. En forpliktelse til å foreta innskudd i selskapet anses ikke som innbetalt kapital før kapitalen faktisk er innbetalt.

S-9-8.4 Opptak av ny deltaker mot innskudd

Ved opptak av ny deltaker mot innskudd skal det faktiske innskuddet anses som innbetalt kapital.

S-9-8.5 Arbeidsgodtgjørelse som ikke blir utbetalt

Arbeidsgodtgjørelse fra selskapet til deltaker, jf. selskapsloven § 2-26, som ikke er utbetalt, er en fordring deltakeren har på selskapet. Konverteres fordringen til egenkapital, anses den som innbetalt kapital fra konverteringstidspunktet.

S-9-8.6 Dekning av overskuddsskatt med egne midler

Er inntektsårets skatt på deltakerens overskuddsandel, jf. sktl. § 10-41, større enn utdeling fra selskapet til deltakeren i det samme inntektsåret, skal differansen anses som innbetalt kapital fra og med 1. januar i året etter inntektsåret, se sktl. § 10-42 fjerde ledd tredje punktum jf. syvende ledd første punktum.

S-9-8.7 Tilbakebetaling av lån som er skattlagt som utdeling

Blir et lån som tidligere er regnet som skattepliktig utdeling tilbakebetalt uten at det avregnes mot en ny utdeling, skal tilbakebetalingen anses som innbetalt kapital for deltakeren, jf. sktl. § 10-42 ellefte ledd jf. § 10-11 sjettede ledd. Tilbakebetalingsbeløpet skal da også legges til deltakerens inngangsverdi på deltakerandelen, se sktl. § 10-42 ellefte ledd jf. § 10-11 sjettede ledd annet punktum. Se nærmere emnet «Lån til aksjonær/deltaker», pkt. 5.

S-9-8.8 Erstatning for skogvern ført som innbetalt kapital

Midler som skriver seg fra gevinst som følge av erstatning for skogvern er unntatt fra utdelingsbeskatning, se pkt. 7.4. Dersom selskapet unnlater å dele ut erstatningen i det året erstatningen mottas, føres erstatningen som skattemessig innbetalt kapital for deltakerne. På denne måten sikres deltakerne at erstatningsbeløpet kan utdeles skattefritt i fremtiden. Endringen av den innbetalte kapitalen vil også på vanlig måte påvirke deltakerens inngangsverdi på selskapsandelen.

S-9-8.9 Underskudd

Ved underskudd etter sktl. § 10-41 skal andelens innbetalte kapital reduseres med deltakerens andel av underskuddet multiplisert med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt. (Den er 22 % bortsett fra for personlige skattytere i tiltakssonen i deler av Troms og Finnmark fylke som har 18,5 %.) Nedjusteringen får virkning fra og med 1. januar året etter at underskuddet har oppstått.

S-9-9 Hva som anses tatt ut, vederlagsfri overføring eller tilbakebetaling av innbetalt kapital

Hvis det er innbetalt kapital knyttet til andelen, kan deltakeren som utgangspunkt velge om en utdeling skal anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital eller som en vederlagsfri overføring. Hvis selskapet har en bestemt selskapskapital, må det som utgangspunkt foreligge et særskilt vedtak om kapitalnedsettelse for at denne utdelingen skal anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital, jf. sktl. § 10-42 fjerde ledd annet punktum. Dette gjelder for formelle selskapsinnskudd. Etter selskapsloven er det et krav om at kommandittselskaper skal ha en bestemt selskapskapital, jf. selskapsloven § 3-1 første ledd. Noe slikt lovbestemt krav gjelder ikke for andre selskaper med deltakerfastsetting. Bestemmelser om selskapskapitalen kan imidlertid fremgå av selskapsavtalen. Tilbakebetaling av hele eller deler av denne kapitalen betinger et særskilt vedtak og/eller en endring av selskapsavtalen for at selskapskapitalen skal anses tilbakebetalt. Innbetalt kapital som ikke har selskapsrettslig status som innbetalt kapital, men som anses som innbetalt kapital i skattemessig sammenheng, kan utdeles uten noe særskilt vedtak om kapitalnedsettelse. Dette gjelder for eksempel såkalte «uegentlige innskudd», jf. sktl. § 10-42 fjerde ledd siste punktum, jf. syvende ledd, se pkt. 8.5 og pkt. 8.6.

S-9-10 Ubenyttet skjerming

S-9-10.1 Generelt

Ubenyttet skjerming for den enkelte deltaker foreligger hvis årets skjerming er større enn utdelingen fratrukket løpende skatt på overskuddsandelen, jf. sktl. § 10-42 niende ledd første punktum. Ubenyttet skjerming kan, innenfor rammen av årets skjerming, utnyttes på følgende måter:

- fremføres til fradrag i senere års utdeling fra samme selskap
- redusere gevinst ved realisasjon av andel i samme selskap, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel», pkt. 2
- på visse vilkår overføres til fradrag i utdeling eller redusere gevinst ved realisasjon av andel i et annet selskap med deltakerfastsetting, se pkt. 10.2

Realiseres en del av andelen, kan den delen av ubenyttet skjerming som ikke anvendes ved realisasjonen fremføres til fradrag i senere utdeling på den gjenværende andelen i selskapet.

I tillegg skal ubenyttet skjermingsfradrag tillegges neste års skjermingsgrunnlag, se pkt. 3.1.

S-9-10.2 Fradrag i utdeling eller gevinst ved realisasjon av andel i et annet selskap med deltakerfastsetting

S-9-10.2.1 Generelt

Ubenyttet skjerming kan i visse tilfeller overføres til fradrag i utdeling eller gevinst fra et annet selskap med deltakerfastsetting, jf. FSFIN § 10-42-3. Slik overføring kan skje når det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom virksomhetene, uavhengig av det samlede antall årsverk i virksomhetene, se nedenfor. Slik overføring kan likevel alltid foretas hvis begge selskapene driver virksomhet innenfor ett eller flere av følgende områder

- alminnelig gårdsbruk og bierverv knyttet til dette, f.eks. gårdsturisme, birøkt, fangst av dyr
- reindrift og bierverv knyttet til denne, f.eks. fiske i ferskvann, snarefangst og multeplukking
- alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk og/eller uttak av sand, grus, stein og torv fra jord/skogbrukseieendommen, såfremt den samlede årlige arbeidsinnsatsen ikke overstiger tre normalårsverk
- alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk og/eller fiske/fangst, såfremt den samlede årlige arbeidsinnsatsen ikke overstiger tre normalårsverk

Overstiger arbeidsinnsatsen tre normalårsverk, kan likevel reglene om beregning under ett av jordbruk/reindrift og bierverv komme til anvendelse. Reglene for virksomheter med høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet vil også kunne brukes på alminnelig gårdsbruk og annen virksomhet som skal ses under ett med gårdsbruket, selv om den samlede innsatsen overstiger grensen på tre normalårsverk.

Innenfor et selskap som inneholder flere virksomheter, skal skjermingen beregnes under ett. Skattyter kan ikke velge å se de enkelte virksomhetene hver for seg.

S-9-10.2.2 Tre normalårsverk

Tre normalårsverk er 750 dagsverk eller 5 625 arbeidstimer i året. Deltakerens egen innsats, familiens innsats og innsats fra leid hjelp inngår i beregningen. Arbeidsinnsatsen må vurderes for hvert enkelt år.

Landbruksdepartement har i forbindelse med tilskuddsordningene utarbeidet normtall for årsverksberegning i jordbruket.

I skogbruket er det ikke årets faktiske arbeidsinnsats som er avgjørende, men den årlige normalinnsatsen i forhold til gjennomsnittlig drift i skogen.

S-9-10.2.3 Innholdsmessig og økonomisk nærhet

Ved vurdering av om det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet, må en legge vekt på en rekke momenter som ikke hver for seg er avgjørende. Følgende momenter trekker i retning av innholdsmessig og økonomisk nærhet, nemlig at de virksomheter som vurderes, helt eller delvis

- bruker samme anlegg og/eller driftsmidler
- har de samme personene til å utføre arbeid
- har felles administrasjon, f.eks. felles ledelse, felles innkjøp og/eller salgsorganisasjon
- har samme kundekrets
- omsetter og/eller produserer samme art av varer og/eller tjenester
- kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen
- har felles regnskapsføring
- har felles finansiering

Oppregningen er ikke uttømmende. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende. Nærmere om hvor strengt kravet til innholdsmessig og økonomisk nærhet skal tolkes, se HRD i Utv. 2005/6 (Rt. 2004/1860). (Det forelå en høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom en regnskapsførervirksomhet og en utleievirk-

somhet. Det ble bl.a. lagt vekt på at virksomhetene var fullstendig integrert og at regnskapsvirksomheten også omfattet forretningsførsel av utleieeiendommer for klienter.)

Driver for eksempel det ene foretaket elektrisk forretning og det andre foretaket elektrisk installasjon, vil det være avgjørende om virksomhetene drives fra samme lokaler, med felles varelager, felles administrasjon og felles regnskap.

Drift av for eksempel hotell og skiheis kan etter omstendighetene komplettere hverandre på en slik måte at det må anses å være høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet.

På en typisk jord- og skogbrukseiendom vil det normalt være innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom virksomhetene, selv om den samlede innsatsen er over tre normalårsverk.

S-9-11 Fastsettingen av inntektstillegget ved utdeling

Inntektstillegget utgjør verdien av utdelingen, fratrukket

- det beløpet som fremkommer når overskuddsandel som tilfaller deltakeren etter sktl. § 10-41, multipliseres med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt samt eventuell skattesats for grunnrenteinntekt. Eventuell arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 første ledd skal ikke inngå i grunnlaget for inntektstillegget, se for øvrig emnet «Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden», pkt. 4.3.
- skjerming beregnet i samsvar med pkt. 5
- eventuell ubenyttet skjerming fra tidligere år, se pkt. 10.1

For personlig deltaker skal skattepliktig utdeling etter fradrag for skjerming oppjusteres (multipliseres) med 1,72, se sktl. § 10-42 tredje ledd bokstav b. Oppjusteringen skjer ved skatteberegningen.

Eksempel

Deltakerens andel av årets overskudd er kr 300 000.

Utdeling er kr 200 000.

Ubenyttet skjerming fra tidligere år er kr 20 000.

Skjermingsgrunnlaget kr 1 000 000 inkluderer kr 20 000 i ubenyttet skjerming fra tidligere år.

Skjermingsrenten er 1,5 %.

<i>Utdeling</i>		<i>kr</i>	<i>200 000</i>
- <i>Beregnet skatt på overskudd</i>	<i>kr 300 000 x 22 %</i>	<i>kr</i>	<i>66 000</i>
- <i>Årets skjermingsfradrag</i>	<i>kr 1 000 000 x 1,5 %</i>	<i>kr</i>	<i>15 000</i>
- <i>Ubenyttet skjerming fra tidligere år</i>		<i>kr</i>	<i>20 000</i>
= <i>Inntektstillegg før oppjustering</i>		<i>kr</i>	<i>99 000</i>

Ved skatteberegningen blir inntektstillegget på kr 99 000 multiplisert med 1,72 slik at inntektstillegget etter oppjustering blir kr 170 280.

Verdien av utdelingen utgjør omsetningsverdien av det utdelte på tidspunktet for den faktiske utdelingen.

Deltakerens skattesats for alminnelig inntekt utgjør den skattesatsen som deltakeren skattlegges etter, normalt 22 %. Det har ingen betydning om skattyteren ikke er i skatteposisjon. Hvis skattyteren skattlegges etter en annen sats, for eksempel fordi han er bosatt i tiltakssonen i deler av Troms og Finnmark fylke hvor skattesatsen for alminnelig inntekt utgjør 18,5 %, er det denne skattesatsen som gjelder.

S-10 Sjøfolk

- Sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, § 2-36 fjerde ledd, § 3-1 sjuende ledd, § 5-15 første ledd bokstav e, § 6-61 og § 6-70
- FSFIN § 6-61

S-10-1 Sjøfolk bosatt i Norge

S-10-1.1 Generelt

Skattytere som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, er skattepliktig til Norge for all inntekt opptjent om bord på norske skip, dvs. skip registrert i Norsk Ordinært Skipsregister (NOR) og Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS). Videre er skattytere bosatt i Norge i utgangspunktet skattepliktig for inntekt opptjent om bord på utenlandske skip, se nedenfor.

Det er ikke særregler for når sjøfolk anses skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett. Om når en person anses skattemessig bosatt i Norge, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)».

S-10-1.2 Spesielt om inntekt på utenlandsk skip

S-10-1.2.1 Generelt

Skattytere bosatt i Norge etter norsk intern rett er i utgangspunktet skattepliktig til Norge for inntekt opptjent om bord på utenlandske skip. Norge kan imidlertid ha fraskrevet seg beskatningsretten til sjøfolks hyreinntekt i skatteavtale med skipets hjemland, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 3.4.5. Skattyteren skal likevel ha personfradrag som innenlandsboende hvis han har inntekt som skatlegges i Norge. Dette gjelder selv om skattyteren anses bosatt i den andre staten etter skatteavtalen med vedkommende land, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)», pkt. 2.5.3.

S-10-1.2.2 Dokumentasjon

Skattyter som krever særskilt fradrag for sjøfolk i skattepliktig arbeidsinntekt opptjent om bord på utenlandske skip, må på oppfordring kunne dokumentere

- hvilket tidsrom vedkommende har arbeidet om bord
- hva slags type skip arbeidet er utført om bord i
- skipets navn og fartsområde, og
- størrelsen på den inntekten som er oppbåret for det tidsrommet hvor fradraget kreves

For sjøfolk ansatt om bord i skip i fart må dokumentasjonen være utstedt av rederiet. Se FSFIN § 6-61-4.

For sjøfolk som arbeider på skip registrert i utlandet, vil det ofte mangle pålitelige inntektsopplysninger. Skattemyndighetene kan kreve fremlagt hyreavregning for alle de månedene skattyter opplyser å ha vært på sjøen. Fremlegges samleoppgave, bør denne være spesifisert i grunnhyre, overtid, andre inntekter og feriepenger.

All dokumentasjon kan kreves fremlagt i original. Hyreavregning eller samleoppgaven må være undertegnet av rederiet eller skipets kaptein. De fremlagte hyreoppgavene skal gjelde total inntekt, og ikke bare det beløpet som eventuelt har gått inn i norsk bank på skattyters konto.

S-10-1.2.3 Skjønnsmessig fastsetting ved manglende eller ufullstendig fastsetting fra skattyter

Foreligger det ikke noen fastsetting fra skattyter, eller levert skattemelding ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på, jf. sktflv. § 12-2, må inntekten fastsettes ved skjønn. Hyre om bord i skip som seiler under bekvemmelighetsflagg kan være høyere enn norsk hyre. Årslønnen kan ikke direkte fastsettes på grunnlag av månedshyrer, idet årslønnen også er avhengig av hvor mange måneders tjeneste den enkelte skattyter har hatt i løpet av året.

S-10-2 Diverse spørsmål

S-10-2.1 Fri kost og losji

Verdien av fritt opphold om bord på skip er ikke skattepliktig inntekt for sjøfolk mv., jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1 første strekpunkt.

Dette gjelder både på norske og utenlandske skip, uavhengig av om mannskapet har rett til særskilt fradrag for sjøfolk, og uavhengig av om de skal ha standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

S-10-2.2 Kjøp fra arbeidsgiver/slappkiste

Fordel ved rimelig kjøp fra utsalgssted om bord hvor arbeidsgiver mv. står for innkjøpene, faller inn under de generelle reglene om personalrabatt, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 5.

Kjøp fra slappkiste, dvs. at en av de ansatte om bord forestår innkjøp og drift, medfører ikke noen skattepliktig fordel for den som kjøper fra slappkisten.

S-10-2.3 Forlis

Ekstrahyre, effektgodtgjørelse og annen godtgjørelse ved forlis, er ikke skattepliktig inntekt for sjøfolk mv., jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1 annet strekpunkt. Dette gjelder både på norske og utenlandske skip, uavhengig av om mannskapet har rett til særskilt fradrag for sjøfolk, og uavhengig av om de skal ha standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

S-10-2.4 Krigsrisikotillegg

Krigsrisikotillegg som er opptjent om bord på skip under fart i erklærte krigssoner, er ikke skattepliktig inntekt for sjøfolk mv., jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1 siste strekpunkt. Dette gjelder både på norske og utenlandske skip, uavhengig av om mannskapet har rett til særskilt fradrag for sjøfolk, og uavhengig av om de skal ha standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

Det er tariffpartene som avtaler (erklærer) når et område er krigssone (Norges Rederiforbund, Norsk Sjømannsforbund, Det norske maskinistforbund og Norsk Sjøoffisersforbund).

Det har ikke foreligget noen avtaler om krigsrisikotillegg gjeldende for inntektsåret 2023 fram til redaksjonens avslutning.

S-10-2.5 Annen høyrisikosone (risikotillegg for piratangrep mv.)

Avtaler som inngås mellom tariffpartene om særskilte risikotillegg knyttet til fare for piratangrep mv., omfattes ikke av skattefritaket for krigsrisikotillegg etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Slike tillegg er skattepliktig hyre/lønn.

S-10-2.6 Bergingslønn

Bergingslønn er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1.

S-10-2.7 Fradrag for kostnader

S-10-2.7.1 Generelt

Sjøfolk har krav på fradrag for kostnader på vanlig måte i tillegg til eventuelt særskilt fradrag for sjøfolk. Om begrensning i fradragsretten for sjøfolk som skal ha standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved fastsettingen, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.4.

S-10-2.7.2 Minstefradrag

Minstefradrag regnes av brutto lønnsinntekt mv. før særskilt fradrag for sjøfolk. Se for øvrig emnet «[Minstefradrag](#)».

S-10-2.7.3 Merkostnader til kost

Om vilkår for fradrag og størrelse av fradrag for merkostnader til kost under arbeidsopphold utenfor hjemmet, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)». Om begrensning i fradragsretten for sjøfolk som skal ha standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved fastsettingen, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.4. Når fraværet om natten bare skyldes opphold på arbeidsplassen under to døgn, og dette oppholdet inngår som en del av skattyters tjeneste (vakt/beredskap), f.eks. sammenhengende vakter, regnes skattyter ikke for å bo utenfor hjemmet i forhold til kostfradraget. Om

eventuelt fradrag for kost i slike tilfeller, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)».

Det kan legges til grunn at de som oppholder seg om bord på fartøyet eller på overnattingssted på land, har krav på fradrag på lik linje med andre skattytere som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 8.3. Dette kan f.eks. gjelde mannskap på rutegående fartøy som om natten ligger til kai på et sted hvor skattyter ikke kan overnatte hjemme. Mottar skattyter utgiftsdekning for disse tidsrommene, skal utgiftsdekningen redusere de fradragsberettigede kostnadene. Fradrag for underskudd kan bare kreves når kostnadene beregnes etter laveste sats (hybel/brakke uten kokemuligheter) eller hvis kostnadene dokumenteres for hele året, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 11.2.5 og pkt. 11.2.6. Se for øvrig emnene «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)» og «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

For sjøfolk er normalt kostnadene dekket av arbeidsgiveren. Det gis ikke fradrag uten at skattyter godtgjør at han har dekket kostnadene selv.

S-10-2.7.4 Småutgifter

Det gis ikke fradrag for ulegitimerte småutgifter. Sjøfolk som av hensyn til arbeidet bor utenfor hjemmet, og har fri kost om bord, har imidlertid krav på fradrag for dokumenterte småutgifter som f.eks. ekstra utgifter til telefonsamtaler og avis.

Når fraværet om natten bare skyldes opphold på arbeidsplassen under to døgn, og dette oppholdet inngår som en del av skattyters tjeneste (vakt/beredskap), f.eks. sammenhengende vakter, anses skattyter ikke å bo utenfor hjemmet, og har derfor ikke krav på fradrag for småutgifter. Om begrensning i fradragsretten for sjøfolk som skal ha standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved fastsettingen, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.4.

S-10-3 Særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)

S-10-3.1 Generelt

S-10-3.1.1 Hovedregel

Sjøfolk som har sin hovedbeskjeftigelse om bord på skip i fart, har krav på et særskilt fradrag i alminnelig inntekt (sjømannsfradrag) med 30 % av skattepliktig inntekt om bord. Fradraget er begrenset til kr 83 000. Se sktl. § 6-61. Om beregningsgrunnlaget, se nedenfor.

Innrapporterte opplysninger fra arbeidsgiver kan normalt legges til grunn for hvilken inntekt som skal inngå i grunnlaget.

S-10-3.1.2 Statsloser

Statsloser har ikke krav på særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-61 annet ledd annet punktum.

S-10-3.1.3 Eier av skipet mv.

Eier av skipet, herunder medeier, kan kreve særskilt fradrag for sjøfolk i inntekt som skriver seg fra eget arbeid om bord, i den stillingen vedkommende har om bord.

S-10-3.1.4 Ektefeller

Har begge ektefeller inntekt som gir rett til særskilt fradrag for sjøfolk, gjelder maksimumsgrensen for hver av dem.

S-10-3.1.5 Barn

Barn har krav på særskilt fradrag for sjøfolk når de har inntekt som fyller kravene.

S-10-3.1.6 Dødsfall

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for sjøfolk avkortes ikke om skattyter dør i løpet av året.

S-10-3.1.7 Bosatt i Norge en del av året

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for sjøfolk avkortes ikke om skattyter har vært bosatt i Norge bare en del av året, f.eks. på grunn av inn- eller utflytting.

S-10-3.1.8 Etterbetaling

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for sjøfolk skal ikke økes selv om skattyter får utbetalt og skattlegges for sjøinntekt opptjent i tidligere år i tillegg til årets sjøinntekt. Dette gjelder også om skattyter ikke har utnyttet maksimalbeløpet fullt ut i de tidligere årene. Om eventuell ettergivelse av merskatt, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)».

Skattyter skal videre ha særskilt fradrag for sjøfolk beregnet på vanlig måte i et inntektsår hvor han får etterbetalt sjøinntekt for et tidligere år under forutsetning av at vilkårene for slikt fradrag var oppfylt i opptjeningsåret. Dette gjelder selv om han ikke har arbeidet om bord på skip i utbetalingsåret og selv om han hadde utnyttet maksimalbeløpet fullt ut i opptjeningsåret. I denne sammenhengen anses ikke ordinær utbetaling av feriepengar som etterbetaling.

S-10-3.1.9 Fiske-/sjøinntekt

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for sjøfolk skal ikke reduseres selv om skattyter også har krav på særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk i samme inntektsår. Om avkortning av særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk i slike tilfeller, se emnet «[Fiske](#)», pkt. 8.2.

S-10-3.1.10 Underskudd

Skattyter skal ha særskilt fradrag for sjøfolk selv om han har (eller derved får) et samlet underskudd i nettoinntekten. Samlet underskudd som inkluderer særskilt fradrag for sjøfolk, overføres til fradrag hos ektefelle eller fremføres til fradrag et senere år når vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «[Underskudd](#)».

S-10-3.2 Vilkår knyttet til skipet mv.

S-10-3.2.1 Hovedregel

Inntekten må være opptjent om bord på skip i fart, jf. sktl. § 6-61 annet ledd og FSFIN § 6-61-1. Som skip i fart regnes som hovedregel

- marinefartøy med kommando heist, uavhengig av størrelse og seilt distanse
- skip i utenriksfart, som har eget fremdriftsmaskineri, uavhengig av skipets størrelse og utstrekning på skipets fartsområde
- skip som er på 100 brutto registertonn eller mer og har eget fremdriftsmaskineri og ikke omfattes av unntakene nedenfor

S-10-3.2.2 Unntak

Som skip i fart regnes ikke følgende fartøy selv om de er på 100 brutto registertonn eller mer og har eget fremdriftsmaskineri:

- Ferge eller passasjerfartøy som bare går i rutetrafikk mellom norske havner og rutens distanse mellom første og siste anløpssted er under 300 nautiske mil, jf. sktl. § 6-61 annet ledd tredje punktum. Distansen må beregnes til den faktiske utseilte distansen fra rutens utgangspunkt til rutens endepunkt, slik at det bl.a. må tas hensyn til forlengelse av ruten pga. anløpssteder underveis. Det skal ikke tas hensyn til forlengelse av ruten som skyldes at samme distanse seiles mer enn en gang, jf. FIN 9. september 1997 i Utv. 1997/1291.
- Skip som i det vesentlige går i fart på norske innsjøer og elver, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav c.
- Skip som er i stasjonær virksomhet og havnetrafikk, eller annen virksomhet over begrenset fartsområde hvor utseilt distanse ikke overstiger 30 nautiske mil, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav d. Dersom utseilt distanse overstiger 30 nautiske mil i mer enn 2/3 av inntektsåret, anses skipet for å være i fart. Seiler skipet bare deler av året, gjelder kravet forholdsmessig. Utseilt distanse er distansen mellom turens utgangspunkt og det lengst bortliggende anløpssted for turen, målt etter den direkte skipsleia mellom disse to punktene, uten hensyn til anløpshyppigheten underveis.

- Losjiskip eller skip som brukes som arbeidsplattform, misjonsskip, teaterskip o.l., i eller mellom norske havner, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav e.
- Skip som tilhører eller drives av Forsvaret, men som ikke har kommando heist, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav f.
- Lystfartøy, representasjonsfartøy, skyssfartøy o.l., jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav g.
- Fiske- og fangstfartøy, men bare for den tiden fartøyet brukes til fiske og fangst, herunder fart til og fra fiske- og fangststedene og frakt av egen fisk og fangst, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav h.
- Fartøy i petroleumsvirksomheten for så vidt angår undersøkelse, leteboring, utvinning, utnyttelse og rørledningstransport, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav i. Denne begrensningen gjelder ikke på fartøy som driver forsynings-, beredskaps-, og ankerhåndteringstjeneste, seismiske eller geologiske undersøkelser og annen sammenlignbar virksomhet, samt konstruksjons-, rørleggings- eller vedlikeholdsaktivitet.

S-10-3.2.3 Tjeneste mens skipet ligger ved land

Skattytere som bare er ansatt for tjeneste om bord i den tiden skipet ligger ved land, f.eks. på grunn av verkstedsopphold eller opplag, har ikke krav på særskilt fradrag for sjøfolk.

Skattytere som har tjenestegjort om bord mens skipet var i fart før oppholdet ved land og/eller som skal tjenestegjøre om bord når det settes i fart, har krav på særskilt fradrag for sjøfolk i inntekt for tjeneste om bord mens skipet ligger ved land. Dette gjelder også under opplag for ubestemt tid. Skattyter vil i disse tilfellene ha krav på særskilt fradrag for sjøfolk selv om han ikke tilbringer natten om bord.

Om et tilfelle hvor det ikke ble gitt særskilt fradrag for sjøfolk mens fartøyet lå ved land, se LRD (Gulating) 23. januar 2004 i Utv. 2004/271. (Etter verftsoppholdet skulle skipet ikke settes i fart, men brukes som produksjonsfartøy i oljevirksomhet.)

S-10-3.2.4 Tjeneste under bygging av skip

Skattytere som fører tilsyn med skip under bygging, har rett til særskilt fradrag for sjøfolk i dette tidsrommet såfremt skipet fyller vilkårene når det settes i fart og skattyteren skal tjenestegjøre i stilling om bord når skipet kommer i fart. Retten til særskilt fradrag for sjøfolk faller bort dersom forutsetningen ikke blir oppfylt. Er særskilt fradrag for sjøfolk gitt i slik inntekt for tidligere inntektsår, skal fastsettingen endres, enten av skattyteren selv etter sktfvl. § 9-4 eller av skattemyndighetene etter sktfvl. § 12-1.

S-10-3.3 Vilkår knyttet til personen

S-10-3.3.1 Generelt

Vilkår for å få særskilt fradrag for sjøfolk er bl.a. at

- arbeid om bord på skip i fart må være skattyters hovedbeskjeftigelse i den tiden arbeidet pågår, og
- skattyter må ha arbeidet om bord i til sammen minst 130 dager i inntektsåret. Se likevel nedenfor om virkningen av at det er inngått tariffavtale som forutsetter 130 dager i gjennomsnitt, jf. sktl. § 6-61 annet ledd.

Det er ikke noe vilkår at skattyter arbeider for skipets reder mv. eller at arbeidet om bord er av den art som tradisjonelt blir utført av sjøfolk.

S-10-3.3.2 Minst 130 dager i året

I tillegg til kravet om hovedbeskjeftigelse er det i utgangspunktet et krav at skattyter faktisk har arbeidet om bord i til sammen 130 dager i samme inntektsår. Flytter skattyter arbeidsplass fra ett skip til et annet, gjelder summen av dager på de skipene som fyller vilkårene. Det stilles ikke noe krav om minstetid per dag for at dagen skal tas med i beregningen. Har skattyter deltidarbeid, telles hver arbeidsøkt han faktisk har vært om bord. I denne sammenheng er det ikke avgjørende om inntekten ikke anses skattepliktig til Norge, for om vilkåret om minst 130 dager om bord er oppfylt. Se nedenfor om hvilke inntekter som inngår i beregningsgrunnlaget.

Har skattyter i samme inntektsår vært beskjeftiget dels i fiske som gir rett til særskilt fradrag for fiske og dels i arbeid som gir rett til særskilt fradrag for sjøfolk, er det tilstrekkelig at

arbeidet om bord som fisker og som sjømann sammenlagt utgjør minst 130 dager for å få rett til særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-61 fjerde ledd. Om rett til særskilt fradrag for fiskere for eventuelt ubenyttet del av maksimalbeløpet, se emnet «Fiske», pkt. 8.2.

Sykdomsperioder inngår i beregningen av om skattyter har arbeidet om bord i 130 dager uavhengig av sykdommens varighet. Forutsetningen er at sykepenger erstatter hyre mv. som ville kvalifisert til særskilt fradrag for sjøfolk og at det kan dokumenteres at skattyter skulle ha arbeidet om bord. Tilsvarende gjelder ved omsorgspermisjon hvor det ytes foreldrepenger fra folketrygden, se Utv. 1998/1404. Dager skattyter skulle ha arbeidet om bord, men ikke har hatt mulighet til å komme om bord som følge av uforutsette hendelser utenfor skattyterens kontroll, slik som for eksempel dårlig vær, inngår i beregningen av om skattyter har arbeidet om bord i 130 dager.

En begrenset periode hvor skattyter må utføre arbeid på land pga. helsemessige årsaker eller graviditet, kan også inngå i beregningen. Det må kunne dokumenteres med legeerklæring at arbeid om bord ikke er forsvarlig, og at arbeidet på land skjer i stedet for sykemelding.

S-10-3.3.3 130-dagerskravet der arbeidsforholdet er omfattet av tariffavtale

Selv om skattyter har arbeidet om bord mindre enn 130 dager, anses vilkåret likevel oppfylt for arbeidstaker som er ansatt for arbeid om bord når arbeidsforholdet direkte omfattes av en tariffavtale som forutsetter minst 130 arbeidsdager i gjennomsnitt om bord i løpet av året på skip i fart som kvalifiserer til særskilt fradrag for sjøfolk, jf. FSFIN § 6-61-2 første ledd. Det samme gjelder om skattyter har inngått en arbeidsavtale hvor det formelt er nedfelt at han er bundet av en tariffavtale som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dager i året om bord, dersom arbeidsgiveren er part i tariffavtalen. Det er ikke nødvendig at arbeidstaker er medlem av den organisasjonen som har inngått tariffavtalen.

Inneholder tariffavtalen bestemmelser om arbeidsgivers styringsrett når det gjelder om vedkommende arbeidstaker skal arbeide om bord på kvalifisert skip, på land etc., anses tariffavtalen ikke å fylle vilkårene i FSFIN § 6-61-2. Det samme vil gjelde dersom det fremgår at arbeidstaker skal veksle mellom arbeid på land, skip som ikke fyller vilkårene og kvalifisert skip.

Hvis arbeidstakers arbeidsavtale ikke medfører at han er bundet til å oppfylle en tariffavtales bestemmelse om 130 dager om bord per år, må kravet om 130 faktiske dager om bord i samme inntektsår faktisk være oppfylt før fradrag kan gis.

Har skattyter begynt sent eller sluttet tidlig i året slik at han arbeider under 130 dager om bord, kan han likevel få særskilt fradrag for sjøfolk dette året, jf. FSFIN § 6-61-2 annet ledd. Forutsetningen er at arbeidstakeren er omfattet av en tariffavtale som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dager om bord per år, og at han arbeider om bord henholdsvis hele året etter at han startet, hele året før han sluttet, eller at han faktisk oppfylder 130-dagerskravet i minst ett av årene, se FIN 24. november 1997 i Utv. 1998/434.

Kortvarig arbeid om bord (under 130 dager) som vikar eller annet korttidsarbeid, gir isolert sett ikke rett til særskilt fradrag for sjøfolk. Dette gjelder selv om ansettelsen omfattes av en tariffavtale som forutsetter 130 dager om bord i gjennomsnitt per år.

For skattyter som blir permittert som følge av mindre arbeid, vil vilkåret om 130 dager om bord likevel måtte anses oppfylt så lenge tariffavtalen skattyter er omfattet av forutsetter 130 dager om bord. Se FIN 23. mars 2004 i Utv. 2004/538. Om at dagpengene i samme periode likevel ikke inngår i beregningsgrunnlaget, se nedenfor.

Skattyter som mottar arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11, anses for samme tidsrom ikke å være omfattet av en tariffavtale med aktuell tjenesteplikt om bord. Det samme gjelder tidsrom hvor skattyter mottar uføretrygd etter ftrl. kap. 12. Se FIN 23. mars 2004 i Utv. 2004/538.

S-10-3.4 Beregningsgrunnlaget

S-10-3.4.1 Generelt

Enhver skattepliktig godtgjørelse som skattyter får utbetalt og som gjelder vederlag for arbeid om bord, eller som treer i stedet for slikt vederlag, inngår i grunnlaget for beregning av særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-61 tredje ledd. Dette gjelder f.eks.

– brutto lønn

- skattepliktig overskudd på utbetalte utgiftsgodtgjørelser som skal behandles etter nettometoden
- ev. tariffmessig hyretillegg
- serveringspenger og tips
- foreldrepenger under forutsetning av at arbeidsforholdet ikke er opphørt. Foreldrepenger utbetalt for en periode etter at tjenesteforholdet er opphørt, kan ikke anses å komme i stedet for inntekt om bord, og inngår derfor ikke i beregningsgrunnlaget
- sykepenger som trer i stedet for hyre. Sykepenger utbetalt for en periode etter at tjenesteforholdet er opphørt, kan ikke anses å komme i stedet for inntekt om bord, og inngår derfor ikke i beregningsgrunnlaget
- visse tidsbegrensede skattepliktige ytelser ved sykdom som løpende utbetaling fra frivillig syke og ulykkesforsikring, jf. sktl. § 5-10 bokstav c nr. 4
- hyre og likestilte ytelser ved sykdom eller skade som trer i stedet for inntekt om bord
- kurshyre (ekstra lønn betalt av arbeidsgiver ved kurs i avspaseringsperioder)
- verdien av skattepliktige naturalytelser som er innvunnet ved arbeid om bord. Dette gjelder selv om naturalytelsen gjelder ytelser på land, som f.eks. fri bil eller fri bolig
- fortjeneste ved salgsvirksomhet om bord

Som inntekt av arbeid om bord regnes ikke inntekt oppebåret som ledd i selvstendig virksomhet om bord, jf. FSFIN § 6-61-3 annet ledd. Om inntekt av slappkistesalg, se [pkt. 3.4.4](#).

Om inntekt opptjent i tjeneste mens skipet ligger ved land eller er under bygging, se [pkt. 3.2.3](#) og [pkt. 3.2.4](#).

S-10-3.4.2 Dagpenger, arbeidsavklaringspenger og uføretrygd

Dagpenger ved arbeidsledighet inngår ikke i beregningsgrunnlaget. Dette gjelder også dagpenger under permittering. Arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11 inngår heller ikke i grunnlaget. Det samme gjelder uføretrygd etter ftrl. kap. 12. Se FIN 23. mars 2004 i Utv. 2004/538.

S-10-3.4.3 Ventehyre

Etter administrativ praksis inngår også ventehyre i land i inntil 6 mnd. i grunnlaget for beregning av særskilt fradrag for sjøfolk når ventehyren har forbindelse med tjeneste om bord i skip som fyller vilkårene.

S-10-3.4.4 Slappkiste

Netto overskudd som skattyter har hatt ved sin salgsvirksomhet om bord inngår i beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk.

Eventuell skattepliktig fordel ved rimelig kjøp fra utsalgssted drevet av arbeidsgiver mv., inngår i beregningsgrunnlaget.

S-10-3.4.5 Eier av skipet

Skattytere som eier skipet skal ha særskilt fradrag for sjøfolk for det tidsrommet de selv arbeider om bord. Beregningsgrunnlaget for fradraget for det tidsrommet eier(e) arbeider om bord, settes til tariffmessig hyre for den stillingen eier(e) har om bord, jf. FSFIN § 6-61-3 første ledd. Beregningsgrunnlaget kan likevel ikke settes høyere enn eier(e)s netto virksomhetsinntekt fra driften av skipet etter fradrag for gjeldsrenter vedrørende virksomheten.

Beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk kan ikke trekkes ut av virksomhetsinntekten og behandles som lønnsinntekt, bortsett fra når skipet er eid av et kommandittselskap, skattyter er kommandittist i selskapet som eier skipet og kommandittselskapet har valgt å behandle utbetalingen som lønn.

S-10-3.4.6 Skattefrie inntekter

Alle inntekter som ikke anses som skattepliktige etter norsk intern rett eller som ikke skattlegges i Norge pga. skatteavtale, skal holdes utenfor beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk. Dette vil f.eks. gjelde

- verdien av fritt opphold om bord på fartøy
- ekstrahyre, effektgodtgjørelse og annen godtgjørelse ved forlis
- krigsrisikotillegg som er opptjent under fart i erklært krigssone

- etterlønn inntil 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp
- særskilt fastsatt uniformsgodtgjørelse
- skattefritt stipend under utdanning, se emnet «[Stipend](#)»

S-10-3.4.7 Dødsfall

Lønn som er opptjent før skattyter dør, men som tidfestes etter dødsfallet og derfor skattlegges hos arving/gjenlevende ektefelle eller dødsbo, inngår ikke i beregningsgrunnlaget.

S-10-3.4.8 Lønn under skolegang

Lønn mv. under skolegang i land går i utgangspunktet ikke inn i grunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk. Lønn under kurs i avspaseringsperiode skal likevel inngå i beregningsgrunnlaget.

S-10-3.5 Flere kommuner

Særskilt fradrag for sjøfolk er ikke et fordelingsfradrag. Fradraget gis i bostedskommunen.

S-10-4 Formelle regler

S-10-4.1 Innrapportering av lønn mv.

Arbeidsgiver skal innrapportere inntekten på vanlig måte etter sktfvl. § 7-2. Grunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk skal framgå av innrapporteringen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-9 første ledd bokstav e.

S-10-4.2 Skattemelding

Sjøfolk skal ta sjøinntekten med på skattemeldingen. Om plikten til å levere skattemelding og fristen for dette, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. § 8-2 og skatteforvaltningsforskriften § 8-2-3. Særskilt fradrag for sjøfolk må kreves i skattemeldingen.

S-10-5 Skattested

Om hvilken kommune i Norge en person er skattepliktig til, se emnet «[Skattestedet](#)».

Sjøfolk som faktisk har flyttet fra Norge, men som fortsatt anses skattemessig bosatt i Norge, anses skattemessig bosatt i rederiets kontorkommune dersom vedkommende ble overført til skattlegging i denne kommunen for inntektsåret 2003 eller tidligere, se sktl. § 3-1 sjuende ledd tredje punktum.

S-10-6 Sjøfolk bosatt i utlandet

Om sjøfolk bosatt i utlandet, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 3.4.

S-11 Skadeserstatning

- Sktl. § 5-1, § 5-10 bokstav e, § 5-15 første ledd bokstav h, k, m og p og § 5-43 første ledd bokstav g
- Sktfvl. § 7-5

S-11-1 Formue

S-11-1.1 Skatteplikt

S-11-1.1.1 Hovedregel

Utestående krav på skadeserstatning er som hovedregel skattepliktig formue for skadelidte og gjeld for den ansvarlige. Den ansvarlige vil vanligvis være skadevolderen eller et forsikrings-selskap.

S-11-1.1.2 Unntak

Krav på erstatning i form av periodiske ytelser for et begrenset tidsrom, f.eks. pensjoner, regnes ikke som skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav c. Tilsvarende regnes

erstatningen ikke som fradragsberettiget gjeld for debitor før kravet er forfalt, jf. sktl. § 4-3 første ledd bokstav c. Om hva som er periodiske ytelser, se emnet «[Formue](#)», pkt. 4.4.3.

Om formuesbeskatning av livrenteforsikring som er ervervet med midler fra tilkjent erstatning for personskade før 6. oktober 2006, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)», pkt. 2.2.

Om unntak fra formuesskatteplikten for visse engangserstatninger og forsikringsutbetalinger for personskader og tap av forsørger til barn og ungdom som ikke har fylt 22 år i inntektsåret, se emnet «[Barn og ungdom](#)», pkt. 1.3.

S-11-1.2 Verdssetting

S-11-1.2.1 Generelt

Som formue regnes det fastsatte erstatningsbeløpet. Er beløpet ikke fastlagt skal det fastsettes skjønnsmessig, f.eks. hvis det er erkjent at det foreligger erstatningsansvar, men det er tvist om erstatningens størrelse. Er selve grunnlaget for kravet omtvistet, kan verdien settes til null både for skadelidte og for den som skal betale erstatningen.

Krav på f.eks. brannskadeerstatning kan ikke formuesbeskattes for så vidt angår den del av erstatningen som etter forsikringsvilkårene bare blir utbetalt såfremt en betingelse inntrer, f.eks. at skaden utbedres eller ny bygning oppføres, se sktl. § 4-2 første ledd bokstav a og FIN 10. februar 1964 i Utv. 1964/22.

S-11-1.2.2 Særskilt verdssetting av erstatningsbeløp i utbetalingsåret ved tap av egen bolig

For skattyter som har mistet sin egen bolig som følge av brann eller naturskade, skal formuesverdien av erstatningen fastsettes med samme prosentsats som anvendes på primærbolig i den utstrekning erstatningen er i behold ved utgangen av det året erstatningen utbetales, jf. sktl. § 4-55. Bestemmelsen gjelder bare ved formuesfastsettingen for det inntektsåret erstatningen utbetales. Ved formuesfastsettingen år etter utbetalingsåret, skal eventuell gjenstående erstatning formuesbeskattes etter ordinære regler.

S-11-2 Tingskade i inntektsgivende aktivitet

S-11-2.1 Omsetningsgjenstander

Erstatning for hel eller delvis ødeleggelse av omsetningsgjenstander i inntektsgivende aktivitet er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1.

S-11-2.2 Driftsmiddel

S-11-2.2.1 Hel ødeleggelse av driftsmiddel

Om behandling av erstatningsbeløp i forbindelse med hel ødeleggelse (realisasjon) av driftsmiddel, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)». Er skaden på et driftsmiddel meget omfattende, kan dette etter omstendighetene likestilles med hel ødeleggelse.

Om hva som er ufrivillig realisasjon og om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

S-11-2.2.2 Delvis ødeleggelse av driftsmiddel

Får skattyter erstatning for delvis ødeleggelse av driftsmiddel i inntektsgivende arbeid eller aktivitet, skal kostnadene til utbedringen avregnes mot erstatningen. Overstiger kostnadene erstatningen, må det overskytende behandles enten som vedlikehold eller påkostning. Om denne grensen, se emnet «[Vedlikehold](#)». Vedlikeholdsdelen kan da fradragsføres, mens påkostningsdelen må aktiveres. Eventuell ubenyttet erstatning skal redusere inngangsverdien for driftsmidlet. Dette gjelder selv om saldoen/inngangsverdien blir negativ. Om behandling av negativ saldo i saldogrupperne a, c, d og j, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 10. Negativ saldo i saldogrupperne b og e til i skal ikke føres på gevinst- og tapskonto, men skal inngå i et eventuelt gevinstoppgjør ved en eventuell senere realisasjon eller uttak av driftsmidlet. I praksis godtas det at erstatningen inntektsføres ved utbetaling og at kostnadene til vedlikehold og/eller reparasjon fradragsføres etter hvert. Det skal i slike tilfeller ikke foretas noen nedskrivning på saldo.

Hvis utbedring ikke er gjennomført i utbetalingsåret, men det er sannsynlig at utbedring vil bli foretatt, kan skattyter vente med nedskrivningen inntil det er klart at det vil være et ubenyttet erstatningsoppgjør.

S-11-2.3 Ekspropriasjon

Ved tvangsavståelse av fast eiendom, skal erstatningsbeløp som knytter seg til den avståtte eiendommen behandles som vederlag ved realisasjon av eiendommen.

Om betinget skattefritak, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

S-11-2.4 Ulempeerstatning

Med ulempeerstatning menes erstatningsutbetaling som skal kompensere for verdiforringelse av en eiendom som ikke er realisert i skattemessig forstand. Ulempeerstatning er særlig aktuelt hvor det ved ekspropriasjon av en del av en eiendom oppstår verdiforringelse på den gjenværende del av eiendommen. Slik erstatning kan også være aktuelt hvor det på en eiendom settes i verk tiltak som er til skade eller ulempe på naboeiendommen, jf. granelova § 9.

Ulempeerstatningen skal redusere inngangsverdien for den gjenværende del av eiendommen. Dette gjelder i den grad erstatningen ikke benyttes til å avhjelpe ulempene. Nedskrivning av kostprisen skal foretas selv om ulempeerstatningen overstiger inngangsverdien for eiendommen, slik at inngangsverdien blir negativ.

S-11-2.5 Tapt inntekt/avkastning/avsavn

Erstatning for tapt inntekt/avsavn/avkastning av driftsmidler i inntektsgivende arbeid eller aktivitet er skattepliktig inntekt, se sktl. § 5-10 bokstav c og § 5-30 tredje ledd, jf. § 5-10 bokstav c. Tilsvarende gjelder hvor det for eksempel i forbindelse med en ekspropriasjon eller tiltak på en naboeiendom ytes erstatning for økte kostnader i en begrenset periode. Ytes det erstatning på varig basis i form av et engangsbetrag, må erstatningen anses å gjelde verdinngang på selve driftsmidlet. Om slik erstatning, se [pkt. 2.4](#).

S-11-3 Annet formuestap i inntektsgivende aktivitet

Erstatning for økonomisk tap i inntektsgivende aktivitet som ikke gjelder tingskade, er skattepliktig etter sktl. § 5-1 når erstatningen har tilstrekkelig tilknytning til inntektsgivende aktivitet. I tillegg må det vurderes om eventuelle unntaksbestemmelser får anvendelse. Erstatningsbeløp som skal kompensere for bortfall av inntekt som ikke er skattepliktig til Norge er f.eks. ikke skattepliktig.

Påføres skattyter økte kostnader som følge av en skadevoldende handling og erstatningen skal dekke fradragsberettigede kostnader, skal erstatningsbeløpet redusere det fradragsberettigede beløp. Er kostnadene til å gjenopprette skaden allerede fradragsført, skal erstatningsbeløpet inntektsføres.

Erstatningsbeløp som skal dekke kostnader som ikke er fradragsberettigede, er ikke skattepliktig. Dette gjelder for eksempel erstatning for økt skattebelastning som følge av ansvarsbeleggende feil begått av virksomhetens skatterådgiver.

S-11-4 Tingskade utenfor inntektsgivende aktivitet

S-11-4.1 Hovedregel

Ved hel ødeleggelse (realisasjon) av formuesobjekt utenfor inntektsgivende aktivitet, er gevinst ved realisasjonen skattepliktig i samme utstrekning som gevinst i forbindelse med annen realisasjon (f.eks. et salg) ville vært skattepliktig. Tilsvarende vil et eventuelt tap i forbindelse med erstatningsoppgjør kunne være fradragsberettiget. Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

Delvis skade på formuesobjekt anses ikke som realisasjon. Erstatning for slik skade er derfor ikke skattepliktig. Dette gjelder også ikke-avskrivbar boligeiendom som delvis er brukt i virksomhet. Om hva som regnes som en realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)». Erstatning for verdiforringelse nedskrives på formuesobjektets kostpris, i den grad erstatningen ikke er benyttet til reparasjon av formuesobjektet. Slik nedskrivning skal foretas selv om inngangsverdien blir negativ. Om ulempeerstatning på gjenværende eiendom, se [pkt. 2.4](#).

S-11-4.2 Bolig/fritidseiendom

Om skatteplikt/fradragsrett for gevinst/tap ved erstatning for hel ødeleggelse av bolig og fritidseiendom, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)».

S-11-4.3 Innbo og løsøre

Erstatning for skade på innbo og løsøre til eget privat bruk er ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav a. Dette gjelder også bil som ikke er avskrivbar yrkesbil.

S-11-4.4 Erstatning utmålt som arbeidsvederlag

Dersom en skattyter som mottar en erstatning for delvis skade på et formuesobjekt utenfor inntektsgivende aktivitet, reparerer skaden selv, er ingen del av erstatningen skattepliktig. I den grad erstatningen benyttes til reparasjon skal det heller ikke foretas nedskrivning av kostprisen, se [pkt. 4.1](#). Det forekommer også at skattyter utfører reparasjonen selv når skaden skal dekkes av et forsikringsselskap. I slike tilfeller utmåles erstatningen fra forsikringsselskapet etter en timesats for skattyters arbeid. Denne del av utbetalingen anses ikke som skattepliktig arbeidsvederlag, men som en skattefri skadeserstatning, jf. FIN 27. november 1985 i Utv. 1985/676.

Det må imidlertid tas standpunkt til om verdiskapningen ved skattyters arbeid er skattepliktig fordel ved arbeid uavhengig av erstatningsutbetalingen, se f.eks. emnet «[Bolig – eget arbeid](#)».

S-11-4.5 Dekning av private kostnader

Erstatning for dekning av private kostnader er ikke skattepliktig inntekt.

S-11-4.6 Avkastning

Erstatning for tapt avkastning er skattepliktig inntekt hvis avkastningen ville vært skattepliktig.

S-11-4.7 Avsavn

Erstatning for avsavn utenfor inntektsgivende arbeid eller aktivitet er ikke skattepliktig inntekt. Dette gjelder for eksempel dekning av boutgifter i en gjenoppbyggingsperiode etter brannskade.

S-11-5 Erstatning mv. for økonomisk tap ved personskade og dødsfall**S-11-5.1 Generelt**

Den skattemessige håndteringen av erstatning for økonomisk tap ved personskade og dødsfall er i liten grad lovregulert. Disse tilfellene må derfor løses ut fra generelle prinsipper og praksis. Erstatning som trer i stedet for løpende inntekter som ville vært skattepliktige, er som utgangspunkt skattepliktig (surrogatprinsippet), se sktl. § 5-10 bokstav c. Engangserstatning for varig tap av inntektsevne mv. er i alminnelighet skattefri.

S-11-5.2 Dødsfall

Engangserstatning for tap av forsørger er ikke skattepliktig. Løpende utbetaling av etterlattepensjon som følge av tap av forsørger er skattepliktig som pensjon, jf. sktl. § 5-1 første ledd. Pensjon fra pensjonsforsikring, livrente o.l. som utbetales etter tap av forsørger er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 første ledd. Om livsforsikringsbeløp, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)», [pkt. 6](#).

S-11-5.3 Personskade

Engangserstatning for fremtidig økonomiske tap ved tap av hele eller deler av ervervsevnen, er ikke skattepliktig. Dersom erstatningen i stedet utbetales som periodiske ytelser vil erstatningen derimot bli skattepliktig som pensjon, jf. sktl. § 5-1. Grensen mellom engangserstatning i avdragsform og periodiske ytelser bestemmes av om antall terminer skal løpe for et bestemt tidsrom uavhengig av inntrådt dødsfall eller om den skal løpe til skattyters død. Skal antall terminer løpe for et bestemt tidsrom uavhengig av inntrådt dødsfall, regnes ytelsene dermed som avdrag på engangserstatning.

Som følge av surrogatsynspunktet er erstatning for tap i erverv frem til tidspunkt for erstatningsutmålingen, og/eller for et avgrenset fremtidig tidsrom, skattepliktig. Sammenhengen mellom tap i erverv for et begrenset tidsrom og erstatning må ikke være for fjern. For eksempel vil erstatning for tap som følge av forlenget skolegang ikke anses som skattepliktig inntekt.

Standardisert inntektstaperstatning til barn som dekker perioden frem til og med det året skadelidte fyller 21 år, gitt med hjemmel i skadeserstatningsloven § 3-2a andre ledd, er skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav p. Regelen er omtalt i Prop. 110 L (2014–2015) kapittel 9. Standardisert inntektstaperstatning som dekker årene etter at skadelidte fyller 21 år er skattefri på samme måte som annen engangserstatning for fremtidig økonomisk tap beskrevet ovenfor.

Erstatning for lidte og fremtidige utgifter og erstatning for tapt hjemmearbeidsevne er ikke skattepliktig.

Ved personskade blir ofte inntektstap og tap i fremtidig ervervsevne slått sammen i én post ved innrapporteringer fra forsikringsselskapene eller i opplysningsgrunnlaget på annen måte. Hvis dette er tilfelle, må beløpet fordeles skjønnsmessig i en skattepliktig og en ikke-skattepliktig del.

Om etterlønn/etterpensjon, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

S-11-6 Erstatning mv. for ikke-økonomisk skade

S-11-6.1 Invalidere/invaliddepensjoner mv.

Visse invaliderenter/invaliddepensjoner som gis til dekning av ikke-økonomisk skade, anses ikke som skattepliktig inntekt, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav g.

Arbeidstaker som er blitt påført silikose/asbestskader e.l. før den 1. januar 1971, kan ha fått erstatning etter lov 12. desember 1958 nr. 10 om yrkesskadetrygd. Den del av ytelsen som skal dekke ikke-økonomisk tap, er ikke skattepliktig inntekt.

S-11-6.2 Ménerstatning, oppreisning og yrkesskadeerstatning

Engangserstatning for ikke-økonomisk skade, f.eks. ménerstatning og oppreisning i og utenfor inntektsgivende arbeid eller aktivitet, er ikke skattepliktig inntekt når utbetalingen er eller kunne ha vært foretatt med hjemmel i lov 13. juni 1969 nr. 26 om skadeserstatning (skadeserstatningsloven) § 3-2, § 3-5 eller § 3-6, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav h. Det vil f.eks. være tilfelle når noen har fremsatt uttalelser som er åpenbart ærekrenkende i strafferettslig forstand og erstatningen klart knytter seg til dette forhold. Tilsvarende gjelder oppreisning gitt som engangserstatning med hjemmel i lov 16. juni 2017 nr. 51 (likestillings- og diskrimineringsloven) § 38 og lov 17. juni 2005 nr. 62 (arbeidsmiljøloven) § 13-9. I inntektsgivende aktivitet må det fremstå som utvilsomt at beløpet ikke gjelder erstatning for økonomisk skade. Om skattefritak spesielt i forbindelse med usaklig oppsigelse eller avskjed, se [pkt. 7.2](#).

Det er heller ikke skatteplikt for ménerstatning ved yrkesskade etter ftrl. § 13-17.

Skattefritaket gjelder for alle de nevnte typer erstatninger selv om de eventuelt er utbetalt i form av periodiske ytelser så lenge skattyteren lever.

Kompensasjon/erstatning til ansatt som er truet med vold eller våpen anses som oppreisning (skattefri). Belønning til ansatt som avverger tyveri eller ran, vil imidlertid anses som lønn.

S-11-6.3 Stortingets rettferdsvederlagsordning

Ytelser fra Stortingets rettferdsvederlagsordning som gis som engangserstatning for ikke-økonomisk skade er skattefrie, se FIN 5. februar 2009 i Utv. 2009/120.

S-11-6.4 Engangsutbetaling ved yrkesskadeforsikring

Engangsutbetaling i henhold til lov om yrkesskadeforsikring 16. juni 1989 nr. 65, er skattefri med unntak av erstatning for tapt inntekt fram til oppgjørstidspunktet, se [pkt. 5.3](#) andre strekpunkt.

S-11-7 Erstatning fra arbeidsgiver i forbindelse med opphør av arbeidsforhold**S-11-7.1 Hovedregel**

Alle utbetalinger fra arbeidsgiver til arbeidstaker er som hovedregel skattepliktig. Denne hovedregel gjelder også utbetalinger i forbindelse med opphør av arbeidsforholdet, selv om utbetalingen er erstatning f.eks. for

- påførte og/eller fremtidige private kostnader
- lidt og/eller fremtidig tap av inntekt
- varig tap eller reduksjon av ervervsevnen. Når erstatningen er ytet etter arbeidsmiljølovens (lov 17. juni 2005 nr. 62) bestemmelser, se unntak for beløp inntil 1 1/2 G nedenfor
- avfinnelse («fallskjerm»)
- økonomisk tap
- ikke-økonomisk tap når erstatningen er ytet etter av arbeidsmiljølovens bestemmelser
- sluttvederlag

Om unntak, se nedenfor.

S-11-7.2 Unntak, erstatning etter arbeidsmiljøloven for usaklig oppsigelse eller avskjed

Det er ifølge sktl. § 5-10 bokstav e ikke skattepliktig for erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse, jf. arbeidsmiljøloven 17. juni 2005 nr. 62 § 15-12, for beløp inntil 1 1/2 ganger folketrygdens grunnbeløp.

Tilsvarende gjelder ikke-økonomisk skade ved urettmessig avskjed etter arbeidsmiljøloven § 15-14. Det er et vilkår at oppsigelsen er usaklig eller at avskjedigelsen er urettmessig. I tillegg må erstatningen knytte seg til en ikke-økonomisk skade som følge av dette forholdet. Hvis det foreligger rettskraftig dom som slår fast at oppsigelsen er usaklig eller avskjedigelsen er urettmessig, legges dette til grunn. I andre tilfeller må skattyter sannsynliggjøre at dette vilkåret er oppfylt.

Skattefriheten beregnes i forhold til grunnbeløpet på oppgjørstidspunktet. For inntektsåret 2023 gjelder følgende tall: 1 1/2 G var fra 1. januar til 30. april 2023 kr 167 216, og fra 1. mai 2023 kr 177 930.

Utbetaling etter arbeidsmiljøloven § 15-12 og § 15-14 kan være

- erstatning (oppreisning) for ikke-økonomisk skade (tort og svie)
- erstatning for varig tap av fremtidig ervervsevne

Slik utbetaling kan imidlertid også inneholde erstatning for tapt arbeidsvederlag, som vil være skattepliktig i sin helhet.

Når det i en rettskraftig dom er fastsatt størrelsen på erstatningsbeløpet for den ikke-økonomiske skaden, legges det normalt til grunn at denne ikke er skattepliktig for beløp inntil 1 1/2 G. Følger det ikke av dommen hvor stor del av erstatningen som gjelder den ikke-økonomiske skaden, må det foretas en konkret vurdering av hvor mye denne utgjør av det totale erstatningsbeløpet. Tilsvarende gjelder når en rettsak heves som forliket eller når erstatningsutbetalingen følger av avtale mellom partene. Det er da ikke avgjørende hvilken betegnelse erstatningen er gitt, se Riksskattenemnda i Utv. 2001/208. Det er skattyter som må sannsynliggjøre at grunnlaget for skattefrihet er oppfylt. Fremtrer det som mest sannsynlig at erstatningen er en avfinnelse e.l. for å slutte i jobben, er den skattepliktig i sin helhet. Bevisvurderingen vil omfatte følgende krav:

- at arbeidsgiver har begått en virkelig krenkelse mot arbeidstaker
 - om det er forholdsmessighet mellom krenkelsen og erstatningen for ikke-økonomisk skade
- Ved vurderingen av krenkelsen skal det normalt legges objektive mål til grunn. Krenkelsen kan ligge i selve det at oppsigelsen er usaklig eller i måten oppsigelsen ble gjennomført på.

Eksempler på domsavgjørelser

- LRD 3. juli 1987 (Eidsivating) i Utv. 1987/540. (Oppsigelsen ble ansett som usaklig, og skattyter ville hatt krav på erstatning etter arbeidsmiljøloven av 1977 § 62 annet ledd)
- LRD 21. desember 1990 (Frostating) i Utv. 1991/119. (Skattyter som måtte slutte i lederstilling på dagen, ville fått tilkjent erstatning etter arbeidsmiljøloven for ikke-økonomisk skade dersom saken var blitt prosedert.)

Om behandling av arbeidsgivers dekning av den ansattes sakskostnader i forbindelse med tvist mellom partene, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader», pkt. 3.1.

S-11-7.3 Unntak, erstatning for ikke-økonomisk skade etter skadeserstatningsloven

Det er ikke skatteplikt for erstatning for ikke-økonomisk skade dersom betingelsene for ménerstatning foreligger etter skadeserstatningsloven § 3-2, § 3-2a eller oppreisning etter § 3-5 og § 3-6. Dette gjelder likevel kun for den delen av beløpet som anses å være en kompensasjon for den ikke-økonomiske skaden. (Skattefriheten er ikke begrenset til 1,5 G.)

Er det gitt erstatning for ikke-økonomisk skade i rettskraftig dom, legges dommen til grunn. Ellers er det skattyteren som må sannsynliggjøre at arbeidsgiveren har opptrådt på en slik måte at betingelsene er oppfylt etter skadeserstatningsloven for å gi slik erstatning for ikke-økonomisk skade.

Når det gjelder oppreisning etter skadeserstatningsloven § 3-5 b) må arbeidsgiver (eller en som representerer ham) ha begått en forsettlig eller grov uaktsom krenkelse eller mislig adferd mot arbeidstaker. Krenkelsen/adferden må oppfylle vilkårene til straff i en av bestemmelsene i straffeloven som det er vist til i skadeserstatningsloven § 3-3. Vilårene til årsakssammenheng mellom krenkelsen/atferden og den ikke-økonomiske skaden må også være oppfylt.

Ved vurderingen av om en persons ære eller privatlivets fred er krenket etter skadeserstatningsloven § 3-6 må en bl.a. vurdere om handlemåten fyller de objektive straffevilkårene for ærekrenkelse eller krenkelse av personlig frihet. I straffeloven stilles et vilkår om forsett, mens det i forhold til skadeserstatningsloven er tilstrekkelig med uaktsomhet. Se HRD i Rt. 1997 s. 58.

Da det bare unntaksvis vil være aktuelt med slik erstatning i forbindelse med opphør av arbeidsforhold, må det stilles strenge krav til arbeidstakers sannsynliggjøring. Det må også kreves at det er et rimelig forhold mellom krenkelsen og størrelsen på erstatningen for den ikke-økonomiske skade. Har arbeidstakeren selv medvirket til og/eller forsterket den skaden som er oppstått, f.eks. ved å gå ut i massemedia, er arbeidsgiver ikke nødvendigvis ansvarlig for denne del av skaden. Upåregnelige, atypiske, fjerne og/eller avledede skader vil arbeidsgiver normalt ikke ha ansvaret for.

S-11-8 Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner

Person som har tjenestegjort som militært personell i internasjonal operasjon i perioden 1. januar 1978 og fram til 31. desember 2009, og som følge av dette har pådratt seg varig psykisk belastningsskade og blitt varig ervervsmessig ufør, kunne få økonomisk kompensasjon, jf. forskrift 22. desember 2009 nr. 1768 om særskilt kompensasjonsordning for psykiske belastningsskader som følge av deltakelse i internasjonale operasjoner (i kraft fra 1. januar 2010).

Utbetaling av kompensasjon skulle som hovedregel gis som en engangsyttelse. Dersom det samlede beløpet utgjør mer enn 9 ganger folketrygdens grunnbeløp, kunne skadelidte velge å få engangsyttelsen helt eller delvis utbetalt terminvis. De terminvise ytelsene utbetales månedlig frem til pensjonsalder og er å regne som avdrag på det totale kompensasjonsbeløpet. Dør skadelidte før det totale beløpet er utbetalt, utbetales gjenstående til de etterlatte, eller til dødsboet om avdøde ikke har etterlatte.

Kompensasjonen skulle dekke fremtidig økonomisk tap som følge av varig tap av ervervsevnen, og vil være skattefri. Dette gjelder både når utbetalingen skjer som engangserstatning og som terminvis ytelse. Se for øvrig FIN 18. desember 2009.

S-11-9 Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere

Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav m.

S-11-10 Renter av erstatningsbeløp

Renter av erstatningsbeløpet er alltid skattepliktig, selv om selve erstatningsbeløpet ikke er skattepliktig. Om hva som anses som renter, se emnet «[Renteinntekter](#)».

S-11-11 Minstefradrag

Minstefradrag gis i erstatningsutbetalinger dersom den inntekt erstatningen skal dekke ville ha gitt rett til minstefradrag. For periodiske ytelser gis alltid minstefradrag. Se for øvrig emnet «[Minstefradrag](#)».

S-11-12 Innrapportering av erstatningsutbetalinger

Om opplysningsplikten for skadeforsikringsselskap, se skatteforvaltningsforskriften § 7-5-3 til § 7-5-6, og Skatteforvaltningshåndbokens omtale av sktfvl. § 7-5.

S-11-13 Fradrag for betaleren**S-11-13.1 Generelt**

Erstatningsutbetalinger er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 hvis erstatningskravet har tilstrekkelig tilknytning til en skattepliktig inntekt eller inntektserverv, og de grunnleggende vilkårene for fradrag ellers er oppfylt, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)». Dette gjelder både erstatning for tingsskade, personskade, alminnelig formuestap og ikke-økonomisk tap. Fradragsrett forutsetter at skattyter også har plikt til å dekke tapet. Fradragsretten faller bort i den utstrekning erstatningen dekkes av forsikringsselskap eller andre.

Dekkes et krav uten at det foreligger ansvarsgrunnlag eller et krav dekkes av andre enn den som er ansvarlig, må det vurderes hvordan utbetalingen skal klassifiseres, f.eks. som lønn, utbytte mv.

For gjennomgang av enkelte typetilfeller, se [pkt. 13.2](#) og [pkt. 13.3](#).

S-11-13.2 Erstatning i kontraktsforhold**S-11-13.2.1 Generelt**

Erstatning for brudd på kontrakt som er inngått som ledd i inntektsgivende aktivitet er fradragsberettiget dersom de grunnleggende vilkårene for fradragsrett ellers er oppfylt. Dette gjelder som utgangspunkt selv om kontraktsbruddet er bevisst (forsettlig), f.eks. fordi skattyter ønsker å komme seg ut av en ugunstig kontrakt.

S-11-13.2.2 Opphør av arbeidsforhold

Erstatning som ytes i forbindelse med arbeidstakers opphør av arbeidsforhold i inntektsgivende aktivitet som anses som lønn for den ansatte, vil også være fradragsberettiget som lønnskostnad for arbeidsgiver. Arbeidsgiver har også fradragsrett for erstatning for ikke-økonomisk skade som ikke er skattepliktig, herunder erstatning som følger av skadeserstatningsloven.

Om den skattemessige behandlingen av erstatningen hos arbeidstaker, se [pkt. 7](#).

S-11-13.3 Erstatning utenfor kontraktsforhold**S-11-13.3.1 Egen skadegjørende handling**

Skattyter som i inntektsgivende aktivitet har pådratt seg erstatningsansvar for en skadevoldende handling har krav på fradrag hvis det er tilstrekkelig tilknytning mellom erstatningssaken og den inntektsgivende aktiviteten. Generelt om tilknytningskravet, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», [pkt. 5](#).

Tilknytningskravet kan være oppfylt selv om den ansvarsbetingende handlingen er utført med forsett, se avgjørelser i Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 75/2020 (erstatning for brudd på markedsføringsloven) og NS 146/2020 (erstatning for manglende innbetaling av forskuddstrekk).

S-11-13.3.2 Arbeidsgiveransvar

Erstatningsansvar for arbeidstakers skadegjørende handlinger som arbeidsgiver har plikt til å dekke etter skadeserstatningsloven § 2-1, anses som en fradragsberettiget kostnad for arbeidsgiver. Fradragsrett er betinget av at arbeidsforholdet inngår i en inntektsgivende aktivitet. Arbeidsgiveransvaret gjelder skade som voldes forsettlig eller uaktsomt under arbeidstakers utføring av arbeid eller verv for arbeidsgiveren. Arbeidsgiveransvaret gjelder ikke hvor arbeidstakeren går utenfor det som er rimelig å regne med etter arten av virksomheten eller saksområdet og karakteren av arbeidet eller vervet. Dekker arbeidsgiver erstatningsansvar i

større utstrekning enn det vedkommende er ansvarlig for som arbeidsgiver, må det vurderes om kostnadsdekningen skal anses som en lønnsytelse.

S-11-14 Inntekt hos skadevolder

Fordel vunnet ved skadevolders arbeid for skadelidte, utført etter skriftlig avtale inngått ved megling i konfliktråd, jf. lov 20. juni 2014 nr. 49 om konfliktrådsbehandling § 17, er skattefri, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav k.

S-11-15 Tidfesting av inntekter og kostnader

Erstatningsbeløp som skal erstatte løpende inntekter som inntektsføres etter kontantprinsippet, f.eks. arbeidsinntekt, skal også inntektsføres etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3. Det samme gjelder erstatning som ytes i form av pensjon.

I andre tilfeller skal erstatninger i utgangspunktet inntekts-/fradragføres på tidspunktet for skadens inntreden (realisasjonsprinsippet), jf. sktl. § 14-2. Er det usikkert om erstatningsgrunnlag foreligger, utsettes tidfestingen av praktiske hensyn til grunnlaget er avklart. Er det sikkert at det blir erstatningsplikt, men usikkert hvor stor samlet erstatningen blir, tidfestes inntekten/kostnaden i takt med avklaringen av erstatningsbeløpets størrelse.

Se også emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.17 om et eksempel fra jordbruksbeskatning.

Renter på erstatningsbeløp tidfestes i tråd med realisasjonsprinsippet, dvs. at renteinntekter skal inntektsføres når skattyteren har fått en ubetinget rett til rentene, jf. sktl. § 14-2. Dette vil være når rentene påløper. Dette gjelder renter som påløper i tillegg til erstatningsbeløpet. Er det usikkerhet knyttet til erstatningsgrunnlaget eller erstatningens størrelse og dermed også til rentene, utsettes tidfestingen til usikkerheten er avklart, se ovenfor. Renter som inngår som en del av erstatningsutmålingen, tidfestes sammen med den øvrige erstatningen. Om de ordinære reglene for tidfesting, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

Om nedsettelse av skatt ved etterbetaling av lønn, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)».

S-12 Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne

– Sktl. § 17-1 til § 17-4

– Ftrl. § 15-6, § 15-7, § 16-7, § 17-5 og § 17-6

– Lov 13. desember 2013 nr. 117 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) VIII

S-12-1 Lav alminnelig inntekt

S-12-1.1 Hvem som har krav på skattebegrensning

S-12-1.1.1 Generelt

Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt etter sktl. § 17-1, omfatter skattytere som mottar følgende ytelser

– overgangsstonad etter ftrl. § 16-7 (tidligere familiepleier)

– overgangsstonad etter ftrl. 17-6 (gjenlevende ektefelle)

– pensjon etter ftrl. § 16-7 (tidligere familiepleier)

– pensjon etter ftrl. § 17-5 (gjenlevende ektefelle)

Enslig mor eller far som mottar overgangsstonad etter ftrl. § 15-6 omfattes ikke av skattebegrensningsregelen.

Alderspensjon og avtalefestet pensjon (AFP) i offentlig sektor gir ikke rett til skattebegrensning etter sktl. § 17-1. Skattyter som mottar slike ytelser omfattes av reglene om skattefradrag for pensjonsinntekt, se emnet «[Skattefradrag for pensjonsinntekt](#)». Dette gjelder også for personer som etter fylte 67 år mottar støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerende stonad til personer med kort butid i Noreg.

Personer som mottar uføretrygd fra folketrygden eller uføreytelser fra andre ordninger er ikke omfattet av skattebegrensningsregelen, fordi slike ytelser skattlegges som lønnsinntekt.

For skattyter som i samme inntektsår både har mottatt ytelser som gir rett til skattebegrensning etter sktl. § 17-1 og ytelser som gir rett til skattefradrag etter sktl. § 16-1, skal skatten fastsettes etter den regelen som gir lavest skatt. Nærmere om dette, se emnet «**Skattefradrag for pensjonsinntekt**», pkt. 2.3.

S-12-1.1.2 Skattytere bosatt i annen EØS-stat

Regelen om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt omfatter også skattyter bosatt i annen EØS-stat dersom de vanlige vilkårene nevnt ovenfor er oppfylt. Dette gjelder skattyter bosatt i EØS-stat som er begrenset skattepliktig for pensjon, føderåd, livrenter mv., jf. sktl. § 17-1 femte ledd, jf. § 2-3 fjerde ledd, dersom hele eller tilnærmet hele skattyterens alminnelige inntekt i inntektsåret skattlegges i Norge. Se emnet «**Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.**», pkt. 7.1.2. Det er et vilkår at Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger om skattyterens inntekts- og formuesforhold utlevert fra bostedsstaten.

S-12-1.2 Inntektsgrenser

S-12-1.2.1 Generelt

Skattytere som faller inn under reglene om skattebegrensning, har krav på at det ikke fastsettes skatt på alminnelig inntekt eller at skatten reduseres dersom alminnelig inntekt før fradrag for særfradrag, men med visse korreksjoner, jf. sktl. § 17-1 tredje ledd og § 17-2, ikke overstiger visse beløpsgrenser, jf. sktl. § 17-1 annet ledd. Ved prøvingen av om vilkårene for skattebegrensning etter sktl. § 17-1 er oppfylt brukes samme korrigerede inntekt som benyttes som beregningsgrunnlag for selve reduksjonen, se nedenfor. Denne prøvingen gjøres maskinelt.

Ektefellers inntekt skal fastsettes hver for seg ved skattebegrensningen, jf. sktl. § 17-2 første ledd.

Etter SSV § 6-4 utgjør beløpsgrensene

- kr 147 450 for enslige, herunder enslige forsørgere og ikke meldepliktige samboere
- kr 135 550 for hver ektefelle
- kr 271 100 til sammen for ektefeller (herunder registrerte partnere og meldepliktige samboere). Disse får korrigeret alminnelig inntekt fastsatt under ett, jf. sktl. § 17-2 annet ledd.

S-12-1.2.2 Inntekt over grensen

Når beregningsgrunnlaget (alminnelig inntekt etter korrigeringer som nevnt nedenfor) overstiger inntektsgrensene, skal skatt på alminnelig inntekt og trygdeavgift begrenses til 55 % av det overskytende beregningsgrunnlag, jf. sktl. § 17-1 annet ledd.

S-12-1.3 Beregningsgrunnlaget

S-12-1.3.1 Generelt

I utgangspunktet er beregningsgrunnlaget for skattebegrensning årets alminnelige inntekt før fradrag for:

- særfradrag for enslig forsørger etter sktl. § 6-80
- særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne etter sktl. § 6-82
- særfradrag for store sykdomsutgifter etter overgangsregelen til sktl. § 6-83

Alminnelig inntekt regnes inklusiv aksjeutbytte/-gevinster uten fradrag for skjerming, jf. sktl. § 10-12 og § 10-31. (Siden skjerming ifølge sktl. § 10-12 og § 10-31 gis i «fastsatt» alminnelig inntekt, vil beregningsgrunnlaget for skattebegrensningen ikke bli redusert med skjermingsfradraget.) Oppjustering for aksjeinntekter etter sktl. § 10-11 medregnes ikke i alminnelig inntekt i denne sammenheng, jf. sktl. § 17-1 sjetted ledd.

Inntekstillegget ved utdeling til personlige deltakere i selskap med deltakerfastsetting etter sktl. § 10-42 trekkes fra i beregningsgrunnlaget for skattebegrensningen, jf. sktl. § 17-1 første ledd første punktum. Gevinst og tap ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting skal derimot tas med. Oppjustering for utdeling til personlige deltakere etter sktl. § 10-44 første ledd, tredje punktum medregnes ikke i beregningsgrunnlaget, jf. sktl. § 17-1 sjetted ledd. Gevinst og tap ved realisasjon av andre formuesobjekter som inngår i alminnelig inntekt, inngår i beregningsgrunnlaget.

Alminnelig inntekt skal regnes etter fradrag for tidligere års underskudd til fremføring. Inntekten skal også reduseres med særskilt fradrag for sjøfolk, særskilt fradrag for fiskere, særskilt fradrag for skiferprodusenter, reindriftsfradrag og jordbruksfradrag.

S-12-1.3.2 Korrigerings av inntekten for formue

Alminnelig inntekt tillegges 1,5 % av den delen av skattyters nettoformue ved skattefastsettingen som overstiger kr 200 000 for enslige og kr 100 000 for hver ektefelle, jf. sktl. § 17-1 tredje ledd.

Formuesverdi av primærbolig, skal holdes utenfor den formuen som skal være grunnlag for inntektstillegget med 1,5 % av nettoformuen, jf. sktl. § 17-1 tredje ledd siste punktum. Dette gjelder også formuesverdien av boenhet i boligselskap som andelshaver disponerer som egen bolig og våningshus med naturlig arrondert tomt. Om hva som er primærbolig, se emnet «**Bolig – formue**», pkt. 2.6. Det tas ikke hensyn til nettoformue i utlandet når denne er unntatt fra skatteplikt i Norge etter skatteavtale.

Om fordelingen av formue mellom ektefeller, se [pkt. 1.3.8](#).

S-12-1.3.3 Inntekter og fradrag som ikke har innvirkning på beregningsgrunnlaget

Inntekt som helt unntas fra beskatning i Norge, f.eks. på grunn av skatteavtale med annet land, inngår ikke i beregningsgrunnlaget. Inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden inngår derimot i beregningsgrunnlaget, se emnet «**Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning**», pkt. 3.1.

S-12-1.3.4 Reindrift

For skattyter som omfattes av reglene om gjennomsnittsfastsetting for inntekt fra reindrift jf. sktl. § 14-82, er det gjennomsnittsinntekten som skal legges til grunn. Økt inntekt på grunn av avbrudd av gjennomsnittsfastsetting skal også tas med.

S-12-1.3.5 Etterbetaling av ytelser

Ved etterbetaling av ytelser som gir rett til skattebegrensning, skal ytelsene fordeles over de årene etterbetalingen omfatter så fremt dette fører til mindre skatt, se emnet «**Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn**». Foretas slik fordeling, er det ytelsene for hvert år etter fordelingen som inngår i vedkommende års beregningsgrunnlag.

S-12-1.3.6 Opsjon mv. i arbeidsforhold

For opsjoner i arbeidsforhold er det den faktisk skattlagte opsjonsfordelen som inngår i alminnelig inntekt som er grunnlag for skattebegrensningen.

Krever skattyter alternativt beregning av skatt etter FSFIN § 5-14-12, påvirker ikke dette alminnelig inntekt som grunnlag for skattebegrensningen. Om den alternative beregningen av skatt ved slik innløsning, se emnet «**Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold**», pkt. 4 flg.

S-12-1.3.7 Bosatt i Norge en del av året

Har skattyteren bare vært skattepliktig som bosatt her i landet en del av inntektsåret, må alminnelig inntekt her i landet omregnes til årsinntekt (omregnet på grunnlag av antall hele måneder) før skattebegrensningen foretas. Skattebegrensningen må deretter reduseres forholdsmessig, jf. sktl. § 17-1 fjerde ledd.

S-12-1.3.8 Ektefeller

Ektefeller skal behandles individuelt ved skattebegrensningen, jf. sktl. § 17-2 første ledd.

Ved fastsetting av beregningsgrunnlaget skal inntektstillegget for nettoformue beregnes med grunnlag av 50 % av ektefellenes samlede nettoformue. Det har ingen betydning hvordan ektefellene seg imellom har fordelt formue og gjeld i skattemeldingene.

Ved fastsetting av beregningsgrunnlaget skal inntekter og fradrag som kan fordeles fritt mellom ektefeller, fordeles med en halvpart på hver, jf. sktl. § 17-2 første ledd. Om hvilke inntekts- og fradragposter som kan fordeles fritt, se emnet «**Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere**», pkt. 4.2 flg. Det har ingen betydning hvordan ektefellene seg imel-

lom har fordelt inntekt og fradrag i skattemeldingene. Underskudd fra den andre ektefellen inngår ikke i beregningsgrunnlaget.

Fordelingen, som nevnt ovenfor, legges til grunn ved vurderingen av om beregningsgrunnlaget er lavere enn grensebeløpet, slik at det ikke skal fastsettes skatt eller trygdeavgift.

Den skatt som beregnes før skattebegrensningen, og som faller bort eller begrenses, skal beregnes på vanlig måte. Ektefellenes valg av fordelingen av poster i skattemeldingen kan dermed få betydning for størrelsen på den skatt som skal nedsettes.

S-12-1.3.9 Barn

Barns inntekt som skattlegges sammen med skattyteren, skal tas med i beregningsgrunnlaget.

S-12-1.3.10 Dødsfall

Overtar gjenlevende ektefelle/registrert partner eller samboer boet i uskifte, behandles avdøde og gjenlevende som ektefeller i dødsåret. Overtar meldepliktig samboer boet udelt som enearving, behandles avdøde og gjenlevende likt med ektefeller i dødsåret. I andre tilfeller behandles gjenlevende ektefelle/samboer/registrert partner som enslig.

Dødsbo skal for det året dødsfallet fant sted ha den skattebegrensningen avdøde hadde krav på, beregnet på grunnlag av avdødes og boets sammenlagte beregningsgrunnlag etter inntektsgrensen for enslige. Tillegg i beregningsgrunnlaget for 1,5 % av netto formue over kr 200 000 brukes bare i den utstrekning boet har formue ved årets utgang. For senere år enn dødsåret skal dødsbo ikke ha skattebegrensning.

Ved dødsfall i året skal grunnlaget av praktiske grunner ikke omberegnes til årsinntekt.

S-12-1.4 Hvilke skatter som begrenses

S-12-1.4.1 Generelt

Skattebegrensningen omfatter

- skatt av alminnelig inntekt
- de to laveste nivåene av trinnskatt
- trygdeavgifter (lav, mellom og høy sats)

Skattebegrensningen omfatter ikke de to høyeste nivåene på trinnskatten og ikke formuesskatt.

Tilleggsskatt og tvangsmulkt inngår ikke i skattebegrensningen. Eventuell tilleggsskatt beregnes av den skatten som fremkommer etter at det er tatt hensyn til eventuell skattebegrensning.

S-12-1.4.2 Fradrag i skatt

Skattebegrensningen regnes før alle fradrag direkte i skatt, f.eks. fradrag for boligsparing for ungdom (BSU), jf. sktl. § 17-1 annet ledd annet punktum. Fradrag direkte i skatt gis etter at skattebegrensningen etter sktl. § 17-1 er gjennomført.

Om behandlingen av skattebegrensningen ved beregning av kreditfradrag, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», pkt. 4.13.

S-12-1.4.3 Ektefeller

For ektefeller vil det være den skatten som – uten skattebegrensning – ville blitt beregnet ut fra de alminnelige regler om fordeling av formue, inntekt og fradrag mellom ektefeller som skal begrenses. Om disse reglene, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

S-12-2 Skattebegrensning ved liten skatteevne etter sktl. § 17-4

S-12-2.1 Skattyteren må ha hatt rett til skattebegrensning foregående år

Med virkning for inntektsåret 2018 er det innført et vilkår om at skattebegrensning ved liten skatteevne kun gis til skattytere som oppfylte vilkårene for skattebegrensning for inntektsåret 2017, jf. sktl. § 17-4 femte ledd. For 2023 kreves det at skattyteren også oppfylte vilkårene for skattebegrensning i både 2018, 2019, 2020, 2021 og 2022. Det avgjørende er altså om skattyteren oppfylte vilkårene for skattebegrensning i årene forut for inntektsåret. Skattyteren oppfyller dette vilkåret selv om skattebegrensningsregelen ikke hadde noen effekt, fordi skattyteren hadde så lav inntekt at det uansett ikke ble beregnet skatt.

Om en skattyter for 2018, eller et senere inntektsår, ikke oppfyller vilkårene for skattebegrensning, avskjæres vedkommende dermed fra å kunne kreve det også i fremtiden. Eksempelvis kan en skattyter som hadde rett på skattebegrensning i 2017, 2018 og 2019, 2020 og 2021 men ikke i 2022, ikke få skattebegrensning for inntektsåret 2023 og senere.

S-12-2.2 *Vilkårene for skattebegrensning ved liten skatteevne*

S-12-2.2.1 *Generelt*

Etter sktl. § 17-4 kan det gis skattebegrensning når skattyter har så lav inntekt at den sammen med andre fordeler som har tilflytt skattyter, ikke er tilstrekkelig til å dekke et nødvendig, nøkternt underhold for vedkommende selv og de personer vedkommende har plikt til å forsørge. I tillegg må skattyters økonomiske stilling også ellers være slik at det foreligger et påtakelig behov for skattenedsettelse. Ved behovsprøvingen skal det foretas en totalvurdering, hvor det skal legges vekt på hva skattyteren har i disponibel inntekt og formue utenom primærbolig, fratrukket fastsatt skatt for det aktuelle inntektsåret. Det skal også tas hensyn til disponibel inntekt for andre personer i husstanden. Den disponible inntekten skal vurderes opp mot kostnadene til et nøkternt underhold for skattyteren og de han har plikt til å forsørge.

Om hvilke personers formue og inntekt som skal vurderes sammen med skattyteren, se nedenfor.

Som følge av at inntektsårets fastsatte skatt inngår i beregningen skal man ikke ta hensyn til tilbakebetalt skatt eller restskatt knyttet til det aktuelle inntektsåret.

Skattebegrensning skal i alminnelighet ikke foretas hvis noen av unntakene i sktl. § 17-4 tredje ledd får anvendelse, se [pkt. 2.2.2](#).

For skattyter som etter ovenstående anses å ha et påtakelig behov for skattebegrensning, skal skatten begrenses etter de samme reglene som gjelder for skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt, se [pkt. 1.2](#).

Skattebegrensning etter sktl. § 17-4 kan innenfor samme inntektsår ikke kombineres med skattebegrensning etter sktl. § 17-1 eller skattefradrag etter sktl. § 16-1.

S-12-2.2.2 *Unntak*

Etter sktl. § 17-4 tredje ledd skal det i alminnelighet likevel ikke gis skattebegrensning når:

- skattyters inntekt og formue er fastsatt ved skjønn
- skattyteren har rett til lån fra Lånekassen for en større del av året, dvs. 6 måneder eller mer (mer enn et semester)
- inntektsnedgangen er forbigående (ikke varer mer enn 2–3 år)
- den lave inntekten skyldes deltidsarbeid, kortvarig opphold i riket o.l.

Frivillig avkall på inntektsmulighet gir i alminnelighet ikke rett til skattebegrensning.

Se for øvrig LRD 14. januar 2000 (Gulating) i Utv. 2000/75. (Forbigående inntektsnedgang i forbindelse med etablering av egen advokatvirksomhet ga ikke rett til skattereduksjon. Faktisk inntekt for de aktuelle inntektsårene åpnet isolert for skattereduksjon, men tidligere inntjening og forventet utvikling tilsa at inntektsnedgangen var midlertidig og derfor ikke kvalifiserte til skattereduksjon.)

S-12-2.2.3 *Ektefeller*

Ektefellers inntekt skal ses under ett ved skattebegrensning etter sktl. § 17-4, jf. sktl. § 17-2 annet ledd. Tilsvarende gjelder for meldepliktige samboere, jf. sktl. § 2-16. Ektefeller skal også ses under ett for det året ekteskap inngås selv om de skattlegges hver for seg (atskilt). Ektefellene vurderes hver for seg som enslige fra og med separasjonsåret.

Skattenedsettelsen fordeles forholdsmessig på hver ektefelles andel av skatten før nedsettelsen.

Om betydningen av andre husstandsmedlemmers inntekt, se [pkt. 2.4.4](#).

Hvis den ene ektefellen faller utenfor skattebegrensningsregelen som følge av forhold som nevnt i sktl. § 17-4 tredje ledd, se [pkt. 2.2.2](#), er det ikke til hinder for at den andre ektefellen kan få skattebegrensning. Selv om den ene ektefellen f.eks. har krav på støtte fra Lånekassen, kan ev. andre inntekter mv., tas i betraktning ved vurderingen av om den andre ektefellen har behov for skattenedsettelse.

S-12-2.3 **Beregningsgrunnlaget som brukes ved vurdering av om skattyter har krav på skattebegrensning**

S-12-2.3.1 *Skattepliktige inntekter*

Ved vurderingen av om skattyteren har krav på skattebegrensning skal det tas utgangspunkt i den skattepliktige bruttoinntekten, slik den fremkommer i skattemeldingen. Det må tas hensyn til skattepliktige inntekter som er utbetalt i inntektsåret, men som er tidfestet i et annet år, f.eks. hvor en realisasjonsgevinst er tidfestet i et tidligere år, mens vederlaget utbetales i inntektsåret. Inntekter som tidfestes i inntektsåret men som har tilflytt skattyteren et annet år, kan på den annen side ikke tas i betraktning.

Barns inntekt som skattlegges sammen med skattyteren, skal ikke trekkes ut av beregningsgrunnlaget.

Det kan være aktuelt å holde enkelte inntektsposter utenfor, fordi de ikke får særlig betydning for det daglige underhold. Det kan være aktuelt hvor inntektene består av naturalia som ikke kan forventes solgt eller det gjelder boliggevinst som skal reinvesteres i ny bolig.

S-12-2.3.2 *Skattefrie inntekter*

Det skal i utgangspunktet gjøres tillegg i inntekten for andre fordeler som har tilflytt skattyteren. Dette kan være skattefrie inntekter som f.eks.:

- arv
- gave
- barnetrygd
- kontantstøtte til småbarnsforeldre
- skattefrie gevinster
- skattefrie leieinntekter
- lotterigevinster
- stipendier
- inntekter som er skattefrie på grunn av skatteavtale mv.
- underholdsbidrag for barn som er 16 år eller yngre og som skattyter bor sammen med. Om slikt underholdsbidrag til barn som er eldre, se [pkt. 2.4.4](#).

Listen er ikke uttømmende. På samme måte som når det gjelder skattepliktige fordeler, må det vurderes om noen av de angitte punktene ovenfor skal unnlates tillagt, fordi den skattefrie inntekten ikke får særlig betydning for det daglige underhold, f.eks. skattefri boliggevinst.

Det skal ikke gjøres tillegg for sosiale stønader fra det offentlige. Det samme gjelder når slik støtte ytes til noen som skattyteren har plikt til å forsørge. Støtte som nevnt vil bl.a. være grunn- og hjelpestønad etter folketrygdloven, bostøtte, ytelser etter sosiallovgivningen o.l.

Redusert bankinnskudd eller annen formuesreduksjon skal ikke anses som en fordel som har tilflytt skattyter. Det samme gjelder tilbakebetalt skatt for tidligere år.

S-12-2.3.3 *Korrigerende av beregningsgrunnlaget for kostnader*

I beregningsgrunnlaget skal det gjøres fradrag for kostnader som har redusert disponibel inntekt. Dette gjelder fradragsberettigede kostnader som knytter seg til inntektservervet, som f.eks. reisekostnader mellom hjem og arbeidssted, fagforeningskontingent og tilskudd til kollektiv pensjonsordning i arbeidsforhold. Det skal ikke tas hensyn til minstefradrag, men hvis det er sannsynlig at skattyter har hatt faktiske kostnader av en viss betydning som inngår i minstefradraget, må disse hensyntas. Dette kan f.eks. gjelde flytteutgifter. Det skal tas hensyn til gjeldsrenter, men ikke i den grad den tilhørende gjelden knytter seg til behov utover et nøkternt underhold, f.eks. fritidseiendom, fritidsbåt, unødvendig kostbar bolig, bil mv.

Foreldrefradrag skal ikke hensyntas, idet kostnadene til barnepass skal hensyntas ved vurderingen av om det foreligger et påtakelig behov for skattenedsettelse, se [pkt. 2.4](#). Det samme gjelder for særfradrag.

Fradragsposter som ikke har noen betydning for skattyters evne til å forsørge seg selv og/eller andre som han har plikt til å forsørge, skal ikke hensyntas. Dette gjelder f.eks.

- særskilt fradrag for sjøfolk
- særskilt fradrag for fiskere
- tidligere års underskudd framført til fradrag i alminnelig inntekt i inntektsåret
- fradragsført tap ved realisasjon

- gaver som det er krevd fradrag for etter sktl. § 6-50
 - sparing til individuell pensjonsordning etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav d.
- Det særskilte inntektsfradraget i deler av Troms og Finnmark (tiltakssonen) skal heller ikke hensyntas. Dette fradraget gis ved skatteberegningen og vil redusere inntektsårets skatt, se [pkt. 2.4](#).

S-12-2.3.4 Spesielt om korrigeringer knyttet til virksomhet

For virksomhetsutøvere er det næringsinntekten/næringsunderskuddet som er overført fra næringsoppgaven til skattemeldingen, som er utgangspunktet for vurderingen. For virksomhetsutøvere som ikke plikter å levere næringsoppgave (omsetning under kr 50 000), og som derfor skal føre tallene direkte i skattemeldingen, vil næringsinntekten fremgå av skattemeldingen.

Ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget må det gjøres fradrag for eventuell del av virksomhetsinntekt som i inntektsåret åpenbart ikke har bidratt til dekning av levekostnader for skattyter. Dette kan for eksempel gjelde inntektsført beløp fra gevinst- og tapskonto vedrørende realisasjonsgevinster fra tidligere år, samt tilsvarende inntektsføring fra negative saldo mv.

I beregningsgrunnlaget skal det kun gis fradrag for kostnader som knytter seg til faktiske utlegg eller verdiforringelse for den næringsdrivende. Følgende lovbestemte inntektsfradrag skal derfor holdes utenfor (dvs. fra fradragført beløp må legges til netto næringsinntekt):

- jordbruksfradrag, jf. sktl. § 8-1 femte ledd
- reindriftsfradrag, jf. sktl. § 8-1 sjette ledd
- særskilt fradrag for skiferprodusenter i deler av Troms og Finnmark (tiltakssonen), jf. sktl. § 8-1 syvende ledd

Også andre fradrag som åpenbart ikke har redusert skattyters beløp til disposisjon for å dekke levekostnader må holdes utenfor (dvs. legges til netto næringsinntekt). Dette kan for eksempel gjelde fradragført tap fra gevinst- og tapskonto knyttet til tidligere års tap.

Skattefrie inntekter må hensyntas for virksomhetsutøvere, på samme måte som andre, se [pkt. 2.3.1](#). Også fradragposter som ikke knytter seg til virksomhetsutøvelsen må hensyntas, på samme måte som for andre, se [pkt. 2.3.3](#).

For øvrig må det også for virksomhetsutøvere foretas en helhetsvurdering av den næringsdrivendes økonomi, se [pkt. 2.4](#), herunder om inntektssvikten kan være forbigående, se [pkt. 2.2](#).

S-12-2.3.5 Spesielt om skattlegging av skogbruk og reindrift

For skattyter som gjennomsnittfastsetter inntekt fra reindrift, skal gjennomsnittsinntekten trekkes ut av beregningsgrunnlaget. Deretter tillegges/fradras faktisk årsinntekt/underskudd.

For skogbruk skal inntektsført beløp fra tømmerkonto trekkes ut og ev. fradragført beløp fra tømmerkonto skal legges til. Deretter skal faktisk overskudd/underskudd legges til/trekkes fra.

S-12-2.3.6 Etterbetaling av pensjon/lønn

Ved etterbetaling av pensjon eller lønn skal det som er utbetalt inngå i beregningsgrunnlaget, selv om utbetalingen vedrører tidligere år. Om etterbetaling av pensjon og lønn, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)» og omtalen av lempning etter sktfvl. § 9-9 i Skatteforvaltningshåndboken. I tilfeller hvor både skattebegrensning etter sktl. § 17-4 og skattelempning etter sktfvl. § 9-9 er aktuelt, skal skattebegrensning etter sktl. § 17-4 vurderes først. Eventuell skattelempning etter sktfvl. § 9-9 vurderes deretter på bakgrunn av den fastsatte inntekten, der det også er tatt høyde for ev. skattebegrensning etter sktl. § 17-4.

S-12-2.3.7 Dødsfall

Overtar gjenlevende ektefelle eller samboer boet i uskifte, behandles avdøde og gjenlevende som ektefeller i dødsåret. Ellers behandles gjenlevende som enslig.

Dødsboet har ikke krav på skattebegrensning ved liten skatteevne, verken for avdødes eller for egen inntekt i dødsåret. Dette i motsetning til skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt hvor dødsbo for dødsåret også omfattes, se sktl. § 17-3.

S-12-2.4 *Vurdering av om skattebegrensning skal gis*

S-12-2.4.1 *Generelt*

Med utgangspunkt i beregningsgrunnlaget (disponibel inntekt) som er beskrevet i [pkt. 2.3](#), skal det gjøres en vurdering av om skattyters økonomiske stilling også ellers er slikt at det er et påtakelig behov for skattenedsettelse, jf. sktl. § 17-4 første ledd. Den økonomiske stillingen skal vurderes på grunnlag av disponibel inntekt etter skatt.

Det må da foretas en sammensatt vurdering av om skattyterens disponible inntekt er tilstrekkelig til et nødvendig nøkternt underhold for seg selv og de personene som vedkommende ev. har plikt til å forsørge.

S-12-2.4.2 *Forbruksutgifter*

Ved vurderingen av om det er påtakelig behov for skattebegrensning, må det beregnes hvilke kostnader som vil medgå for skattyter til å dekke et nøkternt underhold. Det må tas hensyn til alminnelige forbruksutgifter som

- boligutgifter herunder
 - husleie
 - avdrag på boliggjeld, men ikke i den grad avdragene knytter seg til en unødvendig kostbar bolig
 - bolig- og innboforsikring
 - kommunale avgifter
 - festeavgift
 - nødvendig vedlikehold
 - felleskostnader i boligsammenslutninger
 - elektrisitet
 - oppvarming
- mat og drikke
- klær og sko
- transport
- barnepass
- skolemateriell
- helsestell
- ferie og fritidsreiser

Mht. transport må som utgangspunkt kostnader til kollektiv transport legges til grunn. Dersom det er sannsynliggjort at bruk av bil er nødvendig på grunn av helsemessige forhold eller dårlig utbygd kollektivtilbud, må dette hensyntas.

Ved vurderingen av hva slags kostnader som går med til et nødvendig nøkternt underhold, kan det tas utgangspunkt i standardsatser, f.eks. satser som fremgår av Statens institutt for forbruksforskning referansebudsjett eller de livsoppholdssatser som gjelder ved utleggstrekk og gjeldsordning, se forskrift 13. juni 2014 nr. 72. I den grad det benyttes standardsatser, må det tas hensyn til at skattyter kan ha nødvendige kostnader som ikke inngår i standardsatsene, f.eks. store sykdomsutgifter eller barnepass. Det må også tas hensyn til at skattyter kan ha lavere kostnader enn det som fremgår av standardsatsene, f.eks. mht. boligutgifter.

S-12-2.4.3 *Formue*

Ved den skjønnsmessige vurderingen må det tas hensyn til formue, i den grad formuen knytter seg til eiendeler som det kan forventes gjøres om i penger. Det er uten betydning om formuen befinner seg i Norge eller i utlandet. Det skal ikke tas hensyn til formue plassert i primærbolig.

S-12-2.4.4 *Ektefelles og andre husholdningsmedlemmers formue og inntekt*

Ved vurderingen skal det også tas hensyn til formue og inntekt hos ektefellen og andre husholdningsmedlemmer, jf. sktl. § 17-4 første ledd. Ektefeller og meldepliktige samboere skal vurderes under ett, se [pkt. 2.2.3](#). For andre personer i skattyters husholdning, f.eks. ikke-meldepliktige samboere, foreldre, søsken og barn, skal det fastsettes et tillegg i beregningsgrunnlaget, i den utstrekning disse har inntekt utover det som antas å medgå til eget underhold. Det beror på en konkret skjønnsmessig vurdering i hvilken grad dette skal hensyntas. Det samme gjelder for formue som disse måtte ha.

S-12-2.5 **Beregningsgrunnlag som brukes ved gjennomføringen av skattebegrensningen**

For skattyter som oppfyller kravene til skattebegrensning, se [pkt. 2.3](#) flg. og [pkt. 2.4](#), skal skatten begrenses etter de samme reglene som gjelder for skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt, se [pkt. 1.2](#) flg. Se FIN 13. mars 2019 i Utv. 2019/759 hvor det fremgår at praksis skal endres. Dette innebærer bl.a. at skattefrie inntekter ikke skal medtas ved fastsettingen av selve skattebegrensningen, men kun ved vurderingen av om vilkårene for skattebegrensningen etter § 17-4 er oppfylt. Beregningsgrunnlaget for selve begrensningen er dermed et annet enn det beregningsgrunnlaget som benyttes mht. om skattyter oppfyller vilkårene for å få skattebegrensning.

S-12-2.6 **Krav til saksbehandlingen ved avslag på skattebegrensning etter sktl. § 17-4**

Hvis skattyter har krevd skattebegrensning, må skattekontoret foreta en vurdering av hvorvidt vilkårene er oppfylt. Avslås kravet, må det gis en begrunnelse hvor det redegjøres for det faktiske grunnlaget for avgjørelsen og hovedelementene i skjønnsavveiningen, se for øvrig Sivilombudet i Utv. 1997/276. (Det var i overligningsnemndas vedtak lagt til grunn at den lave inntekten var forbigående, uten at dette var tilstrekkelig underbygget. Ombudet la til grunn at det av vedtaket burde framgå hva man konkret bygget på når det ble antatt at inntektsnedgangen var forbigående og ba om at saken ble tatt opp til ny behandling.)

S-12-2.7 **Fordeling mellom ektefeller**

Den samlede skattenedsettelsen skal fordeles mellom ektefellene ut fra forholdet mellom hver ektefelles andel av skatten før nedsettelsen.

S-13 Skattefradrag for pensjonsinntekt

- Sktl. § 5-43 første ledd bokstav i og j, § 6-32 annet ledd, § 12-2 bokstav b, i og j, § 16-1 og § 17-10
- SSV § 6-5

S-13-1 **Generelt**

Skattefradraget i sktl. § 16-1 skal sikre at de som mottar pensjon på et visst minstenivå fra folketrygden ikke skal betale inntektsskatt av pensjonen. Skattefradraget beregnes individuelt for hver enkelt person på grunnlag av samlet pensjonsinntekt. Det har ingen betydning om skattyter har andre typer inntekter. Skattefradraget fastsettes uavhengig av eventuell ektefelles inntekt. Gifte AFP- og alderspensjonister har rett til hvert sitt skattefradrag.

Skattefradraget gis i inntektsskatt og trygdeavgift, men ikke i formuesskatt. For ektefeller kan det ha betydning for utnyttelsen av skattefradraget hvordan de i skattemeldingene sine fordeles kapitalinntekter, kapitalkostnader, samt andre inntekts- og fradragposter som ektefellene kan fordele fritt mellom seg ved fastsettingen etter skftvl. § 9-1. Om hvilke inntekts- og fradragposter dette er, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», [pkt. 4.2](#) og [pkt. 4.3](#).

Underskudd som overføres mellom ektefeller etter sktl. § 6-3 tredje ledd kan få betydning for utnyttelsen av skattefradraget hos den mottakende ektefelle, se [pkt. 3.5](#).

Beregningen av skattefradraget skjer maskinelt i forbindelse med skatteberegningen.

Maksimalt skattefradrag fastsettes årlig i Stortingets skattevedtak (SSV). Skattefradraget reduseres ut fra den enkeltes pensjonsgrad eller tilsvarende redusert AFP. Skattefradraget reduseres også tilsvarende antall måneder i løpet av inntektsåret som skattyter har mottatt pensjon. Det samme gjelder for skattyter som har vært bosatt i Norge bare en del av inntektsåret, jf. sktl. § 16-1 annet ledd, se [pkt. 3.2](#).

Skattefradraget skal nedtrappes når skattyters samlede pensjonsinntekt, herunder uføreytelser etter sktl. § 12-2 bokstavene b, i og j, overstiger fastsatte beløpsgrenser. Se sktl. § 16-1 tredje ledd, jf. SSV § 6-5 annet ledd.

S-13-2 Vilkår for skattefradraget**S-13-2.1 Generelt**

Etter sktl. § 16-1 første ledd gis det skattefradrag i inntektsskatt og trygdeavgift for skattytere som

- mottar alderspensjon etter folketrygdloven, se sktl. § 16-1 første ledd bokstav a
- mottar avtalefestet pensjon (AFP) etter lov 25. juni 2010 nr. 28 om avtalefestet pensjon for medlemmer av Statens Pensjonskasse eller andre tilsvarende avtaler eller lovfestede ordninger, se sktl. § 16-1 første ledd bokstav b
- etter fylte 67 år mottar stønad etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerende stønad til personer med kort butid i Noreg, se sktl. § 16-1 første ledd bokstav c, eller
- er skattepliktige til Norge for tilsvarende pensjonsinntekt som angitt i de tre ovennevnte strekpunktene, fra annen EØS-stat, se sktl. § 16-1 første ledd bokstav d

Ytelser fra andre pensjonsordninger enn det som er nevnt over, slik som tjenestepensjoner og ny AFP i privat sektor, gir ikke selvstendig rett til skattefradrag. Dette gjelder for eksempel sjømannspensjon og særalderspensjon fra Statens pensjonskasse.

Skattyter som bare får pensjon fra land utenfor EØS har ikke rett til skattefradrag etter sktl. § 16-1.

S-13-2.2 Nærmere om pensjonsinntekt fra annen EØS-stat

Med «tilsvarende pensjonsinntekt» menes pensjon fra allmenne og pliktige pensjonsordninger som omfatter alle innbyggere i landet, jf. sktl. § 16-1 første ledd bokstav d. I disse tilfellene må den enkelte skattyter selv kreve fradraget og på oppfordring kunne legge frem tilstrekkelig dokumentasjon. I Prop. 1 LS (2010–2011) pkt. 8.2.1.2 side 145 antas det at det kun vil være en liten gruppe skattytere som vil få skattefradrag på dette grunnlag alene, da de fleste med pensjon fra utlandet også vil motta pensjon fra folketrygden eller en AFP-ordning.

S-13-2.3 Skattytere som både oppfyller vilkårene for skattefradrag og skattebegrensning

Det kan ikke gis både skattefradrag for pensjonsinntekt og skattebegrensning for lav alminnelig inntekt etter sktl. § 17-1 eller liten skatteevne etter sktl. § 17-4, i samme inntektsår. Skattyter som i samme inntektsår både har mottatt ytelser som oppfyller vilkårene for skattefradrag og ytelser som oppfyller vilkårene for skattebegrensning etter § 17-1 eller § 17-4, får skatten fastsatt etter den bestemmelsen som gir lavest skatt, jf. sktl. § 16-1 fjerde ledd. Dette vil f.eks. være tilfelle når skattyter går over fra etterlattepensjon til alderspensjon i løpet av inntektsåret. Skattemyndighetene skal i disse tilfellene beregne skatten etter den regel som er mest gunstig for skattyter. Beregningen av hvilket alternativ som gir lavest skatt foretas maskinelt ved skatteberegningen.

Ved sammenligningen skal skattebegrensningen etter sktl. § 17-1 beregnes individuelt for ektefeller og meldepliktige samboere, se sktl. § 17-2 første og tredje ledd jf. § 2-16. For ektefeller og meldepliktige samboere som får skattebegrensning ved liten skatteevne etter § 17-4, beregnes skattebegrensningen under ett for ektefellene/samboerne, jf. sktl. § 17-2 annet ledd. For nærmere omtale av skattebegrensning, se emnet «[Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne](#)».

S-13-2.4 Skattefradraget og kildeskatt på pensjon**S-13-2.4.1 Skattyter bosatt i annen EØS-stat, fastsetting av fradrag etter reglene for bosatte på visse vilkår**

Pensjonister som bor i en annen EØS-stat og som er skattepliktige i Norge for pensjon fra Norge etter sktl. § 2-3 fjerde ledd, kan i stedet for å svare kildeskatt velge å få skatten beregnet etter de samme reglene som for personer som bor i Norge, jf. sktl. § 6-71. Forutsetningen er at hele eller tilnærmet hele deres inntekt av arbeid, pensjon og virksomhet skatlegges i Norge, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 7.1.8. Personer som velger å få skatten beregnet etter de alminnelige skattereglene har også krav på skattefradrag etter sktl. § 16-1 femte ledd, forutsatt at alle følgende vilkår er oppfylt

- skattyter er bosatt i en annen EØS-stat, se sktl. § 16-1 femte ledd bokstav a

- Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger fra denne staten om skattytters inntekts- og formuesforhold, se sktl. § 16-1 femte ledd bokstav b, og
 - hele eller tilnærmet hele skattytters alminnelige inntekt i inntektsåret skatlegges i Norge, se sktl. § 16-1 femte ledd bokstav c. Med dette menes minst 90 % av alminnelig inntekt
- Skattefradraget gis i fastsatt inntektsskatt og trygdeavgift. For pensjonister bosatt i utlandet, vil plikten til å betale trygdeavgift være avhengig av om de er pliktig medlem av folketrygden eller ikke, jf. folketrygdloven (ftrl.) § 2-1 flg. Pensjonister som er pliktig medlem av folketrygden og betaler trygdeavgift med lav sats etter de alminnelige reglene i ftrl. § 23-3, kan få redusert hele eller deler av fastsatt trygdeavgift med skattefradraget.
- Det gis ikke skattefradrag i avgiften til folketrygden for pensjonister som er frivillig medlem i folketrygden.

S-13-2.4.2 Skattyter bosatt i annen EØS-stat, begrensning av kildeskatt etter sktl. § 17-10

For person som er bosatt i en annen EØS-stat er det i sktl. § 17-10 gitt regler om begrensning av kildeskatt på pensjon, uføretrygd og andre uføreytelser, se nærmere emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 7.1.5. Dersom skattyter krever at skatten beregnes etter § 17-10 og skattyter oppfyller vilkårene som stilles, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 7.1.5, skal kildeskatten settes ned til det beløpet som skatten på pensjonen og/eller uføretrygden mv. ville blitt beregnet til om skattyter hadde vært skattepliktig som bosatt etter sktl. § 2-1. Ved denne beregningen skal det gis skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1 etter vanlige regler, jf. sktl. § 17-10 annet ledd siste punktum.

S-13-3 Beregning av skattefradraget

S-13-3.1 Generelt

Maksimalt skattefradrag for pensjonsinntekt er kr 32 825 så lenge pensjonisten tar ut alderspensjon med pensjonsgrad på 100 % for hele året og samlet pensjonsinntekt ikke overstiger kr 246 800, se sktl. § 16-1 tredje ledd, jf. SSV § 6-5. Om reduksjon av skattefradraget, se [pkt. 3.2](#). Om nedtrapping av skattefradraget, se [pkt. 3.3.1](#).

Skattefradraget skal ikke fastsettes med høyere beløp enn summen av fastsatte inntektsskatter og trygdeavgift, jf. sktl. § 16-1 sjette ledd.

S-13-3.2 Reduksjon av skattefradraget

S-13-3.2.1 Pensjonsgrad

Uttak av alderspensjon fra folketrygden er fleksibelt og kan tas ut helt eller delvis. Uttak av alderspensjon kan graderes med 20, 40, 50, 60, 80 eller 100 %, jf. ftrl. § 19-10 og § 20-14. Skattefradraget reduseres etter pensjonsgraden, jf. sktl. § 16-1 annet ledd bokstav a.

Hvis pensjonsgraden endres eller oppdateres i løpet av et inntektsår skal skattefradraget reduseres på grunnlag av et vektet gjennomsnitt av pensjonsgrad det enkelte inntektsåret.

S-13-3.2.2 Redusert AFP

Dersom en mottaker av AFP i offentlig sektor har arbeidsinntekt i tillegg til pensjonen, skal pensjonen reduseres mot arbeidsinntekten. Skattefradraget reduseres tilsvarende prosentvis reduksjon i AFP når slik pensjon er redusert mot arbeidsinntekt, jf. sktl. § 16-1 annet ledd bokstav b. En tilsvarende reduksjon skal ikke foretas mot andre ytelser.

I den nye AFP-ordningen i privat sektor utgår pensjonen et livsvarig påslag til alderspensjonen fra folketrygden, noe som ikke skal påvirkes av eventuell arbeidsinntekt. Rett til skattefradrag er betinget av samtidig uttak av alderspensjon fra folketrygden. For disse skattytere vil derfor størrelsen på skattefradraget reguleres etter uttak av alderspensjon, jf. sktl. § 16-1 annet ledd bokstav a.

S-13-3.2.3 Antall måneder med pensjon i året

Har vilkårene for skattefradrag inntrådt i løpet av året, skal skattefradraget reduseres tilsvarende antall måneder i løpet av inntektsåret som skattyter har mottatt pensjon som gir rett til skattefradrag, jf. sktl. § 16-1 annet ledd bokstav c første punktum.

Det samme gjelder for skattyter som har vært bosatt i riket bare en del av inntektsåret, jf. sktl. § 16-1 annet ledd bokstav c annet punktum.

S-13-3.2.4 Dødsfall

Dør skattyter i løpet av inntektsåret, skal fradrag gis til og med måneden før døds måneden. Pensjon i døds måneden skal derfor ikke inngå i samlet pensjonsinntekt.

S-13-3.3 Nedtrapping av skattefradraget mot samlet pensjonsinntekt**S-13-3.3.1 Maksimalt skattefradrag**

Maksimalt skattefradrag på kr 32 825 forutsetter at pensjonisten tar ut alderspensjon med pensjonsgrad på 100 % for hele året og at brutto pensjonsinntekt ikke overstiger kr 246 800.

Skattefradraget skal nedtrappes med 16,7 % av samlet brutto pensjonsinntekt etter sktl. § 12-2 bokstavene b, i og j som overstiger kr 246 800 i trinn 1, og med 6 % av samlet brutto pensjonsinntekt som overstiger kr 373 650 i trinn 2, se sktl. § 16-1 tredje ledd tredje punktum og SSV § 6-5. Skattefradraget vil være utfaset ved samlet pensjonsinntekt på kr 567 667.

Beløpsgrensene reduseres på samme måte som maksimalt skattefradrag, se [pkt. 3.2](#). Skattefradraget skal ikke avkortes mot arbeids- eller kapitalinntekt.

S-13-3.3.2 Hva omfattes av samlet pensjonsinntekt

Pensjonsinntekt som inngår i grunnlaget for nedtrappingen omfatter pensjonsinntekt som skattlegges som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstavene b, i og j. Dette gjelder følgende ytelser:

- pensjoner i og utenfor arbeidsforhold, se sktl. § 12-2 bokstav b
- føderåd, se sktl. § 12-2 bokstavene b

- livrenter som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, se sktl. § 12-2 bokstavene b
- engangs- og avløsningsbeløp for ytelser nevnt ovenfor, se sktl. § 12-2 bokstavene b

Tilsvarende ytelser mottatt fra utlandet vil som utgangspunkt være skattepliktig til Norge og inngår i grunnlaget for nedtrappingen.

I tillegg inngår

- stønad etter lov om supplerende stønad til personer med kort butid i Norge, jf. sktl. § 12-2 bokstav i
- uføretrygd etter folketrygdloven kap. 12 og uføreytelser fra andre ordninger, jf. sktl. § 12-2 bokstav j, herunder bl.a. supplerende stønad til uføre flyktninger under 67 år etter lov 29. april 2005 nr. 21
- pensjonsinntekt fra utenlandske pensjonsordninger som etter skatteavtale ikke er skattepliktig i Norge, jf. sktl. § 16-1 tredje ledd femte punktum

S-13-3.3.3 Pensjon som ikke inngår i samlet pensjonsinntekt

I det inntektsåret skattyter begynner å ta ut alderspensjon fra folketrygden eller AFP, skal annen pensjonsinntekt som er mottatt før uttakstidspunktet, ikke inngå i samlet pensjonsinntekt. I overgangsåret skal heller ikke følgende ytelser mottatt før overgangen til alderspensjon fra folketrygden, inngå i samlet pensjonsinntekt, jf. sktl. § 16-1 tredje ledd siste punktum jf. § 12-2 bokstav j og § 17-1 første ledd:

- uføretrygd fra folketrygden
- uføreytelser fra andre ordninger som er blitt avløst av alderspensjon fra folketrygden ved fylte 67 år, herunder bl.a. supplerende stønad til uføre flyktninger under 67 år etter lov 29. april 2005 nr. 21
- overgangsstonad etter ftrl. § 16-7 (tidligere familiepleier)
- overgangsstonad etter ftrl. § 17-6 (gjenlevende ektefelle)
- pensjon etter ftrl. § 16-7 (tidligere familiepleier)
- pensjon etter ftrl. § 17-5 (gjenlevende ektefelle)

Skattefrie pensjonsytelser skal ikke inngå i grunnlaget for nedtrappingen. Dette gjelder for eksempel

- kompensasjonstillegg til mottakere av ny AFP i privat sektor, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav i
- ektefellestillegg fra folketrygden til mottakere av alderspensjon og AFP når virkningstidspunkt for ektefellestillegget er før 1. januar 2011. Se sktl. § 5-43 første ledd bokstav j. Det

- samme gjelder hvor skattyter er innvilget ektefelle tillegg til AFP med virkningstidspunkt før 1. januar 2011 og etter 1. januar 2011 går over på alderspensjon.
- skattefri pensjon for døds måneden

S-13-3.4 Eksempler

I det følgende gis fire eksempler

Utgangspunktet for eksemplene er at skattefradrag for alderspensjon/AFP er kr 32 825 så lenge pensjonisten tar ut alderspensjon med pensjonsgrad på 100 % for hele året og brutto alderspensjon ikke overstiger kr 246 800. Er pensjonen over kr 246 800, men ikke høyere enn kr 373 650, skal skattefradraget nedtrappes med 16,7 % av det overskytende. Overstiger pensjonen kr 373 650, skal skattefradraget nedtrappes med 6 % av overskytende inntil skattefradraget er kr 0 (ved kr 567 667)

Eksempel 1

Skattyter tar ut gradert pensjon fra folketrygden med 50 %. Årlig pensjon utgjør kr 150 000. Maksimalt skattefradrag må reduseres til 50 %, dvs. kr 16 413, og inntektsgrensene må følgende reduseres tilsvarende. Det innebærer at pensjon inntil $kr\ 246\ 800 \times 50\ \% = kr\ 123\ 400$ vil gi maksimalt skattefradrag. Skattefradraget nedtrappes med 16,7 % av pensjon opp til $kr\ 373\ 650 \times 50\ \% = kr\ 186\ 825$

Maksimalt skattefradrag	kr	16 413
- Nedtrappes med $(150\ 000 - 123\ 400) \times 16,7\ \%$	kr	4 442
= Skattefradrag	kr	11 971

Eksempel 2

I dette tilfellet er pensjonsgraden 100. Skattyter tar ut pensjon som er kr 480 000. Skattefradraget nedtrappes med 16,7 % av pensjon mellom kr 246 800 og kr 373 650, og med 6 % av pensjonsinntekt på kr 373 650 eller høyere.

Maksimalt skattefradrag	kr	32 825
- Nedtrappes med $(373\ 650 - 246\ 800) \times 16,7\ \%$	kr	21 184
- Nedtrappes med $(480\ 000 - 373\ 650) \times 6\ \%$	kr	6 381
= Skattefradrag	kr	5 260

Eksempel 3

Skattyter tar ut gradert alderspensjon med 50 % fra folketrygden fra og med 1. juli i inntektsåret. Samlet pensjon fra folketrygden dette året utgjør kr 100 000. Maksimalt skattefradrag må reduseres både i forhold til pensjonsgraden og i forhold til at skattyter bare har mottatt pensjon i 6 måneder. Maksimalt skattefradrag må reduseres til $kr\ 32\ 825 \times 50\ \% \times 6/12 = kr\ 8\ 206$. Inntektsgrensene må reduseres tilsvarende. Det innebærer at pensjon inntil $kr\ 246\ 800 \times 50\ \% \times 6/12 = kr\ 61\ 700$ vil gi maksimalt skattefradrag. Videre må fradraget nedtrappes fordi samlet pensjonsinntekt overstiger beløpsgrensene. Skattefradraget nedtrappes med 16,7 % av pensjon mellom $kr\ 246\ 800 \times 50\ \% \times 6/12 = kr\ 61\ 700$ og $kr\ 373\ 650 \times 50\ \% \times 6/12 = kr\ 93\ 413$. For pensjonsinntekt som overstiger kr 93 413 må skattefradraget nedtrappes med 6 % av pensjonsinntekten.

Maksimalt skattefradrag:	kr	8 206
- Nedtrappes med $(93\ 413 - 61\ 700) \times 16,7\ \%$	kr	5 296
- Nedtrappes med $(100\ 000 - 93\ 413) \times 6\ \%$	kr	395
= Skattefradrag	kr	2 515

Eksempel 4

Skattyter tar ut 100 % alderspensjon fra folketrygden fra og med 1. juli i inntektsåret. Samlet pensjon fra folketrygden dette året utgjør kr 80 000. I tillegg har skattyter fått utbetalt særalderspensjon med kr 7 500 per måned, dvs. kr 90 000 for hele året. Det er bare særalderspensjon som skattyter har mottatt etter uttaket av alderspensjon som skal inngå i samlet pensjonsinntekt ved nedtrappingen av skattefradraget. Da uttakstidspunktet er 1. juli, så skal kr 45 000 (kr 7 500 x 6) ikke inngå i samlet pensjonsinntekt. Samlet pensjonsinntekt utgjør etter dette kr 80 000 + kr 45 000 = kr 125 000. Maksimalt skattefradrag må reduseres i forhold til at skattyter har mottatt pensjon i 6 måneder. Maksimalt skattefradrag utgjør etter dette kr 16 413 (kr 32 825 x 6/12). Inntektsgrensene må reduseres tilsvarende. I dette tilfellet er det kun beløpsgrensen i trinn 1 som det er aktuelt å redusere, og denne reduseres til kr 123 400 (246 800 x 6/12). Skattefradraget må nedtrappes da samlet pensjonsinntekt overstiger beløpsgrensen i trinn 1. Skattefradraget nedtrappes slik:

Maksimalt skattefradrag	kr	16 413
- Nedtrappes med $(125\ 000 - 123\ 400) \times 16,7\ %$	kr	267
= Skattefradrag	kr	16 146

S-13-3.5 Forholdet til sktl. § 6-3 tredje ledd om overføring av udekket underskudd mellom ektefeller

Når en av ektefellene har et udekket underskudd, skal underskuddet fradras i den andre ektefellens inntekt i samme år. Fradraget gis i alminnelig inntekt. Skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1 gis etter at fradrag for underskudd etter sktl. § 6-3 tredje ledd er gjennomført. Overføring av underskudd kan dermed medføre at skattefradraget ikke kan utnyttes fullt ut hos den mottakende ektefellen. Det får også betydning for muligheten til å fremføre underskudd til etterfølgende år for den ektefellen som har underskuddet.

S-14 Skattefri arbeidsinntekt

- Sktl. § 5-15 første ledd bokstavene a, i, k og o
- Sktl. § 5-15 annet ledd fjerde punktum
- Skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1

S-14-1 Generelt

Etter sktl. § 5-15 er en rekke ytelser i arbeidsforhold unntatt fra skatteplikt. Dette gjelder både kontant lønn og naturalytelser. Nedenfor behandles de unntakene som skyldes at verdien av arbeidsvederlaget er under beløpsgrensen for opplysningsplikt etter skatteforvaltningsforskriften, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav i, samt inntekt som er skattefri etter sktl. § 5-15 første ledd bokstavene a og k. De fleste av de øvrige skattefritakene i paragrafen er behandlet andre steder i Skatte-ABC, f.eks. i emnene «Tilskudd – offentlige tilskudd», «Sjøfolk», «Forsvarspersonell», «Utdanning – tilskudd og kostnader», «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10, «Barn og ungdom», pkt. 2, «Naturalytelser i arbeidsforhold» og «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.». Om skattefrihet for gaver i arbeidsforhold og for enkeltstående arbeidsprestasjon når ytelsen består i annet enn penger, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

S-14-2 Utbetaling av mindre beløp

Når samlede lønnsutbetalinger (kontanter og naturalytelser) til en person fra samme arbeidsgiver i løpet av inntektsåret er kr 1 000 eller mindre, er dette ikke omfattet av opplysningsplikten, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 første ledd første punktum. Når slike utbetalinger ikke er inntekt i virksomhet for mottakeren, er beløp på kr 1 000 eller mindre skattefritt, jf.

sktl. § 5-15 første ledd bokstav i. For private arbeidsoppdrag i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig og for arbeid som verge eller representant som godtgjøres etter verge-målsloven § 30 eller utlendingsloven § 98 f, er beløpsgrensen kr 6 000, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 første ledd annet punktum. Overstiger utbetalingen disse beløpsgrensene skal det gis opplysninger om hele beløpet og hele beløpet er skattepliktig. Om eksempler på arbeidsoppdrag i hjemmet, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.12.2.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for lønnsopplysningsplikt eller om det ikke er utbetalt slik ytelse, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader ved utførelsen av arbeidet eller oppdraget være fritatt for lønnsopplysningsplikt når den samlede utbetaling til en person fra samme arbeidsgiver ikke overstiger kr 1 000 i løpet av inntektsåret, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 annet ledd.

Om avgrensningen mellom private oppdrag i tilknytning til hjemmet/fritidsboligen og andre oppdrag, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av § 7-2.

Om hvem som anses som «utbetaler» i forhold til beløpsgrensene, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av § 7-2.

S-14-3 Arbeidsinntekt til barn under 13 år

Arbeidsinntekt inntil kr 10 000 til barn som ved inntektsårets utgang ikke har fylt 13 år er skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav o. Slik skattefri inntekt fra én arbeidsgiver hindrer ikke skattefri lønn under grensen for lønnsopplysningsplikt fra annen arbeidsgiver. Se emnet «Barn og ungdom», pkt. 2.

S-14-4 Utbetalinger fra kursteder, institusjoner mv.

Kursteder for alkoholikere og institusjoner for psykisk helsevern, psykisk utviklingshemmede og fysisk funksjonshemmede, samt andre lignende institusjoner, er fritatt for plikten til å gi opplysninger om lønnsutbetalinger til klienter når summen av utbetalinger til klienten ikke overstiger kr 2 000 i inntektsåret og utbetalingen utelukkende dreier seg om arbeidspenger som er betalt ut fra terapeutiske hensyn, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 syvende ledd. Når utbetalingen etter dette er fritatt for lønnsopplysningsplikt, er den skattefri, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav i.

S-14-5 Utbetaling av lønn/utgiftsgodtgjørelse fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner

S-14-5.1 Generelt

Minstegrensene nedenfor gjelder utbetalinger fra hver enkelt arbeidsgiver (selvstendig organisert enhet). Hvis deler av en frivillig organisasjon er reelt skilt ut med f.eks. eget styre og regnskap, kan hver av de utskilte enhetene regnes som egen arbeidsgiver.

Anses aktiviteten som virksomhet for mottakeren, er alt vederlag skattepliktig uten noen nedre beløpsgrense. Om idrettsutøvere, se emnet «Idrett».

S-14-5.2 Lønn

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt fra opplysningsplikten når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 10 000, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 tredje ledd. Når slike utbetalinger ikke er virksomhetsinntekt, vil beløp på kr 10 000 eller mindre være skattefritt, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav i. Overskrides beløpsgrensen, skal det gis opplysninger om hele beløpet, og hele beløpet blir skattepliktig.

Skattefritaket etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav i gjelder også for lønn fra utenlandsk institusjon som er hjemmehørende innenfor EØS-området og som oppfyller vilkårene for skattefrihet i sktl. § 2-32. Dette gjelder uavhengig av om institusjonen har lønnsopplysningsplikt til Norge..

Om skattefrie naturalytelser, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

S-14-5.3 Trekkfri utgiftsgodtgjørelse

Trekkfri utgiftsgodtgjørelse med inntil kr 10 000 til dekning av merkostnader ved et medlems innsats eller opptreden for sin organisasjon, er fritatt fra opplysningsplikt, se skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 fjerde ledd. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse med inntil kr 10 000 som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende organisasjon mv. til dekning av kostnader til transport til og fra arrangementer mv. hvor organisasjonen medvirker. Hvis slike trekkfrie utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret overstiger kr 10 000, skal det likevel gis opplysninger om hele utgiftsgodtgjørelsen.

S-14-6 Arbeidsgivers dekning av utgifter til fagforeningsarbeid

Arbeidsgivers dekning av kostnader til tillitsvalgtes utøvelse av sitt verv i en arbeidstakerorganisasjon er ikke skattepliktig, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav a.

S-14-7 Skadevolders lønn for arbeid utført etter behandling i konfliktråd

Lønn som en skadevolder mottar for arbeid som utføres for en skadelidt etter skriftlig avtale inngått ved mekling i konfliktråd eller etter ungdomsplan eller plan, jf. lov 20. juni 2014 nr. 49 om konfliktråd (konfliktrådloven) er skattefri. Se sktl. § 5-15 første ledd bokstav k.

S-14-8 Sikkerhetstiltak finansiert av arbeidsgiver

Om skattefrihet for sikkerhetstiltak finansiert av arbeidsgiver, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 6.38.

S-15 Skattefrie institusjoner mv.

– Sktl. § 2-32

S-15-1 Hvilke institusjoner mv. som er skattefrie**S-15-1.1 Generelt**

Institusjoner, organisasjoner, selskaper mv. er i utgangspunktet skattefrie dersom de

- er eget skattesubjekt, og
- ikke har erverv til formål

Se sktl. § 2-32 første ledd.

Skattefriheten kan omfatte alle typer institusjoner, organisasjoner, selskap mv. med begrenset gjeldsansvar som f.eks. aksjeselskap, samvirkeforetak, idrettslag, klubber, foreninger, milde stiftelser, legater mv. Det er ikke et vilkår at institusjonen mv. er hjemmehørende i Norge.

Fysiske personer (enkeltpersonforetak) omfattes ikke av skattefritaket, se overrettsdom 6. oktober 1930 (Nidaros overrett) i Utv. III/614. Selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 2-2 annet ledd, omfattes heller ikke av skattefritaket. Om hvilke momenter som tillegges vekt ved vurderingen av om institusjonen mv. har erverv til formål, se [pkt. 3](#).

S-15-1.2 Kirker mv.

Kirker, menigheter og andre religiøse trossamfunn er i utgangspunktet skattefrie, jf. sktl. § 2-32 første ledd.

S-15-1.3 Private skoler

Selveiende institusjoner mv. som eier private skoler og som mottar lovbestemt offentlig tilskudd er som utgangspunkt skattefrie for skolevirksomheten, jf. sktl. § 2-32 fjerde ledd. Dette gjelder bl.a. private skoler som mottar tilskudd etter følgende lover:

- lov 19. juni 2009 nr. 95 om voksenopplæring
- lov 6. desember 2002 nr. 72 om folkehøgskoler
- lov 4. juli 2003 nr. 84 om frittstående skolar (friskolelova), eller
- lov 1. april 2005 nr. 15 om universiteter og høyskoler (universitets- og høyskoleloven)

Om skatteplikt for formue og inntekt utenom undervisning og forskning, jf. sktl. § 2-32 fjerde ledd siste punktum, se [pkt. 4.5](#).

Skoler som ikke oppfyller disse vilkårene, kan etter omstendighetene likevel være skattefrie etter sktl. § 2-32 første ledd, se f.eks. Utv. 1985/527 (Rt. 1985/917) (Ernst G. Mortensen Stiftelse I) (Ernst G. Mortensen Stiftelse, som hadde til formål å drive en korrespondanseskole til beste for samfunnet som undervisnings- og kulturinstitusjon, ble ansett som en skattefri institusjon. Stiftelsens midler skulle bare benyttes til undervisningsformål, og korrespondanseskolen skulle drives uten sikte på fortjeneste, ut over det som trengtes for å sikre driften og utviklingen av skolen.) Se på den annen side Utv. 2003/999 (Rt. 2003/861) /Ernst G. Mortensen Stiftelse II) (referert i [pkt. 3.2.3](#)).

S-15-2 Omfanget av skattefritaket

S-15-2.1 Generelt

Skattefritaket omfatter både formues- og inntektsskatt, se sktl. § 2-32 første ledd. Det omfatter f.eks. også kapitalgevinster og kapitalinntekter.

S-15-2.2 Unntak

S-15-2.2.1 Familiestiftelser ol

Familiestiftelser og andre formuesmasser hvor avkastningen fortrinnsvis tilfaller medlemmer av en bestemt slekt, er formuesskattepliktige, se sktl. § 2-32 femte ledd. Dette gjelder selv om mottakerne av avkastningen fra stiftelsen er trengende og stiftelsen ellers er å anse som en mild stiftelse som nevnt i sktl. § 2-32 første ledd, se Rt.1940 s. 130 (Utv. V s. 195). Hvor vilkårene i sktl. § 4-50 er oppfylt, er det rente- eller bruksnyteren, og ikke stiftelsen, som skal formuesbeskattes. For øvrig er også familiestiftelser fritatt for inntektsskatteplikt i samme utstrekning som øvrige institusjoner mv. som omfattes av sktl. § 2-32.

S-15-2.2.2 Økonomisk virksomhet

En skattefri institusjon mv. kan ha begrenset plikt til å svare formues- og inntektsskatt i forbindelse med økonomisk virksomhet og utleie av fast eiendom, når omsetningen i denne virksomheten overstiger fastsatte beløpsgrenser, se [pkt. 4](#).

S-15-2.2.3 Når institusjon er enearving

Når en ellers skattefri institusjon er enearving og overtar boet udelte, skal institusjonen skattlegges for avdødes inntekt i dødsfallsåret, jf. sktl. § 2-15 første ledd og FIN 12. juni 1989 i Utv. 1989/581.

S-15-2.2.4 Aksjeutbytte til utenlandsk institusjon mv.

Utbytte som tilfaller utenlandsk aksjonær, og som ikke omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 femte ledd, skal skattlegges etter sktl. § 10-13 selv om mottakeren er en utenlandsk kirke eller institusjon mv. som ville vært skattefri etter norske regler. Om dette og om fritak som følger av skatteavtale, se emnet «[Utland – kildeskatt på aksjeutbytte](#)».

S-15-2.3 Arbeidsgiveransvar

Skattefrie institusjoner, kirker og skoler mv. har vanlige plikter som arbeidsgiver for sine ansatte, som f.eks. plikt til å betale arbeidsgiveravgift, trekke skatt og innrapportere lønnsutbetalinger. For veldedige og allmenntilgjengelige organisasjoner gjelder særlige beløpsgrenser for plikten til å svare arbeidsgiveravgift, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)». Videre er det særlige beløpsgrenser for lønnsrapporteringsplikten, se Skatteforvaltningshåndboken.

S-15-2.4 Merverdiavgift

Om en institusjon mv. er skattefri etter sktl. § 2-32 første ledd får ingen betydning for eventuell plikt til å svare merverdiavgift.

S-15-3 Vilkåret for skattefrihet: «ikke erverv til formål»**S-15-3.1 Generelt**

Vilkåret for skattefrihet er at institusjonen eller organisasjonen mv. «ikke har erverv til formål», jf. sktl. § 2-32 første ledd. Formålsvurderingen beror på en konkret helhetsvurdering basert på flere momenter. I helhetsvurderingen er alle aktiviteter som institusjonen driver relevante. Også aktiviteter som er skattepliktige som økonomisk virksomhet etter § 2-32 annet ledd inngår i vurderingen. Det samme gjelder aktiviteter som utøves av datterselskaper, se bl.a. HRD i Utv. 1991/941 (Rt. 1991/705) (Veritas II) (Veritas, hvis kjerneaktivitet besto av klassifikasjon og besiktigelse av skip, var av Høyesterett (Utv. 1955/209 (Rt. 1955/175)) blitt ansett for ikke å ha erverv til formål. Endring av formålsbestemmelsen, slik at Veritas i større utstrekning enn tidligere kunne drive annen virksomhet, samt den faktiske aktivitet hvor kjerneaktiviteten bare utgjorde 43 % av omsetningen, gjorde at institusjonen ble ansett skattepliktig.)

Ved formålsvurderingen er det særlig tre hovedmomenter som skal vektlegges, se bl.a. HRD i Utv. 2003/999 (Rt. 2003/861) (Ernst G. Mortensen II) (referert i [pkt. 1.3](#). Hovedmomentene er

- det vedtektsbestemte formål
- den faktiske virksomhet som utøves
- institusjonens oppbygning

Om hovedmomentene, se [pkt. 3.2](#). I tillegg til hovedmomentene kan det også legges vekt på en rekke støttemomenter, se nærmere [pkt. 3.3](#).

Dersom institusjonen eller organisasjonen mv. driver aktivitet med flere formål, vil hovedformålet være avgjørende, se for eksempel HRD i Utv. 1982/208 (Rt. 1982/491) (Isberg) (Aksjer i et bilforretningsselskap ble ved gave overført til et fond. Fondet hadde et veldedig formål, men ble ansett for å tjene flere formål, og det vesentligste var å holde aksjene i bilforretningsselskapet samlet og sikre næringsvirksomheten i dette selskapet på beste måte.). Hovedformålet er den eller de delene av en aktivitet som står for over 50 % av driften, se HRD i Utv. 1991/941 (Rt. 1991/705) (Veritas II) (se ovenfor) og SKD 5. juli 2011 Utv. 2011/1226. Om unntak fra skattefritak etter sktl. § 2-32 første ledd, se [pkt. 4](#).

S-15-3.2 Hovedmomenter**S-15-3.2.1 Det vedtektsbestemte formål**

Det første hovedmomentet som skal vektlegges og som inngår i formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd er det vedtektsbestemte formålet. Formålet vil normalt fremgå av institusjonens vedtekter, men kan også utledes av andre kilder, for eksempel stiftelsesgrunnlaget (f.eks. et testament) til en stiftelse, jf. lov 15. juni 2001 nr. 59 om stiftelser (stiftelsesloven) § 2. Det avgjørende ved vurderingen av hva som er det vedtektsbestemte formålet er å tolke vedtektene og fastslå hvilket formål vedtektene samlet sett gir uttrykk for. Enkeltstående bestemmelser i vedtektene er ikke nødvendigvis avgjørende. Ved vurderingen av momentet vil det være av betydning om vedtektene utelukker at institusjonen har et økonomisk formål, se LRD 10. oktober 2007 (Frostatting) i Utv. 2007/1465 (Sintef). Det er vedtektene for det aktuelle inntektsåret som skal vurderes. Senere endringer i vedtektene kan likevel vektlegges dersom de kaster lys over institusjonens formål i det inntektsåret som vurderes.

S-15-3.2.2 Den faktiske aktivitet

Det andre hovedmomentet som skal vektlegges i formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd er den aktiviteten som institusjonen mv. faktisk utøver. Ved avgjørelsen av hva den aktiviteten som institusjonen mv. utøver faktisk går ut på, er det sentralt å fastslå hva institusjonen mv. har gjort i inntektsåret. Den aktiviteten som har vært utøvd i årene før eller etter det aktuelle inntektsåret kan også ha betydning for formålsvurderingen i den grad det kaster lys over aktiviteten i det inntektsåret som vurderes, se HRD i Utv. 1991/941 (Rt. 1991/705) (Veritas II) (referert i [pkt. 3.1](#)). Se også LRD (LG-2022-25687) (referert i [pkt. 3.3.9](#)).

Hvis den faktiske aktiviteten ikke samsvarer med det vedtektsbestemte formålet, vil den faktiske aktiviteten få avgjørende betydning, se bl.a. HRD i Utv. 1982/208 (Rt. 1982/491) (Isberg) (referert i [pkt. 3.1](#)). Hvilken aktivitet som faktisk har vært utøvd kan utledes bl.a. av skriftlige kilder som for eksempel regnskap, årsberetninger, institusjonens hjemmeside mv.

S-15-3.2.3 Institusjonens oppbygning

Det tredje hovedmomentet som skal vektlegges i formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd er betydningen av institusjonens oppbygning. Det sentrale ved dette momentet er om det er særlige forhold ved institusjonens oppbygning, organisasjonsform, struktur mv. som kan ha betydning ved vurderingen av hva som er institusjonens formål. Det vil for eksempel være tilfellet dersom det skattesubjektet som vurderes er et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Aksjeselskap og allmennaksjeselskap har normalt til formål å skaffe aksjonærene økonomisk utbytte. Etter asl./asal. § 2-2 annet ledd skal aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som ved sin virksomhet ikke skal ha til formål å skaffe aksjonærene økonomisk utbytte, ha bestemmelser i vedtektene om anvendelse av overskudd og formue ved oppløsning. Hvis slik vedtektsbestemmelse ikke foreligger, vil det være et sterkt moment mot at selskapet er en skattefri institusjon, se HRD i Utv. 2003/999 (Rt. 2003/861) (Ernst G. Mortensen II). (Et selskap som drev med undervisning og for oppkjøpet uomtvistelig hadde erverv til formål, ble kjøpt opp av en stiftelse som ikke hadde erverv til formål. Oppkjøpet innebar ikke noen endring av formålet eller den faktiske virksomheten i selskapet. Høyesterett uttalte at organisasjonsformen «ikke var uten betydning ved vurderingen». Aksjeoverdragelsen medførte ingen endring av den skattemessige status. Det kunne ikke i seg selv tillegges vekt at morselskapet i konsernet ikke hadde erverv til formål. Det uttales at det kunne ha forholdt seg annerledes hvis et eierskifte også hadde manifestert seg i forhold til kriterier som er av betydning for den skatterettslige bedømmelsen.)

Inngår institusjonen mv. i en konsernstruktur eller en konsernliknende struktur, vil også virksomheten i datterselskapene inngå ved vurderingen av om konsernspissen har erverv til formål, se HRD i Utv. 1991/941 (Rt. 1991/705) (Veritas II) (referert i [pkt. 3.1](#), LRD i Utv. 2007/1465 (Sintef) BFU 2/2023 og BFU 3/2023 (referert i [pkt. 3.4.7](#)).

Hvis konsernspissen er en skattefri institusjon, og datterselskapet driver innenfor det samme ikke-økonomiske formålet, vil det være et argument som trekker i retning av skattefritak for datterselskapet, se [pkt. 3.4.17](#).

Om betydningen av utdeling av utbytte i slike tilfeller, se [pkt. 3.3.9](#).

S-15-3.3 Støttemomenter

S-15-3.3.1 Generelt

Rettspraksis viser at domstolene ved flere anledninger har lagt vekt på ulike støttemomenter ved helhetsvurderingen av institusjonens formål etter sktl. § 2-32 første ledd. Disse momentene brukes ikke i større utstrekning enn nødvendig, og bærer derfor preg av å være subsidiære tolkningsmomenter i forhold til hovedmomentene. Støttemomentene retter seg mot spesielle forhold ved institusjonens aktivitet eller konsekvenser av denne. I det følgende skal noen relevante støttemomenter nevnes. Listen over støttemomenter er ikke uttømmende.

S-15-3.3.2 Hensynet til konkurransesituasjonen

Det sentrale ved dette hensynet er å vurdere hvilke konsekvenser et skattefritak har for den frie konkurransen i markedet. Dersom en institusjon mv. driver aktivitet i konkurranse med andre skattepliktige subjekter vil et skattefritak kunne gi uheldig konkurransevridning. Hensynet til konkurransesituasjonen trekker da i retning av skatteplikt for institusjonen mv. Om et tilfelle hvor bla. hensynet til konkurransesituasjonen tilsa at formålet med aktiviteten var ervervsmessig, se SKD 5. juli 2011 i Utv. 2011/1226.

S-15-3.3.3 Hensynet til likebehandling

Det er et alminnelig skatterettslig prinsipp at like tilfeller skal behandles likt. Hensynet til likebehandling vil derfor kunne trekke i retning av skatteplikt eller skattefritak ut fra hvordan andre skattesubjekter, som driver vesentlig lik virksomhet i en tilsvarende organisasjonsform, behandles. Den skattemessige behandlingen i utlandet av konkurrenter som ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge vil ikke ha betydning ved vurderingen av om en innretning er fritatt for beskatning etter sktl. § 2-32, se SKD 28. mars 2014 punkt 3.3 i Utv. 2014 s. 1027.

S-15-3.3.4 Hvordan inntekter skaffes/finansiering

Ved helhetsvurderingen av innretningens faktiske aktivitet kan inntektene og inntektskildene belyse hvilke aktiviteter som utøves og derigjennom hvorvidt en innretning har erverv til formål.

Baseres institusjonens aktivitet på private gaver, innsamlinger mv. og/eller frivillig arbeidsinnsats, trekker dette i retning av at den ikke har erverv til formål. Institusjonen kan imidlertid ha erverv til formål selv om den drives med ulønnet arbeidskraft.

Finansieres institusjonens aktivitet med betaling for ytede tjenester, trekker dette normalt i retning av at institusjonen har erverv til formål. Er imidlertid den økonomiske aktiviteten et direkte ledd i å realisere/virkeliggjøre det ikke ervervsmessige formålet, medfører ikke den økonomiske aktiviteten i seg selv skatteplikt, se [pkt. 3.4.27](#) og [pkt. 4.8](#).

Finansiering ved offentlige tilskudd trekker normalt i retning av at institusjonen ikke har erverv til formål, se HRD i Utv. 1985/527 (Rt. 1985/917) (Ernst G. Mortensen I) (referert i [pkt. 1.3](#)).

S-15-3.3.5 Ideelt formål

Dersom institusjonen eller organisasjonen mv. har et ideelt formål kan dette trekke i retning av skattefrihet. Ideelt formål kan for eksempel være å tilgodese

- allmenntilgjengelige interesser, dvs. interesser som er til nytte for allmennheten
- fritidsinteresser, f.eks. sport, idrett og friluftsliv
- humanitære interesser
- kulturelle interesser
- politiske interesser
- religiøse interesser
- sosiale interesser
- vitenskapelige interesser
- yrkesgruppers generelle økonomiske og/eller faglige interesser

Et ideelt formål kan foreligge selv om formålet kan oppfattes som kontroversielt.

S-15-3.3.6 Institusjoner som tjener/fremmer medlemmers interesser

En institusjon eller organisasjon mv. anses å ha erverv til formål dersom hovedformålet er å tjene eller fremme medlemmenes

- private, økonomiske, forbrukermessige interesser, og/eller
- yrkesinteresser på en direkte måte i motsetning til generelle interesser

For eksempel vil foreninger som har til hovedformål å gi medlemmene direkte økonomiske fordeler ved at de tar seg av oppgaver som naturlig hører til enkeltmedlemmets virksomhet, men som bedre kan løses av fellesskapet, være skattepliktige. Eksempler på slike foreninger er innkjøps- og salgslag for næringsdrivende, se URD 2. september 1968 (Ålesund byrett) i Utv. 1968/477, samt «servicekontorer» og innretninger som utfører konsulentoppdrag innenfor den egentlige virksomheten for medlemmer av en bransje. Se også LRD 1. desember 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1812. (Sykehjelps- og pensjonsordningen for leger). (Stiftelsen ble ansett å ha til hovedformål å sikre medlemmenes økonomiske interesse ved inntektsbortfall.)

Om barnehager, se [pkt. 3.4.7](#).

Om private/abonnenteide vannverk, se [pkt. 3.4.30](#).

Institusjoner eller organisasjoner mv. som ivaretar generelle interesser for nærings- eller yrkesgrupper vil normalt ikke ha erverv til formål. Dette gjelder blant annet fagforeninger som for eksempel LO og arbeidsgiverorganisasjoner som for eksempel NHO.

S-15-3.3.7 Oppløsning av institusjonen

Hvis institusjonens midler ved oppløsning kan eller skal utdeles til dens medlemmer, vil dette trekke sterkt i retning av at institusjonen mv. har erverv til formål. Hvis institusjonens midler ved oppløsning skal brukes til å fremme et formål som etter formålsvurderingen i sktl. § 2-32 første ledd hadde medført skattefritak, vil dette trekke i retning av at institusjonen mv. ikke har erverv til formål.

S-15-3.3.8 Overskudd hos institusjonen mv.

Overskudd hos en institusjon eller organisasjon mv. kan ha betydning for formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 første ledd. En institusjon kan imidlertid ha et ikke-økonomisk formål, selv om den over tid går med overskudd, hvis overskuddet er et resultat av realiseringen/virkeliggjøringen av det ikke-økonomiske formålet. Dette gjelder i utgangspunktet uavhengig av overskuddets størrelse. Overskudd må også kunne settes av til kapitaloppbygging for å møte dårlige tider. Se f.eks. Utv. 1955/209 (Rt. 1955/175) (Veritas I). (Den alt overveiende del av inntektene skrev seg fra selve realisasjonen av det ikke-erhvervsmessige formålet. Høyesterett tiltrådte byrettens dom, hvor det ble lagt til grunn at fondsoppleggene kun tok sikte på å tilgodese Veritas' formål, som var «å virke for sikkerhet til sjøs og å fremme rasjonell sjøforsikring».) Hvis overskudd og kapitaloppbyggingen overstiger det som er nødvendig for å sikre forsvarlig drift, taler det i retning av et økonomisk formål. Dette kan være tilfellet dersom kapitaloppbyggingen brukes til å utvide den eksisterende aktiviteten eller til å starte ny aktivitet, se HRD i Utv. 1991/941 (Rt. 1991/705 (Veritas II) (referert i [pkt. 3.1](#)). Se på den annen side HRD i Utv. 1985/527 (Rt. 1985/917) (Ernst G. Mortensen I) (referert i [pkt. 1.3](#). Her gikk kapitalopplegget og de etablerte reserver og avsetninger ikke ut over det som var nødvendig for å sikre forsvarlig drift.)

Hvis overskuddet derimot brukes til å finansiere det ikke-økonomisk formålet, må det foretas en vurdering av om overskuddets størrelse, sett i forhold til institusjonens relative størrelse, organisasjon og aktivitet for øvrig, trekker i retning av at aktiviteten er ervervsmessig. Det vil også ha betydning hvor ofte overskudd har forekommet. Et tilfeldig overskudd vil ikke nødvendigvis trekke i retning av at aktiviteten er ervervsmessig.

Selv om institusjonen blir ansett for å ha et ikke-økonomisk hovedformål, kan inntekter av økonomisk aktivitet bli skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd, se [pkt. 4](#).

S-15-3.3.9 Utbytte mv.

Har medlemmene eller eierne rett til utbytte, eller faktisk mottar utbytte, vil dette normalt trekke sterkt i retning av at institusjonen mv. har erverv til formål. Se som eksempel Utv. 2003/999 (Rt. 2003/816) (Ernst G. Mortensen II) (referert i [pkt. 1.3](#). Tilsvarende gjelder hvor det ytes tilskudd/konsernbidrag mellom selskaper innenfor et konsern, se LG-2022-25687 i Utv. 2022/1085 (Røde Kors Haugland Rehabiliteringssenter AS) (Rehabiliteringssenteret, som var et driftsselskap heleid av eiendomsselskapet Sogn og Fjordane Røde Kors Eigedom AS, ble for inntektsåret 2014 ansett for å ha erverv til formål og derfor ikke omfattet av sktl. § 2-32 første ledd. Det ble særlig lagt vekt på at Rehabiliteringssenteret leverte helsetjenester på kommersielle vilkår i et marked der vederlaget fastsettes etter anbudskonkurranse, i kombinasjon med at virksomheten over tid hadde generert betydelige overskudd som gjennom konsernbidrag kunne overføres til morselskapet).

I konsern hvor alle selskapene fullt ut er skattefrie etter sktl. § 2-32 og morselskapet i sin helhet er eiet av en skattefri organisasjon som ikke har eiere som f.eks. forening eller stiftelse, vil slike overføringer ikke i seg selv diskvalifisere fra å kunne komme inn under/være omfattet av sktl. § 2-32, se SKD 19. mai 2017 i Utv. 2017/1418.

S-15-3.3.10 Aktivitetens art

Driver institusjonen mv. aktivitet av samme art og på samme måte som privateide bedrifter og/eller i konkurranse med disse, vil dette normalt trekke i retning av at institusjonen har erverv til formål.

Om hensynet til konkurransesituasjonen, se nærmere i [pkt. 3.3.2](#).

Hvis institusjonen utfører oppgaver som det offentlige er lovpålagt å utføre, er det et moment som trekker i retning av at institusjonene ikke har erverv til formål, se f.eks. HRD i Utv. 1985/527 (Rt. 1985/917) (Ernst G. Mortensen I) og SKD 5. juli 2011 Utv. 2011/1226.

S-15-3.4 Eksempler (sortert alfabetisk)

S-15-3.4.1 Generelt

Nedenfor er gjengitt noen eksempler som har vært vurdert i praksis. Avgjørelsen i hver enkelt sak beror på en konkret helhetsvurdering basert på de momentene som er nevnt ovenfor.

S-15-3.4.2 Aksjeselskap

Om betydningen av aksjeselskapsformen ved formålsvurderingen, se [pkt. 3.2.3](#).

Et aksjeselskap er ikke skattefritt bare fordi alle aksjene eies av offentlig myndighet eller skattefri institusjon, se [pkt. 3.4.27](#). Se også HRD i Utv. 2003/999 (Rt. 2003/861) (Ernst G. Mortensen II) (Saken gjaldt spørsmål om skatteplikt for et selskap som drev med undervisningsvirksomhet. Høyesterett uttalte at et selskaps skatterettslige stilling ikke kunne avhenge av hvem som eier aksjene, eller av den virksomhet eieren for øvrig drev). Det kan likevel være relevant hvem som er eier av aksjene i selskapet og hvilken skattemessig status eierne har, se FIN 2. juli 2008 i Utv. 2008/1118 (breddeidretingsarrangementer).

Om skattefritak for et aksjeselskap som skulle stiftes med allmenntilgjengelig formål, hvor aksjonæren ikke skulle nyte private fordeler fra selskapet og hvor formuen ved oppløsning av selskapet skulle tilfalle det allmenntilgjengelige formålet, se [BFU 34/2009](#).

S-15-3.4.3 Aldershjem

Drift av aldershjem kan anses som et ideelt formål.

S-15-3.4.4 Arbeidsterapi

Arbeidsterapi for personer som har kommet ut av normal livs- og arbeidsrytme anses som et ideelt formål, se FIN 12. april 1965 i Utv. 1965/140. (Blå Korsforening som drev et arbeids- og ettervernshjem.)

S-15-3.4.5 Tiltaksarrangør (attføringsbedrifter)

Bedrifter for yrkesvalghemmede som er godkjent av Arbeids- og sosialdepartementet ved NAV, anses normalt ikke å ha erverv til formål, se FIN 24. mai 1982 i Utv. 1982/382 og SKD 7. mars 2007 i Utv. 2007/684. Tilsvarende gjelder for sammenslutning av slike bedrifter, se FIN 9. februar 1971 i Utv. 1971/122.

S-15-3.4.6 Avløserlag

Avløserlag er ansett skattepliktige, se FIN 11. mai 1995 i Utv. 1995/689.

S-15-3.4.7 Barnehager

Barnehager organisert som selskap eller innretning med begrenset ansvar, vil normalt anses å ikke ha erverv til formål når barnehageplassene prises til tilnærmet selvkost, og barnehagen ikke tar sikte på vedvarende overskudd. Dette gjelder for eksempel foreldredrevne barnehager, se FIN 30. april 2003 i Utv. 2003/914 og menighetsbarnehager. Se også [BFU 2/2023](#) og [BFU 3/2023](#) (Selskap som skulle yte støttetjenester innen bl.a. økonomi og ledelse til underliggende skattefrie barnehageselskaper på markedsmessige vilkår, ble ansett som skattefrie institusjoner. De administrative tjenestene var nødvendig for datterselskapenes virksomhet, og inntektene av tjenestene ble ikke ansett som skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd.)

S-15-3.4.8 Bedriftshelsetjenesten

En bedriftshelsetjeneste som etter vedtektene er en juridisk selvstendig institusjon, er på visse vilkår ansett ikke å ha erverv til formål. Se for øvrig SKD 28. mai 1982 i Utv. 1982/455. Som det fremgår av uttalelsen må den skatterettslige stillingen utledes av skattelovens alminnelige regler.

S-15-3.4.9 Boligutleie o.l.

Boligselskaper/andelslag som har til formål å skaffe og forvalte bolig for andelseierne anses normalt å ha erverv til formål.

Institusjon som har til formål å skaffe boliger for tidsbegrenset utleie til vanskeligstilte grupper, anses i utgangspunktet å ikke ha erverv til formål dersom utleien skjer til tilnærmet selvkost og ikke tar sikte på vedvarende overskudd.

Om utleie som går ut over det ideelle formålet, se [pkt. 4.8](#).

Flyktningeboligselskap og studentsamskipnads drift av boliger er ansett å ha et ikke-erhvervsmessig formål. Utleie til andre i sommerferier o.l. faller imidlertid utenfor det ikke-erhvervsmessige formålet, se [pkt. 4](#).

S-15-3.4.10 Bygdeservicelag

Bygdeservicelag som har til formål å legge forholdene til rette for en best mulig utnyttelse av de ressurser som ligger i medlemmenes virksomhet vil normalt ikke være en skattefri institusjon.

S-15-3.4.11 Datasentral

Interkommunal datasentral er ansett skattepliktig.

S-15-3.4.12 Enøkssenter

Enøkssenter som er eget skattesubjekt er ansett skattepliktig. Dette gjelder selv om energiverk gjennom konsesjonsvilkår er pålagt å opprette et slikt enøkssenter.

S-15-3.4.13 Forbrenningsanlegg

Om forbrenningsanlegg som ble ansett skattepliktig, se SKD 5. juli 2011 i Utv. 2011/1226. I SKD 23. april 2013 i Utv. 2013/898 er det presisert hvilken del av virksomheten som kan komme inn under et eventuelt skattefritak. Eierkommuners lovpålagte håndtering av kommunens eget husholdningsavfall er virksomhet som etter sin art kan omfattes av skattefritaket. Med håndtering av eget husholdningsavfall menes mottak og sluttbehandling, herunder energigjenvinning, av slikt avfall. Det er en forutsetning at gebyrene prises til selvkost.

Inntekter fra konkurranseutsatt avfallshåndtering og sluttbehandling av dette avfallet, herunder energigjenvinning, vil ikke være omfattet av skattefritaket. Inntekter fra (energi)gjenvinning og annen sluttbehandling av avfallet kan allokere til henholdsvis skattefri/skattepliktig inntekt i samme forhold som vekten av kommunenes eget husholdningsavfall og vekten av det konkurranseutsatte avfallet.

S-15-3.4.14 Forskningsinstitusjoner

Om forskningsstiftelse og forskningsaksjeselskaper som ble ansett å drive skattepliktig virksomhet, se LRD 10. oktober 2007 (Frostating) i Utv. 2007/1465 (Sintef). Forskningsoppdrag mot vederlag, konsulentvirksomhet eller fremstilling av tekniske produkter må likestilles med ordinær ervervsmessig aktivitet. Det er ikke grunn til å vurdere oppdrag betalt av det offentlige på en annen måte enn oppdrag betalt av det private næringsliv. Den skattemessige vurderingen av forskningsinstituttens aktiviteter er nærmere omtalt i en artikkel fra Skattedirektoratet av 28. mars 2014, Utv. 2014 s. 1027.

Om fritak for formuesskatt for forskningsstiftelser som mottar basisbevilgning fra staten, se sktl. § 2-36 femte ledd og for stiftelser som eier aksjer i slikt selskap, jf. § 2-36 sjette ledd. Se også emnet «[Formue](#)», [pkt. 2.3](#).

S-15-3.4.15 Forsøksringer i jordbruket

Landbrukets forsøksringer anses å være skattefrie institusjoner.

S-15-3.4.16 Havnevirksomhet

Selskap som driver havnevirksomhet er ikke på generelt grunnlag fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-32. Selskap som har myndighetsutøvelse og tilsynsoppgaver som hovedformål kan likevel etter en konkret vurdering anses å ikke ha erverv til formål og derfor være fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-32 første ledd. Se SKD 25. oktober 2022 i Utv. 2022/1228.

S-15-3.4.17 Idrettsarrangementer

Vedtektsbestemt formål om å fremme idrett eller interesse for idrett, gjennom blant annet å forestå breddeidrettsarrangementer, kan anses å være et ikke-ervervsmessig formål. Dette gjelder selv om aktiviteten er organisert som aksjeselskap og går med overskudd. Deler selskapet ut utbytte, kan aktiviteten likevel bli ansett skattefri når aksjene eies av skattefri institusjon og utbyttet benyttes til å realisere aksjonærens ikke-ervervsmessige formål. Se FIN 2. juli 2008 i Utv. 2008/1118 og SKD 20. mai 2009 i Utv. 2009/738.

S-15-3.4.18 Industrireisningselskap

Om vurdering av skattefrihet for industrireisningselskap, se SKD 6. juni 1983 i Utv. 1983/802.

S-15-3.4.19 Informasjonskontor for synshjelp

Informasjonskontor for synshjelp er ansett ikke å ha erverv til formål, se FIN 1. oktober 1979 i Utv. 1979/608.

S-15-3.4.20 Klassifikasjonsselskap

Selskap med hovedformål å virke for sikkerheten til sjøs er ansett skattefrie, se HRD i Utv. 1955/209 (Rt. 1955/175) (Veritas I) og HRD i Utv. 1958/626 (Rt. 1958/1108) (Lloyds). Hvis slike selskaper i tillegg til klassifikasjon og besiktigelse av skip, også driver betydelig konsulentvirksomhet med sikte på å oppnå overskudd, vil hele selskapets overskudd kunne anses skattepliktig, se HRD i Utv. 1991/941 (Rt. 1991/705) (Veritas II).

S-15-3.4.21 Pensjonsordning

Om skatteplikt for kommunale pensjonskasser, se FIN 18. september 1990 i Utv. 1991/1106. Se også LRD 1. desember 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1812 (Sykehjelps- og pensjonsordningen for leger). (Stiftelse med hovedformål å sikre leger og deres etterlatte økonomiske ytelser ved inntektsbortfall, ble ansett som skattepliktig.)

S-15-3.4.22 Regnskapslag

Regnskapslag er ansett for å ha erverv til formål. Det legges særlig vekt på at regnskapslagene direkte bistår den enkelte næringsdrivende med virksomhetens regnskap, og at regnskapslagenes tjenester er konkurrerende tilbud til tilsvarende tjenester fra andre private regnskapsførere.

S-15-3.4.23 Reinbeitedistrikter

Reinbeitedistriktene er ansett ikke å ha erverv til formål.

S-15-3.4.24 Selskapsforening

Forening som vesentlig arrangerte danseaftener ble ansett å ikke ha erverv til formål, se LRD 7. mars 1975 (Eidsivating) i Utv. 1975/267.

S-15-3.4.25 Statens skogplanteskoler

Statens skogplanteskoler er ansett ikke å ha erverv til formål, se FIN 17. juni 1981 i Utv. 1981/343.

S-15-3.4.26 Stipendfond

Et stipendfond vil ikke ha erverv til formål dersom følgende vilkår er oppfylt

- utdeling fra fondet bare består av stipendier og andre ytelser som ikke har noen direkte tilknytning til givernes ervervsmessige eller privatøkonomiske interesser
- fondets midler ikke under noen omstendigheter kan gå tilbake til givernes

Se FIN 2. mai 1963 i Utv. 1963/320.

S-15-3.4.27 Studentsamskipnad

Studentsamskipnad som har til formål å sørge for studenters velferd mv. anses i utgangspunktet å drive en allmenntilgitt aktivitet som ikke har erverv til formål.

Driver studentsamskipnaden økonomisk aktivitet, beror det på en konkret vurdering om dette er en aktivitet som går ut på å realisere eller finansiere det ikke-ervervsmessige formålet. I det siste tilfellet er utgangspunktet at det inntreffer skatteplikt. Om utleie av studentboliger, se [pkt. 3.4.9](#).

En studentbokhandel som ble drevet av en studentsamskipnad gjennom et eget aksjeselskap ble i Riksskattenemndas vedtak 11. desember 2007 ikke ansett å komme inn under skattefritaket i sktl. § 2-32 første ledd. Selv om vareutvalget var spisset mot pensumlitteratur, besto det også av annen litteratur og varer som naturlig hørte hjemme hos enhver bokhandler. Det var ikke avgjørende for resultatet at eieren av aksjeselskapet var skattefri etter sktl. § 2-32 første

ledd. Se SKD-melding 2008/08 pkt. 22.2 i Utv. 2008/775. En studentbokhandel organisert som en stiftelse ble ikke ansett for å komme inn under skattefritaket i URD 1. februar 2012 (Kristiansand tingrett) i Utv. 2012/433.

S-15-3.4.28 Tomteselskap

Om tomteselskaper som ble ansett å ha erverv til formål, se FIN 20. april 1979 i Utv. 1979/348 og FIN 9. mai 1997 i Utv. 1997/1284.

S-15-3.4.29 Ungt Entreprenørskap

Elevbedrift/ungdomsbedrift/studentbedrift som er tilsluttet Ungt Entreprenørskap er i utgangspunktet skattefrie fordi slike bedrifter normalt ikke har erverv til formål. Formålet med en slik bedrift er læring. Omsetningen som en slik bedrift har i sin levetid (innenfor et skoleår) vil normalt realisere læringsformålet, se nærmere [pkt. 4.8](#). I slike tilfeller gjelder ikke beløpsgrensene som nevnt i [pkt. 4.2](#). Dersom bedriftens varighet, omfang og omsetning går ut over rammen satt av Ungt Entreprenørskap, må det vurderes om dette medfører at bedriften driver økonomisk virksomhet som er skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd, eller om formålet går over til å bli ervervsmessig, slik at den ikke lenger anses som en skattefri institusjon. Nærmere om virksomhetsbegrepet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», [pkt. 3](#).

S-15-3.4.30 Vannverk

Private/abbonnenteide vannverk som har til hovedformål å skaffe andelseierne vann kan anses som en skattefri institusjon når vilkårene i sktl. § 2-32 for øvrig er oppfylt, se SKD 6. november 2013 i Utv. 2013/1735.

S-15-3.4.31 Varemesse

Norges Varemesse driver en omfattende aktivitet med å arrangere messer og leie ut lokaler på forretningsmessig grunnlag. Aktiviteten tjener på en direkte måte næringsinteressen til mange av de gruppene som står bak stiftelsen. Den ble ansett for å ha erverv til formål, se FIN 21. oktober 1982 i Utv. 1983/68.

S-15-3.4.32 Værringer

Værringer som følger reglene fastsatt av Avlsrådet for sau i Norsk Sau og Geit, er et samvirke-tiltak der medlemmene samarbeider for å gjennomføre et effektivt avlsarbeid på sau. Værringene antas ikke å ha erverv til formål.

S-15-4 Økonomisk virksomhet, herunder utleie av fast eiendom

S-15-4.1 Generelt

Institusjoner mv. som etter sktl. § 2-32 første ledd ikke har erverv til formål, men som driver økonomisk virksomhet, er skattepliktige for inntekt og formue plassert i den økonomiske virksomheten, se sktl. § 2-32 annet ledd. Dette vil for eksempel gjelde formue i og inntekt ved utleie av fast eiendom. Dette gjelder med mindre den økonomiske virksomheten realiserer/virkeliggjør institusjonens ikke-ervervsmessige formål, se [pkt. 4.8](#). Skatteplikten gjelder også selv om deler av eiendommen brukes til et ikke-ervervsmessig formål. Om beløpsgrenser, se [pkt. 4.2](#). Om de særlige reglene for kirker mv. og for private skoler, se [pkt. 4.4](#) og [pkt. 4.5](#).

Om unntak fra skatteplikt, se nedenfor.

Kravene til økonomisk virksomhet i sktl. § 2-32 annet ledd er noe høyere enn det alminnelige kravet til virksomhet i sktl. § 5-1, se Ot.prp. nr. 1 (1997–98) punkt 14.3.1 s. 32. Dette gjelder særlig kravet til varighet og omfang, se [pkt. 4.7](#).

Om hva som er virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

S-15-4.2 Beløpsgrenser

Økonomisk virksomhet, herunder inntekter fra utleie av fast eiendom, er unntatt fra skatteplikt når omsetningen i inntektsåret ikke overstiger

- kr 70 000 for skattefrie institusjoner, jf. sktl. § 2-32 annet ledd annet punktum, eller
- kr 140 000 for allmenntilrette og veldedige institusjoner, jf. sktl. § 2-32 annet ledd tredje punktum

Beløpsgrensene ovenfor gjelder institusjonenes omsetning, ikke overskudd.

Dersom kravet til virksomhet er oppfylt og beløpsgrensene er overskredet, vil hele inntekten fra den økonomiske virksomheten være skattepliktig.

Beløpsgrensene gjelder særskilt for hver selvstendige enhet som tilfredsstillt kravene til å være eget skattesubjekt (selvstendig skattesubjekt), se sktl. § 2-2 første ledd og særlig sktl. § 2-2 første ledd bokstav h. I kravet til «selvstendig bestyrelse» i sktl. § 2-2 første ledd bokstav h, ligger et krav om at institusjonen mv. må ha eget styre og regnskap.

S-15-4.3 Allmennyttige eller veldedige institusjoner

Ved vurderingen av om en institusjon eller organisasjon mv. er allmennyttig eller veldedig, må det legges vekt på om virksomheten har nytte for allmennheten. I denne sammenheng er det av betydning om institusjonen eller organisasjonen mv. utøver aktiviteter som er tilgjengelig for et bredt spekter av mennesker. Sammenslutninger med en snever medlemskrets og/eller sammenslutninger hvor virksomheten kommer en sterkt avgrenset gruppe til gode, kan normalt ikke anses som allmennyttig.

Følgende institusjoner og organisasjoner mv. har blitt ansett som allmennyttige eller veldedige

- hobbyforeninger
- husflidsforening med formål å fremme god norsk husflid kulturelt, økonomisk og sosialt
- humanitære og sosiale organisasjoner
- idrettsorganisasjoner og idrettslag
- internasjonalt orienterte organisasjoner, menneskerettighetsorganisasjoner og solidaritetsorganisasjoner
- kvinneorganisasjoner og kvinnesaksforeninger
- kulturorganisasjoner, kulturvernorganisasjoner og natur/friluft/miljøvernorganisasjoner
- Norges Bygdeungdomslag med formål å samle all ungdom med interesse for bygdesamfunnet for å fremme og ivareta bygdene og ungdommenes interesser
- religiøse organisasjoner og livssynsorganisasjoner
- spontane aksjonsgrupper, ad hoc-bevegelser
- velforeninger, grendelag, nærmiljøorganisasjoner
- andre foreninger og lag (frimurerlosjer, rotary, lions ol)

Følgende organisasjoner anses ikke som allmennyttige eller veldedige:

- arbeidsorganisasjoner, herunder fagforeninger
- næringsorganisasjoner
- politiske organisasjoner og partitilknyttede organisasjoner
- studentorganisasjoner mv.
- vitenskapelige organisasjoner
- yrkesorganisasjoner

S-15-4.4 Kirker mv.

Kirker, menigheter og andre trossamfunn er skattepliktige for formue i og inntekt av økonomisk virksomhet som ligger utenfor det egentlige kirkelige eller forsorgsmessige arbeid. Inntekter fra økonomisk virksomhet er skattepliktig i sin helhet når disse overstiger kr 140 000 i inntektsåret, jf. sktl. § 2-32 annet ledd siste punktum. Inntekt ved utleie av fast eiendom er bare skattefri når inntektene realiserer/virkeliggjør et ikke-ervervmessig formål, se [pkt. 4.8](#).

S-15-4.5 Private skoler

Selveiende institusjon som eier privat skole er fritatt for skattlegging av skolevirksomheten dersom skolen mottar lovbestemt offentlig tilskudd, se sktl. § 2-32 fjerde ledd. Om hvilke skoler dette er, se [pkt. 1.3](#). Institusjonen skal likevel skattlegges for formue i og inntekt av økonomisk virksomhet som ikke består i undervisning og forskning. En undervisningsinstitusjon skal ikke beskattes for utleie av ledig undervisningsrom til annen undervisning. Det samme gjelder utleie til formål i lokalsamfunnet, hvor tilsvarende utleie er vanlig for offentlige skoler.

S-15-4.6 Innsamlingsaktivitet

Skattefrie institusjoners innsamling av penger anses ikke som økonomisk virksomhet. Etter lang praksis gjelder dette også pengeinnsamling ved bruk av gevinstautomater. Inntekt ved drift av underholdningsautomater vil på den annen side kunne anses som økonomisk virksomhet. Se FIN 8. oktober 2003 i Utv. 2003/1469.

S-15-4.7 Tilfeldige aktiviteter og arrangementer

En skattefri institusjon kan ikke beskattes for inntekt av enkeltstående, tilfeldige aktiviteter og arrangementer. Idrettslag o.l. som leilighetsvis holder basarer, loppemarkeder, oppvisninger eller lignende tilstelninger, skal således ikke skattlegges for inntektene fra disse aktivitetene eller arrangementene. Dette gjelder selv om omsetningen fra slike aktiviteter eller arrangementer skulle overstige det skattefrie beløpet. Slike aktiviteter eller arrangementer skal ikke ses i sammenheng med økonomisk virksomhet som medfører skatteplikt.

Skattefriheten gjelder også ved kortvarig leilighetsvis utleie, f.eks. av idrettshall til messearrangement en helg.

S-15-4.8 Virksomhet som realiserer/virkeliggjør et ikke-ervervmessig formål

En skattefri institusjon mv. som driver økonomisk virksomhet, er ikke skattepliktig for formue i eller inntekt ved den økonomiske virksomheten dersom denne realiserer/virkeliggjør et ikke-ervervmessig formål. Dette gjelder selv om omsetningen overstiger beløpsgrensene i sktl. § 2-32 annet ledd, se [pkt. 4.2](#). Se f.eks. HRD i Utv. 1985/527 (Rt.1985/917) (Ernst G. Mortensen I), HRD i Utv. 1997/1137 (Rt. 1997/1602) (Bodø/Glimt) (fotballklubb ble ikke ansett skattepliktig for inntekter vunnet ved salg av supporterutstyr) og FIN 12. april 1965 i Utv. 1965/140 (At den lokale Blå Korsforening hadde visse inntekter av gårdsdrift mv. kunne ikke medføre beskatning, fordi inntektene skrev seg fra realisasjon av det ikke-ervervmessige formål å drive et gårdsbruk mv. med tanke på arbeidsterapi for pasienter som hadde kommet ut av normal livs- og arbeidsrytme). Er formålet med den økonomiske virksomheten derimot å finansiere det ideelle formålet, vil den være skattepliktig.

Det er ikke skatteplikt ved utleie når utleien realiserer det ikke-ervervmessige formålet med institusjonen, se [pkt. 3.4.9](#). Driver institusjonen også utleie til andre på ordinære vilkår, anses denne utleien som finansiering av det ideelle formålet. Slik utleie er dermed skattepliktig etter sktl. § 2-32 annet ledd. Dette gjelder f.eks. studentsamskipnad som driver sommerhotell. Om et tilfelle hvor en skattefri boligstiftelses inntekt fra utleie av garasjeplasser til andre enn beboerne måtte anses som finansiering av det ikke-ervervmessige formålet, se [BFU 26/2007](#).

Drives den økonomiske aktiviteten i et eget aksjeselskap, f.eks. hvor en studentsamskipnad eier et eget aksjeselskap som driver studentbokhandel, må skatteplikt som utgangspunkt vurderes ut fra aksjeselskapets eget forhold, se [pkt. 3.4.27](#). Om idrettsarrangementer som drives gjennom eget aksjeselskap, se [pkt. 3.4.17](#).

S-15-4.9 Formue

S-15-4.9.1 Bruttoformue

Skatteplikten omfatter bare bruttoformue i den skattepliktige virksomheten eller bruttoformue i den utleide eiendommen.

Er bare en del av eiendommen utleid eller brukt i skattepliktig virksomhet, skal bare den utleide/brukte delen formuesbeskattes. Fordeling av bygningens formuesverdi foretas på grunnlag av utleieverdier. Dersom eiendommen jevnlig bare leies ut eller brukes i skattepliktig virksomhet en del av året, vil skatteplikten avhenge av om utleien/bruken er det vesentligste i løpet av året.

Bankinnskudd, kassebeholdning mv. formuesbeskattes bare i den utstrekning de er driftskapital i den skattepliktige virksomheten. Det er ikke tilstrekkelig for formuesbeskatning at de er opptjent i den skattepliktige virksomheten.

S-15-4.9.2 Gjeld

Det kan kreves fullt fradrag for den gjelden som vedkommer den skattepliktige virksomheten. Er den utleide eiendommen pantsatt, anses denne gjelden å vedkomme den pantsatte eiendommen, se HRD i Utv. V/159 (Rt. 1939/244).

Er bare en del av eiendommen utleid eller brukt i den økonomiske virksomheten, fordeles pantegjelden i samme forhold som bruttoformuen i eiendommen.

S-15-4.9.3 Særlig om forskningsinstitusjoner

Om fritak for formuesskatt for forskningsstiftelser som mottar basisbevilgning fra staten, se sktl. § 2-36 femte ledd og for stiftelser som eier aksjer i slikt selskap, se sktl. § 2-36 sjette ledd. Se også emnet «[Formue](#)», [pkt. 2.3](#).

S-15-4.10 Inntekt

S-15-4.10.1 Bruttoinntekt

Den skattepliktige bruttoinntekten omfatter all driftsinntekt i den skattepliktige virksomheten og leieinntekt ved skattepliktig utleie av fast eiendom.

Renter av bankinnskudd vil bare være skattepliktig dersom bankinnskuddet er driftskapital i den skattepliktige virksomheten.

Vederlag ved salg av omsetningsgjenstander i den skattepliktige virksomheten er skattepliktig inntekt.

Salgssum for, eller erstatning ved tap av, avskrivbart driftsmiddel skal inntektsføres, nedskrives på saldo eller inngå i en gevinst-/tapsberegning, men begrenset oppad til opprinnelig kostpris inklusive aktiverte påkostninger for det solgte/tapte driftsmiddelet, se sktl. § 2-32 tredje ledd. Se [pkt. 4.2](#) og for øvrig emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)». Del av salgssum eller erstatning som overstiger opprinnelig kostpris inklusive påkostninger er skattefri.

Om et tilfelle hvor et aksjeselskap ikke ble skattepliktig for gevinst ved realisasjon av et næringsbygg fordi det ikke var foretatt skattemessige avskrivninger på bygget, se [BFU 6/2015](#).

Gevinst ved salg av formuesobjekter som ikke er avskrivbare, er normalt ikke skattepliktig. Dette gjelder selv om de er brukt i den skattepliktige virksomheten. Det vil ikke foreligge skatteplikt for gevinst ved salg av utleid boligeiendom eller av tomt brukt i skattepliktig virksomhet.

S-15-4.10.2 Inngangsverdi ved overgang til skattepliktig virksomhet

For eiendeler som erverves til bruk i den skattepliktige virksomheten gjelder de vanlige reglene om fastsetting av inngangsverdi, se emnet «[Inngangsverdi](#)».

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

For eiendeler som blir brukt i både skattepliktig virksomhet og til skattefrie formål, er det bare inngangsverdien på den delen av eiendelen(e) som brukes i den skattepliktige virksomheten som skal fastsettes. Om saldoavskrivning av bygning som benyttes både i skattepliktig virksomhet og til skattefrie formål, se nærmere emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på inntektsføring av saldo](#)», [pkt. 6.12.5](#). For eiendeler som i sin helhet benyttes i både skattepliktig virksomhet og til skattefrie formål, skal inngangsverdien bare oppskrives til markedsverdi hvis eiendelen er anskaffet hovedsakelig til og/eller hovedsakelig blir tatt i bruk i den skattepliktige virksomheten. Om driftsmidler som hovedsakelig er brukt i inntektsgivende aktivitet, se nærmere emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», [pkt. 4.1.1](#).

Om inngangsverdi hvor en skattefri institusjon går over til å få erverv til formål og bli en skattepliktig institusjon, se emnet «[Inngangsverdi](#)», [pkt. 7](#).

S-15-4.10.3 Fradragsposter

Til fradrag i den skattepliktige inntekten kommer kostnader som direkte gjelder den skattepliktige økonomiske virksomheten. Leier skattyter f.eks. ut fast eiendom som også brukes til det skattefrie formålet, må kostnadene fordeles. Bare kostnader som faller på den utleide delen kan fradras.

I den utstrekning skattyter bruker avskrivbare driftsmidler i den skattepliktige virksomheten, kan de avskrives på vanlig måte. Leier skattyter f.eks. ut en avskrivbar bygning som også brukes til det skattefrie formålet, er det bare kostprisen for den utleide delen som kan tilføres saldo for avskrivning.

Tap på omløpsmidler i den skattepliktige virksomheten er fradragsberettiget. Tap på avskrivbare driftsmidler følger de alminnelige reglene for fradrag. Tap på formuesobjekter som ikke er avskrivbare, er ikke fradragsberettiget.

Fradrag for gjeldsrenter gis bare for den delen av gjelden som er fradragsberettiget ved formuesfastsettingen, se ovenfor.

S-15-5 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt for skattefrie institusjoner mv., se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

S-15-6 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

S-15-7 Plikt til å levere skattemelding

Om plikt til å levere skattemelding, se Skatteforvaltningshåndboken kap. 8.

S-16 Skattestedet

– Sktl. Kap. 3

S-16-1 Innledning

Reglene om hvor en person skal anses skattemessig bosatt i Norge, har betydning for skattestedet, se nedenfor. Det samme gjelder for fradragsretten for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, se emnene om merkostnader.

Reglene om hvor en person er skattemessig bosatt i Norge til enhver tid, omtales i emnet «Bosted – skattemessig bosted».

Reglene om i hvilken kommune en person skal skattlegges som bosatt for det enkelte inntektsåret (skattekommune etter bosted), behandles nedenfor.

Reglene om stedbunden skattlegging av fast eiendom og tilknyttet virksomhet, jf. sktl. § 3-3, behandles i pkt. 3.

S-16-2 Hovedregel

S-16-2.1 Generelt

For personlige skattytere og dødsbo er skattestedet den/de kommune(r) som kommuneskatten tilfaller.

Upersonlige skattytere betaler som hovedregel bare skatt til staten, se likevel emnet «Kraftforetak».

S-16-2.2 Personlige skattytere skattepliktig som bosatt i Norge

S-16-2.2.1 Generelt

Fysiske personer skattepliktig som bosatt i Norge, skattlegges som hovedregel i den kommunen hvor de er bosatt ved utløpet av 1. januar i inntektsåret, jf. sktl. § 3-1 annet ledd. Om hvor en person anses bosatt, se emnet «Bosted – skattemessig bosted». Person som er under flytting per 1. januar i inntektsåret, og som ved utløpet av denne datoen ennå ikke er kommet frem til det nye bostedet, skattlegges i sin tidligere bostedskommune.

For personer som, etter å ha vært skattemessig bosatt i utlandet, flytter til Norge og bosetter seg her, vil skattestedet for innreiseåret alltid være den kommunen skattyter først bosetter seg eller tar opphold i, jf. sktl. § 3-1 annet ledd siste punktum. Flytter ektefeller, som bor sammen, til Norge på forskjellig tidspunkt, skattlegges den sist ankomne i samme kommune som ektefellen.

Personer som er skattemessig bosatt i Norge, og som flytter til utlandet uten at skatteplikten som bosatt opphører, skattlegges for utreiseåret og etterfølgende år i den kommunen hvor vedkommende var skattepliktig som bosatt ved utreisen, jf. sktl. § 3-1 sjuende ledd annet punktum. Dette gjelder også om skattyter tidligere i det samme inntektsåret har flyttet til en annen kommune.

S-16-2.2.2 Personer på alders- og sykehjem

Pasienter/beboere i alders- og sykehjem mv. skal i alminnelighet skattlegges i den kommunen hvor de er registrert som bosatt i folkeregisteret ved utløpet av 1. januar i inntektsåret, jf. sktl. § 3-1 annet ledd. Personer som oppholder seg i alders- og sykehjem mv., anses som hovedregel bosatt der de hadde sitt bosted før institusjonsoppholdet, jf. folkeregisterforskriften § 5-1-7 første ledd første punktum.

Personer som blir innlagt på alders- eller sykehjem i en annen kommune enn bostedskommunen, anses fortsatt bosatt i den kommunen hvor de hadde sitt bosted på innleggelsestidspunktet. Forutsetningen er at det er denne kommunen som fortsatt skal ha det rettslige og økonomiske ansvaret for å tilby plass i alders- eller sykehjem, jf. FSFIN § 3-1-10.

Bor ektefellen hjemme, skal den som bor på institusjon i annen kommune uansett anses bosatt og skattlegges sammen med den som bor hjemme, jf. sktl. § 2-12 bokstav b annet punktum. Dette gjelder selv om oppholdet er langvarig og selv om vilkåret i FSFIN § 3-1-10 annet punktum om at hjemkommunen fortsatt skal ha det rettslige og økonomiske ansvaret for å tilby vedkommende alders- og sykehjemsplass ikke er oppfylt.

S-16-2.2.3 Personer med strengt fortrolig adresse

Skatteetaten kan bestemme at personer med strengt fortrolig adresse skal ha skattemessig bosted i en annen kommune enn den kommunen de faktisk er bosatt i, jf. FSFIN § 3-1-11 annet ledd. Det er politiet som bestemmer om en persons adresse skal anses som strengt fortrolig. Med strengt fortrolig adresse menes adresse hvor det kan forårsake betydelig skade for enkeltperson at adressen blir kjent for uvedkommende.

S-16-2.2.4 Ikke fast oppholdssted, generelt

Skattestedet for personer skattepliktig som bosatt i Norge, men som ikke har fast oppholdssted, er den kommunen hvor de etter sine øvrige forhold må antas å ha sitt hjem, se sktl. § 3-1 sjuende ledd første punktum. Skattestedet etter utflytting til utlandet vil for disse også være den kommunen skattyter var skattepliktig til på utflyttingstidspunktet, jf. sktl. § 3-1 sjuende ledd annet punktum.

S-16-2.2.5 Ikke fast oppholdssted, sjøfolk

Skattestedet for norske sjøfolk som har flyttet fra Norge, men som fortsatt er skattemessig bosatt i Norge, og som ble overført til ligning i rederikommunen for inntektsåret 2003 eller tidligere, er den kommunen hvor rederiet har kontor eller hvor rederiet bestyres, jf. sktl. § 3-1 sjuende ledd siste punktum.

Skattestedet for andre sjøfolk følger de vanlige reglene, se ovenfor.

S-16-2.3 Personlige skattytere ikke skattepliktig som bosatt i Norge

S-16-2.3.1 Skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og § 2-3 annet ledd

Personlig skattyter med skattepliktig lønnsinntekt under midlertidig opphold i Norge skattlegges i den kommunen hvor vedkommende oppholdt seg 1. januar i inntektsåret, jf. sktl. § 3-4 annet ledd første punktum. Hvis skattyter ikke oppholdt seg i noen kommune i Norge på dette tidspunktet, skattlegges han der han oppholdt seg da skatteplikten etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d eller annet ledd oppsto, jf. sktl. § 3-4 annet ledd annet punktum.

Ved bruk av disse reglene, vurderes skattestedet for ektefeller hver for seg.

S-16-2.3.2 Utlendingers faste eiendom eller virksomhet

Utlendingers faste eiendom og stedbunden virksomhet skattlegges i den/de kommune(r) som følger av reglene om stedbunden skattlegging av fast eiendom og virksomhet i sktl. § 3-3. Ikke-stedbunden virksomhet skattlegges i den kommunen der virksomheten foregår, se sktl.

§ 3-4 første ledd annet punktum. Dette gjelder også formue og inntekt for utenlandsk deltaker i selskap med deltakerfastsetting når deltakeren ikke er skattepliktig som bosatt i Norge. For å kunne skattlegge en deltaker for utdelinger etter sktl. § 10-42 er det en forutsetning at deltakeren på utdelingstidspunktet er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Når det foreligger skatteavtale mellom Norge og skattyters hjemstat, er det normalt en forutsetning at skattyteren også utøver virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge på utdelingstidspunktet. Eventuell utdeling skattlegges i den kommunen som følger av reglene om stedbunden skattlegging i sktl. § 3-3, jf. § 3-4 første ledd.

S-16-2.3.3 Særregler for visse grupper

Om særlige regler for skattestedet for

- personlige skattytere som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, se lovens § 2 annet ledd og emnet «[Sokkelarbeidere](#)», [pkt. 1](#).
- utenlandske direktører, styremedlemmer mv., se sktl. § 3-4 tredje ledd
- gevinst ved salg av aksjer mv. i norske selskaper ved utflytting etter sktl. § 10-70, se sktl. § 3-4 fjerde ledd og emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 9](#).
- skattyter som driver bergingsvirksomhet, se sktl. § 3-4 femte ledd.

S-16-2.4 Selskaper med deltakerfastsetting

Formue og inntekt etter sktl. § 10-41 i selskap med deltakerfastsetting skattlegges hos de enkelte deltakerne (ansvarlig deltaker/kommandittist/komplementar), og ikke hos selskapet. Reglene om stedbunden skattlegging i sktl. § 3-3 gjelder ikke for inntekt og formue fra selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 3-3 niende ledd. Dette medfører at personlige deltakere skattlegges for all inntekt og formue fra selskap med deltakerfastsetting etter reglene om bosted.

Bestemmelsen i sktl. § 3-4 første ledd siste punktum om skatteplikt til den kommunen hvor næringsdriften eller virksomheten foregår kan likevel komme til anvendelse for personlig deltaker som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge. Nærmere om skattestedet for utenlandske deltakere som ikke er skattemessig bosatt i Norge, se [pkt. 2.3.2](#).

S-16-2.5 Aksjeselskaper

Som følge av at upersonlige skattytere bare betaler skatt til staten, jf. sktl. § 3-2, har aksjeselskaper ikke noe skattested. Dette gjelder både aksjeselskaper hjemmehørende i Norge og likestilte selskaper hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 2-36 annet ledd.

Skattestedet for naturressursskatt for kraftverk er likevel den/de kommunene hvor kraftanlegget ligger, jf. sktl. § 18-2 første ledd.

Om innbetaling av skatt, se Skattebetalingshåndboken, omtalen av skattebetalingsloven kapittel 2.

S-16-2.6 Dødsbo

Dødsbo skattlegges i den kommunen som avdøde i dødsåret var skattepliktig til etter reglene om skattemessig bosted, i den utstrekning inntekt og formue ikke skattlegges stedbunden i annen kommune, jf. sktl. § 3-1 tredje ledd.

S-16-2.7 Konkursbo og gjeldsforhandlingsbo

Konkursbo er bare skattepliktig til staten, jf. sktl. § 3-2 og § 2-36 annet ledd. Dette gjelder også gjeldsforhandlingsbo som er eget skattesubjekt.

S-16-2.8 Spesielle spørsmål

S-16-2.8.1 Felles bedrift

Ektefelles andel i inntekt av felles bedrift er virksomhetsinntekt. Skattestedet for slik inntekt følger de vanlige reglene for hver av ektefellene. Har ektefellene registrert den felles virksomheten som et selskap med deltakerfastsetting i Foretaksregisteret og inngått selskapsavtale, gjelder ikke reglene om stedbundet skattlegging, jf. sktl. § 3-3 niende ledd. Se [pkt. 2.4](#) og emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)».

S-16-2.8.2 Stille deltaker

For stille deltakere gjelder det samme som for øvrige deltakere i selskap med deltakerfastsetting, se ovenfor.

S-16-2.8.3 Sykepenger

Sykepenger til næringsdrivende skal alltid skattlegges i bostedskommunen, selv om de erstatter stedbunden virksomhetsinntekt.

S-16-2.8.4 Åndsverksinntekt

Om skattested ved fordeling av personinntekt av åndsverk, se emnet «[Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år](#)».

S-16-3 Stedbunden skattlegging**S-16-3.1 Innledning**

Reglene om stedbunden skattlegging av formue og inntekt har bare betydning for hvilken kommune kommuneskatten skal tilfalle. Reglene gjelder for personlige skattytere (personlige skattytere og dødsbo). Om unntak fra reglene om stedbunden skattlegging i sktl. § 3-3 for inntekt og formue fra andel i selskap med deltakerfastsetting, se [pkt. 2.4](#). For utenlandske personlige deltakere i selskap med deltakerfastsetting som driver virksomhet i Norge, og hvor skatteplikten følger av sktl. § 2-3 første ledd bokstav a og b, kommer sktl. § 3-4 første ledd annet punktum til anvendelse. Etter denne bestemmelsen skal skattlegging skje i den kommunen hvor næringsdriften eller virksomheten foregår.

Reglene om stedbunden skattlegging omfatter:

- nettoformue, dvs. stedbunden bruttoformue redusert med forholdsmessig andel av gjeld, se emnet «[Gjeld](#)», og
- nettoinntekt, dvs. stedbunden bruttoinntekt redusert med stedbundne fradrag fullt ut og en forholdsmessig del av gjeldsrenter og andre nøytrale kostnader (fordelingsfradrag). Om fordelingsfradrag, se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

Videre skal det foretas fordeling mellom kommuner av naturressursskatt for kraftverk, se emnet «[Kraftforetak](#)».

S-16-3.2 Generelt

Følgende formues-/inntektsposter skattlegges stedbunden i den kommunen hvor den faste eiendommen eller anlegget ligger:

- formue og inntekt av fast eiendom eller anlegg
- formue i og inntekt av virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg (herunder løsøre, bankinnskudd osv. i virksomhet)
- formue og inntekt knyttet til kontor som fyller visse vilkår, se [pkt. 3.8](#).

Om inntekts- og fradragsføring av gevinst- og tapskonto ved skatteplikt til flere kommuner, se emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)», [pkt. 1.4](#). Er stedbunden virksomhet opphørt og det fortsatt skal inntekts-/fradragsføres fra gevinst- og tapskonto, er skattestedet kommunen hvor den opphørte virksomheten var skattepliktig før opphøret. Det samme gjelder inntektsføring av negativ saldo i løsøregruppe eller fradragsføring av tom positiv saldo etter opphør av stedbunden virksomhet.

S-16-3.3 Flytting av stedbunden personlig virksomhet

Når stedbunden personlig virksomhet flyttes fra en kommune til en annen i løpet av året, skal inntekten og fradragene fordeles mellom fraflyttings- og tilflyttingskommunen.

S-16-3.4 Hva er fast eiendom

Fast eiendom er grunneiendom, bygninger som er ment å forbli på samme sted, gruver, vassdrag o.l. Som fast eiendom regnes også sameieandeler i fast eiendom og selveierseksjoner i bygninger, herunder andelsleilighet. Flyttbare kiosker på for eksempel badeplass, er ikke fast eiendom eller anlegg dersom de fjernes utenom sesongen.

Formuesverdier som erstatter fast eiendom, kan ikke anses som fast eiendom. Derfor vil f.eks. skattepliktig gevinst ved salg av fast eiendom være inntekt av fast eiendom, mens der-

imot fordring på eventuelt restvederlag ikke vil være formue i fast eiendom. Videre vil rentavkastning av fordring på restvederlag ikke være inntekt av fast eiendom. (Etter forholdene kan restvederlag og avkastning av dette være formue i og inntekt av virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg.)

S-16-3.5 Hva er anlegg

Anlegg er en innretning av en viss økonomisk betydning som er beregnet å skulle forbli på samme sted. Derfor vil et kaianlegg, bro mv. anses som fast anlegg. Det samme gjelder f.eks. nedgravde varmerør under fotballbane. Også flyttbare innretninger kan unntaksvis anses som fast anlegg når de er beregnet å forbli på samme sted. Eksempelvis er en flytedokk å anse som fast anlegg hvis dokken er forankret ved et mekanisk verksted og ment å varig være en del av verkstedets driftsmidler. Som anlegg regnes for eksempel ikke skip i havn, karusell og skytebane beregnet på flytting fra sted til sted og spilleautomater som kan stå hvor som helst. Det samme gjelder f.eks. arbeidsbrakker/brakkerigger som bare er ment til midlertidig bruk under en anleggsperiode, se også emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)». En nedgravd oljetank med pumpe er ikke blitt ansett å være fast anlegg, se FIN i Utv. II/109. Det samme gjaldt en større utleiemaskin som var boltet fast i gulvet, se HRD i Utv. 1980/176.

S-16-3.6 Virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg

For at inntekt og formue i virksomhet skal skattlegges stedbunden, må virksomheten være knyttet til fast eiendom eller anlegg, både faktisk og rettslig, i den forstand at den utøves etter en særrett til den faste eiendommen eller anlegget. Dette kan være eiendomsrett, leierett o.l. Tilknytningen må ikke være for perifer. Derfor vil for eksempel rutebilvirksomhet ikke anses tilknyttet en fast eiendom som bare brukes til garasje for bussene. Entreprenørvirksomhet anses ikke stedbunden i den kommunen hvor anleggsarbeidet utføres dersom entreprenøren ikke eier eller leier grunnen og fører opp anlegget for egen regning.

S-16-3.7 Rettigheter i fast eiendom

Om skattestedet for rettigheter i fast eiendom, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

S-16-3.8 Kontor

S-16-3.8.1 Generelt

Personlige skattytere skattlegges stedbundet for inntekt av virksomhet på grunnlag av at den er knyttet til kontor, jf. sktl. § 3-3 annet ledd bokstav d. Dette gjelder likevel bare dersom kontoret

- er skattyterens eget kontor (eier, leier mv.),
- er åpent for publikum, og
- pleier å holde åpent til
 - vesentlig samme tid som er vanlig for slik virksomhet, eller
 - regelmessige tider som er bekjentgjort på forhånd.

Om unntak, se [pkt. 4](#).

S-16-3.8.2 Sykehusleger

Overordnede leger, dvs. overlege, assisterende overlege, avdelingsleger samt spesialleger, kan ha rett til å drive egen privatpraksis. Også når denne praksisen drives fra kontor stilt til disposisjon av sykehuset, vil vilkårene være oppfylt for stedbunden skattlegging av virksomhetsinntekten i kontorkommunen. I så fall vil det være naturlig å regne med virksomhetsinntekt ved deltakelse i poliklinikkjeneste ved sykehuset og legevaktkjøring i distriktet. (Nærmere om legevaktkjøring, se nedenfor.) I andre tilfeller skattlegges inntekten i bostedskommunen, med mindre legen har eget kontor uavhengig av sykehuset.

S-16-3.8.3 Turnuskandidat hos distriktsleger

Turnuskandidater i kommunehelsetjenesten har vanligvis fastlønnsordning. Har kandidaten inntekt av virksomhet i tillegg, skal denne skattlegges stedbunden i kontorkommunen.

S-16-3.9 Legevaktkjøring

Legevaktkjøring alene oppfyller ikke vilkårene for tilknytning til kontor.

Utøves legevaktkjøring i tilknytning til legens private praksis, skattlegges den som stedbunden inntekt i samme utstrekning som inntektene fra privatpraksisen. Er legevaktkjøringen kontorbasert, men uten funksjonell sammenheng med det kontoret hvor privatpraksisen holder til, må denne kjøringens tilknytning til kontoret vurderes konkret.

Den enkelte leges legevaktkjøring alene vil normalt ikke oppfylle kravene til kontortilknytning når det gjelder lokaler som stilles til rådighet for den til enhver tid vakthavende lege, f.eks. legevaktsentralen på et sykehus.

S-16-3.10 Forholdet mellom stedbunden inntekt av fast eiendom og inntekt i enkeltpersonforetak

Dersom en personlig næringsdrivende som er skattepliktig til flere kommuner, eier fast eiendom som nyttes i virksomheten på en slik måte at driften må anses knyttet til eiendommen, vil inntekten av virksomheten bli stedbunden (helt eller delvis) til eiendomskommunen. Den næringsdrivendes fordel ved bruk av denne eiendommen i virksomheten, vil ikke i tillegg til (andel av) virksomhetsinntekten være stedbunden inntekt. Derimot vil eiendomskommunen være skattestedet for eventuell utleieinntekt.

Gir bruken av eiendommen ikke grunnlag for stedbunden virksomhetsinntekt, kan en nettofordel ved den næringsdrivendes bruk av eiendommen i virksomheten likevel skattlegges i eiendomskommunen. Dette kan gjelde f.eks. administrasjonsbygg. Nettofordelen innebærer en tilsvarende reduksjon av skattegrunnlaget i den kommunen virksomheten for øvrig skattlegges.

S-16-4 Spesialbestemmelser om stedbunden skattlegging**S-16-4.1 Produksjon av varer****S-16-4.1.1 Generelt**

For skattyter som driver enkeltpersonforetak hvor virksomheten består i omsetning av egne tilvirkede varer, skal formue i beholdningen av råstoffer, halvfabrikata og ferdigvarer, skattlegges i tilvirkningskommunen, jf. sktl. § 3-3 fjerde ledd siste punktum.

Er vareproduksjonen knyttet til fast anlegg, skal inntekten i utgangspunktet i sin helhet skattlegges i produksjonskommunen, selv om salget foregår fra kontor i en annen kommune. Om salg fra lager i en annen kommune, se nedenfor. Med «tilvirkning» (produksjon) mener loven ikke bare videreføring av et vareslag til et annet, men også såkalt «urproduksjon» som utvinning av grus, singel, sand o.l. Det er inntekten av produksjonsvirksomheten som tilfaller produksjonskommunen. Mulige andre inntekter som den næringsdrivende måtte ha, følger skattelovens vanlige regler. Inntekten er brutto salgsinntekt med fradrag for de kostnadene som direkte knytter seg til produksjonen og salget.

Generalomkostninger kan ikke alltid fordeles mellom samtlige kommuner på samme måte og på samme grunnlag som gjeldsrenter og andre fordelingsfradrag. Ofte må det benyttes andre fordelingsnøkler, med støtte i skattyterens beregninger og regnskaper. I noen tilfeller vil fordelingen av generalomkostninger måtte foretas på et rent skjønsmessig grunnlag.

S-16-4.1.2 Omsetning fra lager i annen kommune av egenproduserte varer

Hvis enkeltpersonforetak selger egenproduserte varer enten fra lageret eller leverer fra dette som et naturlig ledd i omsetningsopplegget, skal 1/10 av inntektene av produserte og omsatte varer skattlegges i lagerkommunen, se sktl. § 3-3 fjerde ledd annet punktum. Derimot vil lager som bare er et internt oppsamlingssted, ikke medføre stedbunden skattlegging. Det samme gjelder et lager som bare er midlertidig oppbevaringssted for allerede solgte varer (transportlager). Fyller lageret vilkårene for øvrig, får lagerkommunen sin andel av inntekten selv om det ikke slutes noe salg direkte fra lageret. Inntekten av produserte og solgte varer fordeles med 9/10 på produksjonskommunen og 1/10 på lagerkommunen.

Er det flere produksjonskommuner og/eller flere lagerkommuner, må disse igjen finne en rimelig fordeling seg imellom av produksjonsdel på 9/10 og lagerdel på 1/10 av samlet nettoinntekt før gjeldsrenter. Om fordeling av generalomkostninger, se ovenfor. Alle omkostninger som direkte knytter seg til produksjon, lagring og salg, skal være trukket fra. Det gjelder også

avskrivninger på anlegg og andre driftsmidler i produksjon, lagring og salg. Fordelingsreglene i sktl. § 3-3 fjerde ledd er uttømmende. Lagerkommunen kan ikke i tillegg skattlegge verdien ved bruk av lagerlokale som bedriften eier.

Når enkeltpersonforetak har sitt kontor i eget bygg, kan kontorkommunen skattlegge netto inntekt av bygget inklusive egen kontorleie. Den inntekten som skal fordeles mellom produksjons- og lagerkommunen må da reduseres med den beregnede kontorleien.

S-16-4.1.3 Omsetning fra kontor, butikk mv.

Foregår salget av produserte varer fra butikk, må inntekt av denne salgsvirksomheten fastsettes før fordeling mellom produksjons- og lagerkommune. Salg fra kontor gir ikke grunnlag for tilsvarende stedbunden skattlegging.

S-16-4.2 Kraftforetak

Om skatteded for kraftforetak, se emnet «[Kraftforetak](#)».

S-16-5 Fordelingstvist

Om tvist mellom kommunene ved skattlegging av deler av formue eller inntekt i forskjellige kommuner, se [Skatteforvaltningshåndboken](#), omtalen av sktflv. § 15-2 og § 15-7.

S-17 Skogbruk

- *Sktl. § 3-3 annet ledd bokstav f, § 4-11 annet ledd, § 8-2 og § 14-81*
- *Lov 19. desember 2014 nr. 80 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) X (Overgangsregel for avvikling av gjennomsnittsligning for aksjeselskap og deltaker i deltakerlignet selskap)*
- *Lov 20. desember 2016 nr. 120 om endringer i lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) VII (overgangsregel til endring i sktl. § 14-81.)*
- *FSFIN § 8-2*
- *Takseringsreglene § 1-2-9, § 2-1-2, § 2-1-6, § 3-1-1, § 3-2-5, § 3-2-6, § 3-3-3 og § 4*

S-17-1 Skogbruksaktivitet

S-17-1.1 Generelt

All aktivitet i skog skal vurderes etter de alminnelige kriteriene for virksomhet slik de er formulert av Høyesterett, jf. bl.a. HRD i Utv. 1985/386 (Rt. 1985/319) (Ringnes) og langvarig praksis. For at det skal foreligge virksomhet må aktiviteten

- ta sikte på å ha en viss varighet
- ha et visst omfang
- være egnet til å gi overskudd
- drives for skattyters regning og risiko

Generelt om disse kriteriene, se emnet «[Virksomhet – allment](#)». På grunn av den lange omløpstiden for skog, må kravet til aktivitet, økonomisk avkastning mv. vurderes over en vesentlig lengre tidsperiode enn hva som er normalt for andre typer virksomhet.

Hvis skattyter også driver jordbruksaktivitet sammen med skogbruksaktiviteten, er det den samlede aktiviteten som skal inngå i vurderingen av om det drives virksomhet, se HRD i Utv. 1995/1127 (Rt. 1995/1422) (Kiønig).

Skattedirektoratet har i en prinsipputtalelse 1. mars 2016 i Utv. 2016/846 gitt retningslinjer for virksomhetsvurderingen.

Skogbruksaktivitet som er egnet til å gi økonomisk overskudd, men som ikke er så vidt omfattende at den oppfyller kriteriene for å kunne anses som virksomhet alene eller sammen med jordbruksaktivitet, skal ikke behandles etter reglene for skogbruk, men skattlegges sammen med skattyters øvrige inntekter. Dette vil alltid gjelde inntekt fra skog som kun er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og mindre reparasjoner mv. (såkalt «husbehovsskog»).

Om skattemessig behandling av husbehovsskog, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.57.

For enkeltpersonforetak som driver skogbruksvirksomhet gjelder reglene i sktl. § 14-81 om utjevning av skogbruksinntekt ved bruk av tømmerkonto. Om reglene for bruk av tømmerkonto, se [pkt. 13](#).

S-17-1.2 Kriterier for vurderingen av om det foreligger virksomhet

Momenter som tillegges vekt ved vurderingen av om skogbruksaktiviteten alene er egnet til å gå med overskudd over tid er blant annet

- årlig nyttbar tilvekst
- tømmerpriser og avvirkningskostnader
- driftsforhold som terreng, avstand til bilvei, mv.
- kostnader knyttet til ungskogpleie, vedlikehold av skogsbilveier og tynning mv.
- miljørestriksjoner
- det økonomiske formålet

Det er uten betydning ved vurderingen av aktivitetskravet om arbeidet med skjøtsel og drift utføres av den som eier skogen selv eller om arbeidet utføres av andre på hans vegne. Aktivitetsnivået må vurderes konkret, og ses i sammenheng med den lange omløpstiden for skog.

Som utgangspunkt vil aktivitet i skog med årlig nyttbar tilvekst opp til 100 kubikkmeter normalt ikke oppfylle kravene til virksomhet. Spesielt høyt aktivitetsnivå er et moment som kan tale for at det likevel drives virksomhet. Tilvekst og aktivitetsnivå må ses i sammenheng med det økonomiske formålet og egnethet til å gå med overskudd over tid.

Høyt aktivitetsnivå i nedre del av intervallet mellom 100 og 200 kubikkmeter er et moment som taler for at det drives virksomhet, mens liten eller ingen aktivitet i øvre del av intervallet, kan indikere at det ikke drives virksomhet.

Ved årlig nyttbar tilvekst over 200 kubikkmeter vil det som oftest være grunn til å anta at kriteriene for å anse aktiviteten som virksomhet er oppfylt. Liten eller ingen aktivitet kan indikere at det likevel ikke drives virksomhet. Årsaken til lav aktivitet må være faktorer som gjør aktiviteten åpenbart uegnet til å gå med overskudd over tid, som vanskelig tilgjengelighet, uforholdsmessig høye avvirkningskostnader mv.

S-17-1.3 Vurdering sammen med annen aktivitet

Produksjon av juletre, pyntegrønt, biobrensel eller lignende fra egen skog anses som del av skogbruksaktiviteten. Det samme gjelder økonomisk utnyttelse av jakt- eller fiskerettigheter og korttidsutleie av inntil to utleiehytter når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet.

Eksempler på aktiviteter som i utgangspunktet ikke har tilstrekkelig økonomisk og innholdsmessig nærhet til skogbruk er salg av foredlet trevirke, bygningsmaterialer og lignende. Det samme gjelder aktivitet knyttet til tomtesalg og tomtfeste.

Økonomisk aktivitet av forskjellig art som har skogeiendommen som felles utgangspunkt, og består i utnyttelse av eiendommens potensiale, kan inngå i en samlet virksomhetsvurdering, se BFU 59/2006. Dette innebærer likevel ikke at det foreligger en skogbruksvirksomhet hvor reglene om tømmerkonto i sktl. § 14-81 kommer til anvendelse.

S-17-1.4 Særlig om jord- og skogbruksaktivitet som drives sammen

Skogbruk og jordbruk som hver for seg oppfyller virksomhetskriteriene, anses som atskilte virksomheter.

Der skattyter driver både jord- og skogbruksaktivitet, og vilkårene for virksomhet ikke er oppfylt for den ene eller begge aktivitetene, skal jordbruk og skogbruk vurderes samlet når det skal avgjøres om det drives virksomhet eller ikke. For skattytere som har skogbruk og ev. jordbruk som levevei, må det økonomiske formålet med virksomheten aksepteres slik at skattyteren i utgangspunktet må stå fritt når det gjelder vurderingen av driftsopplegg. Skattyteren må kunne prøve og feile, se HRD i Utv. 1995/1127 (Rt. 1995/1422) (Kiøning).

Det er uten betydning i denne sammenhengen om skattyter eier jordbruksarealet, leier det eller kombinerer eie og leie.

S-17-1.5 Skogbruksaktivitet som ikke er virksomhet

S-17-1.5.1 Passiv kapitalforvaltning

Inntekt fra skog som ikke oppfyller alle kriteriene for virksomhet, enten alene eller sammen med jordbruk, men som er egnet til å gå med overskudd over tid, skattlegges som kapitalinntekt, jf. sktl. §§ 5-1 første ledd og 5-20 første ledd bokstav a. Skogeieren kan kreve fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekten, jf. sktl. § 6-1 første ledd.

Retten til fradrag for kostnader til skogkultur, som f.eks. grøfting, planting, såing og markbearbeiding, rydding av hogstflater, ungskogpleie, tynning og lignende, samt til bygging og påkostninger på skogsveier jf. sktl. § 8-2 fjerde ledd, gjelder uavhengig av om aktiviteten i skogen anses som virksomhet eller som passiv kapitalavkastning.

Når vilkårene er oppfylt gis det fradrag for kostnader som er pådratt selv om inntektene kommer i et senere år.

S-17-1.5.2 Ikke-økonomisk aktivitet

Om avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet, se emnet «**Virksomhet – allment**», pkt. 3.5. Skogsdrift som ikke alene eller sammen med jordbruk er egnet til å gå med overskudd over tid, anses som ikke-økonomisk aktivitet (hobbyaktivitet), se HRD i Utv. 1985/386 (Rt.1985/319) (Ringnes). Om kombinasjonsbruk, se pkt. 1.4.

Anses driften som ikke-økonomisk aktivitet skal inntektene ikke skattlegges, og det er heller ikke fradragsrett for kostnader knyttet til slik aktivitet. Dette gjelder uavhengig av om brutto omsetning et enkelt år overstiger grensen for registreringsplikt etter merverdiavgiftsloven.

S-17-1.6 Endring av praksis fra 2016

S-17-1.6.1 Generelt

Før 2016 var det en viss praksis for at en del skattytere ble behandlet som om de drev skogbruksvirksomhet, uten at de alminnelige vilkårene for å anse aktiviteten som virksomhet var oppfylt. Fra 2016 er denne praksisen endret, jf. Prop. 1 LS (2015–2016) punkt 6.3. En skogbruksaktivitet skal ikke behandles som virksomhet uten at de alminnelige vilkårene som er beskrevet ovenfor er oppfylt.

S-17-1.6.2 Avvikling av enkeltpersonforetak som følge av praksisendringen

Ved avvikling av enkeltpersonforetak som følge av at praksisendringen skal avviklingen ikke utløse uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2.

S-17-1.6.3 Oppløsning av selskap med deltakerfastsetting som følge av at vilkårene for å anse aktiviteten som virksomhet ikke er oppfylt

FSFIN § 8-2-2 har regler om oppløsning av selskap med deltakerfastsetting uten realisasjonsbeskatning som følge av at aktiviteten ved årsskiftet 2015/16 ikke fylte de alminnelige vilkårene for virksomhet etter skatteloven, men hvor denne likevel til og med inntektsåret 2015 ble behandlet som skogbruk etter skatteloven § 14-81.

Følgende vilkår i FSFIN § 8-2-2 tredje ledd må være oppfylt for at selskapet kan oppløses uten realisasjonsbeskatning etter skatteloven § 5-1 jf. § 9-2:

- a) Selskapet må ikke drive annen skattepliktig virksomhet.
- b) Skogeiendommen og andre eiendeler, rettigheter og plikter knyttet til skogeiendommen må overtas i sameie av de tidligere selskapsdeltakerne i samme forhold som de eide andeler i selskapet.
- c) Selskapets skatteposisjoner knyttet til skogsdriften, herunder skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt for overførte eiendeler, ikke skatlagte inntekter og pådratte, men ikke fradragsførte kostnader, må videreføres hos sameierne i samme forhold som de eide andeler i selskapet. Sameierens inngangsverdi på skogen må justeres for eventuell over eller underpris betalt ved det opprinnelige ervervet av selskapsandelen (differanse mellom vederlaget for andelen og deltakerens andel av selskapets skattemessige verdier på ervervstidspunktet.)

S-17-2 Skogfond

Etter lov om skogbruk 27. mai 2005 nr. 31 (skogbrukslova) gjelder det en ordning med pliktig avsetning til skogfond, se skogbrukslova kapittel 4 (§ 14 til § 17).

Forskrift om skogfond o.a. 3. juli 2006 nr. 881 (skogfondforskriften) gir nærmere regler om avsetning til fondet, bruk av fondsmidler mv. Av forskriften § 6 framgår at avsetning til skogfond skal være minimum 4 % og maksimum 40 % av bruttoverdien av det solgte skogsvirket.

Der skogfondsordningen omtales nedenfor, omfatter dette også den tidligere ordningen med skogavgift.

S-17-3 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnene «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

Selv om en skogeiendom berører flere kommuner, kan skogeieren føre samlet regnskap for eiendommen.

S-17-4 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

S-17-5 Skattestedet

For personlige skattytere skal formue i og inntekt av skogbruk skattlegges stedbundet i den kommunen hvor eiendommen ligger, jf. sktl. § 3-3 annet ledd bokstav f. Skogfondsmidler som overføres til investering i skog i annen kommune, tas til inntekt der. Se for øvrig emnet «Skattestedet».

S-17-6 Formue**S-17-6.1 Skogverdi****S-17-6.1.1 Generelt**

Formuesverdien av skog settes til den avkastningsverdien skogen har som varig inntektskilde ved rasjonell skjøtsel og drift, jf. sktl. § 4-11 annet ledd. Fastsettingen av formuesverdier skal skje ved å kapitalisere en soneberegnnet nettoverdi av den årlige nyttbare tilveksten. Reglene om verdsetting av skog er tatt inn i takseringsreglene kapittel 4. Formuesverdsettingen etter ovennevnte regler gjelder uavhengig av om skogsdriften anses som virksomhet eller ikke. Skog som regnes som såkalt husbehovsskog formuesverdsettes som tidligere sammen med jordbrukseiendommen.

Ved verdsettingen tas det utgangspunkt i skogeiendommens antall dekar økonomisk drivbar skog. Arealet fordeles på de fire bonitetsklassene: Svært høy bonitet (tilvekst 0,7 m³), høy bonitet (tilvekst 0,4 m³), middels bonitet (tilvekst 0,25 m³) og lav bonitet (tilvekst 0,08 m³).

Det totale antallet kubikkmeter tilvekst på eiendommen multipliseres med fastsatte sjablongverdier for nettoavkastning per kubikkmeter. Det er utarbeidet flere sjablongverdier hvor det er tatt hensyn til variasjoner når det gjelder bl.a. priser og kostnader (både faste kostnader og driftskostnader). I skattemeldingen legges sjablongene inn automatisk når kommune og gårds- og bruksnummer legges inn.

Dersom de totale kostnadene ved drift av en skog over flere år vesentlig overstiger sjablongkostnaden som gjelder for det distriktet skogeiendommen tilhører, kan formuesverdien nedjusteres etter takseringsreglene § 4-8. Det samme kan gjøres dersom eiendommen har en unormal hogstklassefordeling.

Formuesverdien på skogeiendommen fastsettes ved at nettoverdien av tilveksten på eiendommen multipliseres med en kapitaliseringsfaktor (skogfaktoren). Skogfaktoren er fastsatt til 5, jf. takseringsreglene § 4-9.

Skogbrukseiendom anses som driftsmiddel og skal derfor verdsettes til 70 % av skattemesig formuesverdi, jf. sktl. § 4-17 annet ledd.

S-17-6.1.2 Individuelle revisjoner av skogverdier

Det skal foretas individuell revisjon på skogeiendommer som har fått verdien vesentlig endret. Eksempler på årsak til verdiendring kan være:

- frasalg

- tilkjøp
- fredning
- naturskader
- ny driftsplan med stor bonitetsendring

Ved enkeltrevisjoner skal de retningslinjene og sjablongverdiene (unntatt skogfaktor) som er gitt av SKD ved den siste generelle revisjonen, legges til grunn. Skogfaktor som skal benyttes, er fastsatt til 5. Det er ikke adgang til å bygge på de faktiske prisene og driftskostnadene som gjelder i det året enkeltrevisjonen foretas.

S-17-6.2 Bygninger

Skogskoie mv. som i hovedsak nyttes i skogsdriften og derfor er driftsmiddel i skogbruket, verdsettes særskilt og skal ikke inngå i den beregnede verdien av skogen. Skogskoier vil bare unntaksvis anses som driftsmiddel i skogbruket, se [pkt. 14.30](#).

Verdi av våningshus på rene skogeiendommer, fritidsboliger mv. beregnet for eget bruk eller utleie, inngår ikke i skogverdien og føres i skattemeldingen som formuesverdi på boliger og fritidsboliger.

S-17-6.3 Sandtak, steinbrudd mv.

Verdi av sandtak, steinbrudd, torvtak mv. skal ikke tillegges skogverdien. Slike forekomster skal føres som annen fast eiendom i skattemeldingen.

Sandtak, steinbrudd mv. som anses som driftsmiddel verdsettes til 70 % av skattemessig formuesverdi, jf. sktl. § 4-17 annet ledd.

S-17-6.4 Jaktrettigheter

S-17-6.4.1 Generelt

Verdi av jaktrettigheter skal ikke tillegges skogverdien, men skal føres som annen skattepliktig formue i skattemeldingen. Verdi av slik jaktrett skattlegges i praksis bare hvis skogeieren har så stort skogareal i kommunen at det gir fellingstillatelse til minst ett dyr etter arealnormene i kommunen. Viltneimnda kan gi opplysninger om kravet til arealstørrelse og gitte fellingstillatelser.

Jaktrettigheter som anses som driftsmiddel verdsettes til 70 % av skattemessig formuesverdi, jf. sktl. § 4-17 annet ledd.

S-17-6.4.2 Egen utnyttelse av jaktretten

SKD fastsetter i takseringsreglene verdien av fordel ved egen utnyttning ved jakt, se takseringsreglene § 3-1-1 åttende ledd hvor det fremgår at formuesverdien beregnes ved antall felte dyr multiplisert med beløp fastsatt i takseringsreglene § 3-2-5. Denne verdien multipliseres med en kapitaliseringsfaktor på 10, jf. takseringsreglene § 2-1-5. Formuesverdsettingen skal baseres på faktisk felte dyr.

S-17-6.4.3 Utleie av jaktretten

Er jaktrettighetene leid ut, beregnes formuesverdien ved at brutto utleieinntekt multipliseres med kapitaliseringsfaktoren fastsatt i takseringsreglene § 2-1-5. Inntekter og kostnader knyttet til eventuell guiding, leie av hund, overnatting mv. holdes utenfor ved beregningen.

S-17-6.5 Fiske

Verdi av fiskerett som er av noe omfang, skal ikke tillegges skogverdien, men skal føres som annen skattepliktig formue i skattemeldingen. Formuesverdien fastsettes ved å multiplisere årlig leieinntekt med kapitaliseringsfaktoren fastsatt i takseringsreglene § 2-1-5.

Fiskerettigheter som anses som driftsmiddel verdsettes til 70 % av skattemessig formuesverdi, jf. sktl. § 4-17 annet ledd.

S-17-6.6 Bortfestede tomter

Verdien av bortfestede tomter skal ikke inngå i skogverdien. Nærmere om formuesbeskatningen ved bortfeste, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

S-17-6.7 Maskiner og redskaper

Formuesverdien for driftsløsøre settes til 70 % av saldoverdien ved utgangen av inntektsåret, sktl. § 4-17 annet ledd. Beregningsgrunnlaget (saldoverdien) kan fravikes dersom skattyteren påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere enn gruppenes saldoer.

S-17-6.8 Lager av skogsvirke

Lager av skogsvirke ved årets slutt, herunder ved, verdsettes til tilvirkningsverdi, se emnet «Varebeholdning». Mengden ved på lager ved årsskiftet oppgis i kubikkmeter.

Verdien av eierens eget arbeid tas ikke med i tilvirkningsverdien.

S-17-6.9 Lager av innkjøpte varer

Innkjøpte varer, f.eks. kunstgjødsel, drivstoff mv. som ligger på lager ved inntektsårets utgang, skal tas med som formue til anskaffelseskost eksklusive merverdiavgift, jf. takseringsreglene § 2-1-3.

S-17-6.10 Skogfond

Innestående midler på skogfond er en betinget fordring som ikke skal tas med særskilt som formue, jf. sktl. § 4-2 første ledd bokstav a.

S-17-6.11 Husbehovsskog

Skog som hører til en jordbrukseiendom og som ikke er større enn til gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner, anses som husbehovsskog og verdsettes derfor under ett med jordbrukseiendommen etter sktl. § 4-11 første ledd. I slike tilfeller skal også jakt- og fiskerettigheter tas med.

S-17-7 Spesielle forhold knyttet til fastsetting av skogverdien**S-17-7.1 Sakkyndig vurdering**

Er de opplysningene skogeieren gir om areal og fordeling på boniteter hentet fra godkjent skogbruksplan (driftsplan), eller er de gitt etter en vurdering fra sakkyndige innenfor skogforvaltningen, skal disse benyttes.

Erklæres oppgavene for uriktige av skogkyndige som de er fremlagt for, kan de fravikes. Hvis oppgavene fravikes, skal grunnene til dette anføres for hvert enkelt punkt.

S-17-7.2 Skjønnsfastsetting av skogverdi

Der skogeieren ikke har gitt tilstrekkelige opplysninger om grunnlaget for skogverdien kan skattemyndighetene fastsette skogverdien ved skjønn, jf. sktflv. § 12-2. Skogverdien fastsettes på grunnlag av innhentede opplysninger om eiendommen fra den lokale skogforvaltningen og de gjennomsnittsprisene og sjablongverdiene som gjelder for det distriktet hvor skogeierendommen ligger.

S-17-7.3 Vern av skog

Ved midlertidig vern reduseres ikke skogens formuesverdi. Når det foreligger endelig vedtak om vern, skal eiendommens formuesverdi revideres.

S-17-8 Tidfesting av inntekter og kostnader**S-17-8.1 Generelt**

Som hovedregel skal inntekter og kostnader i skogbruksvirksomhet tidfestes etter realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Det er i utgangspunktet salgssummen for det tømmeret som er levert (se nedenfor) i året, som skal inntektsføres.

Det skal tas hensyn til endring i lager av skogsvirke mv. (avvirket men ikke levert).

Skog på rot inngår ikke i varelageret.

Om inntektsutjevning i skogbruket for enkeltpersonforetak ved bruk av tømmerkonto, se pkt. 13.

Om skogfond, se pkt. 14.27.

Om skattepliktig gevinst ved realisasjon av fast eiendom og varige driftsmidler som ikke kan avskrives, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

S-17-8.2 *Leveringssalg*

Vederlag for skogsvirke som er solgt på vanlige leveringsvilkår, skal inntektsføres det året virket blir levert, selv om oppgjøret foretas det etterfølgende året. Virket anses levert senest når det er målt og/eller merket.

S-17-8.3 *Rotsalg*

Tømmer solgt på rot etter forutgående individualisering, anses levert i det året rotkontrakten er inngått. Dette gjelder uansett om tømmeret er avvirket eller ikke. Hvis individualisering er foretatt etter at kontrakten om salg ble opprettet, anses leveringen å ha skjedd først ved individualiseringen.

Etteroppgjør på rotkontrakt inntektsføres i avregningsåret.

Salg av tømmer på rot til den som samtidig kjøper skoggrunnen, anses ikke som rotsalg, men er en del av salgssummen for eiendommen.

S-17-8.4 *Verdsetting ved inntektsfastsettingen av tømmer som ikke er levert*

Beholdning av tømmer som er avvirket, men som ikke er levert innen årets utgang (varelager), skal ved inntektsfastsettingen verdsettes til tilvirkningsverdien som settes til påløpte driftskostnader, se emnet «[Varebeholdning](#)». Verdien av eierens eget arbeid tas ikke med i tilvirkningsverdien.

S-17-8.5 *Tidligere regler om ekstraordinær hogst ved naturskade/fordeling av inntekt*

S-17-8.5.1 *Generelt*

Etter sktl. tidligere § 14-81 tredje ledd, som er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2017, kunne skattyteren søke om at nettoinntekten ved ekstraordinær hogst som han måtte foreta ved naturkatastrofe som f.eks. brann, vindfall eller billeskader, tillagt eventuell erstatning, ble fordelt til skatlegging over flere år enn normalt. Skattyter som har fått slik tillatelse, kan videreføre inntektsføringen i samsvar med denne.

S-17-8.5.2 *Realisasjon/arv/gave før fordelingsperioden er slutt*

Dersom en skogeier, som har fått fordelt inntekten ekstraordinært etter den opphevede bestemmelsen, realiserer skogeiendommen før fordelingsperioden er over, er skattyteren forpliktet til å ta med hele det gjenstående beløpet som årsinntekt i det siste inntektsåret som han eier skogen.

Ved arv, gave og gavesalg gjelder reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7. Det gjenstående beløpet vil være en skatteposisjon som videreføres hos ny eier.

S-17-8.6 *Underskudd*

Om den skattemessige behandlingen av underskudd i skogbruket, se [pkt. 14.38](#).

S-17-9 *Gevinst ved realisasjon mv.*

S-17-9.1 *Fast eiendom*

Om gevinst ved realisasjon av hele eller deler av skogbrukseiendom, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)» og emnet «[Tomt](#)», [pkt. 3.6.2](#).

Salg av påstående skog sammen med grunnen behandles som salg av fast eiendom. Dette gjelder uansett eierform. Innstående skogfondsmidler følger skogen ved realisasjon.

S-17-9.2 *Skattefritak ved skogvern*

Om skattefritak for erstatning ved skogvern, se sktl. § 9-3 sjettede ledd, jf. § 9-13 åttende ledd, og emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», [pkt. 8](#).

S-17-9.3 *Betinget skattefritak*

Om betinget skattefritak, se emnet «[Betinget skattefritak](#)». Dette er aktuelt for følgende tilfeller:

- ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70
- innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72
- makeskifte med kommune, fylkeskommune og staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene etter sktl. § 14-71
- ekspropriasjon av hele eller del av landbrukseieendom etter sktl. § 14-73

S-17-9.4 Rettigheter

Om gevinst ved stiftelse eller realisasjon av rettigheter, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

S-17-9.5 Tømmer på rot

Inntekt ved salg av tømmer på rot behandles som skogbruksinntekt.

S-17-10 Ekspropriasjon eller avståelse hvor erververen kunne krevd ekspropriasjon

S-17-10.1 Generelt

Når begrepet «ekspropriasjon» brukes nedenfor, omfatter dette også avståelse der erververen kunne krevd ekspropriasjon.

Om skatteplikt for gevinst ved ekspropriasjon av grunn mv., se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)» og emnet «[Tomt](#)», pkt. 3.6.2.

Ekspropriasjon av påstående skog sammen med grunnen, behandles som salg av fast eiendom. Dette gjelder uansett eierform.

Om ulempeerstatning på gjenværende eiendom ved ekspropriasjon av en del av eiendommen, se emnet «[Skadeserstatning](#)», pkt. 2.4.

S-17-10.2 Erstatning ved ufrivillig avvirkning av skog som ikke er hogstmoden

Gevinst ved engangserstatning for ufrivillig avvirkning av skog er skattepliktig inntekt. Erstatning som er kompensasjon for tap på grunn av at skogen avvirknes før den er hogstmoden (venteverditap), skal ikke skattlegges. Dette bygger på lang praksis som følge av HRD i Utv. 1965/220 (Rt. 1965/347). Se også HRD i Utv. 1970/497 (Rt. 1970/975).

S-17-10.3 Kraftledningsgate

S-17-10.3.1 Generelt

Gevinst ved engangserstatning for retten til å anlegge kraftledningsgate i skog er skattepliktig etter sktl. § 5-1 første ledd da dette anses som en stiftelse av varig rettighet i fast eiendom. Om fastsetting av inngangsverdi, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 14.

S-17-10.3.2 Erstatning for skader i anleggsperioden

Erstatning for skader i anleggsperioden vil være skattepliktig når den skal dekke et inntektstap eller økte kostnader.

S-17-10.3.3 Erstatning for bruk av veier mv.

Erstatning for bruk av skogsveier mv. under anlegg og vedlikehold av kraftlinje mv., er skattepliktig inntekt. Engangserstatning inngår i skogbruksinntekten i det året erstatningen er fastsatt.

S-17-10.3.4 Erstatning for varig verdiforringelse

Erstatning for vanskeliggjort skogsdrift i nærheten av kraftgate, kantskade, fare for vindfall mv., må betraktes som ulempeerstatning, se emnene «[Skadeserstatning](#)», pkt. 2.4. Erstatningsbeløpet anses skattefritt i utbetalingsåret når det er gitt som engangserstatning. Erstatningen skal redusere inngangsverdien på grunnen. Dette gjelder selv om inngangsverdien blir negativ.

S-17-10.3.5 Skogbestanden overtas av eksproprianten

Overtar eksproprianten skogbestanden i forbindelse med avståelse av bruksrett til grunnen, skal den delen av erstatningen som gjelder den påstående skogen behandles som skogbruksinntekt (rotsalg), se HRD i Utv. 1970/497 (Rt 1970/975).

Når erstatningen ikke fremgår direkte av skjønnen, kan det vederlaget som skal skattlegges, beregnes ut fra den avsetningen til skogfond som skjønnen har fastsatt. En kan vanligvis legge

til grunn at satsen for avsetning til skogfond er 10 %, og på dette grunnlaget regne seg fram til tømmerets bruttov verdi. Herfra trekkes de direkte driftskostnadene som kan påregnes ved rasjonell drift i vedkommende skogområde, og som det må antas at ekspropriasjonsskjønnet også har regnet med.

I de tilfelle eksproprianten engasjerer skogeieren for å forestå utdriften, vil forholdet bli det samme som ved rotsalg, se [pkt. 14.6.2](#).

Overtar eksproprianten skogbestanden i forbindelse med ekspropriasjon av eiendomsrett til grunnen, anses erstatning for grunnen med påstående skog som salgssum for fast eiendom. Det samme gjelder når eksproprianten neddemmer grunnen og denne blir ubrukelig for eieren, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337).

S-17-10.3.6 Skogbestanden overtas ikke av eksproprianten

Når skogbestanden ikke overtas av eksproprianten, vil skogeieren foreta avvirkning med salg for egen regning. Inntekten er da vanlig skogbruksinntekt. Det har ingen betydning for skatteplikten om en del av denne inntekten skriver seg fra ikke-hogstmoden skog.

S-17-11 Skattlegging av skogoppgjør ved jordskifte

S-17-11.1 Generelt

Overføring av skoggrunn ved jordskifte etter lov 21. desember 1979 nr. 77 (jordskifteloven) anses ikke som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav g.

Ved jordskifte vil grunneieren etter skiftet normalt ha et eget areal som representerer den samme grunnverdien som før skiftet. Ved skifte av grunnen tas det ikke hensyn til påstående skog, men denne blir taksert og verdiberegnet før og etter skiftet.

Verdien av den påstående skog som en grunneier hadde før skiftet, og verdien av den påstående skogen på det arealet han blir eier av etter jordskiftet, vil nesten alltid være forskjellig. Det vil derfor være nødvendig å foreta et oppgjør mellom grunneierne.

Vederlag for avgitt skog (påstående skog) som blir avregnet med kontantvederlag, kan ikke skattlegges hos mottakeren, fordi overføringen ikke anses som realisasjon. Den som betaler vederlaget må aktivere dette under skog og grunn. Hvis den som avgir skog får en hogstrett som vederlag, vil inntekten ved utøvelse av denne retten være skattepliktig som skogbruksinntekt. Dette gjelder enten hogstretten gis i den skogen han har måttet avgi eller i en annen skog.

S-17-11.2 Kostnader

Kostnader ved jordskifte kan fradragsføres direkte, se FIN i Utv. 1985/400.

S-17-12 Salg av driftsmidler

Om salg av driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

S-17-13 Tømmerkonto

S-17-13.1 Generelt

Inntekter fra enkeltpersonforetak som driver skogbruksvirksomhet utjevnes ved hjelp av tømmerkonto, jf. sktl. § 14-81. Tømmerkontoen har store likhetstrekk med en gevinst- og tapskonto etter sktl. § 14-45, og avløste de tidligere reglene om gjennomsnittsfastsetting i enkeltpersonforetak. Reglene om tømmerkonto gjelder ikke for andre foretaksformer.

Årets overskudd fra skogbruksvirksomhet, herunder verdien av tømmer uttatt til eget bruk, kan inntektsføres direkte. Den delen av årets overskudd som skattyter velger å ikke inntektsføre direkte, skal føres på tømmerkontoen, jf. sktl. § 14-81 første ledd første punktum. Eventuelt underskudd fra skogbruksvirksomheten kan ikke fradras direkte i inntektsåret, men må føres på tømmerkontoen, jf. sktl. § 14-81 første ledd andre punktum.

Ordningen med tømmerkonto gjelder også for skogbruksaktivitet som alene ikke er tilstrekkelig omfattende til å utgjøre virksomhet, men som sammen med jordbruksaktivitet fyller vilkårene for å anses som virksomhet.

Inntekt fra skogbruksaktivitet som bare anses som passiv kapitalforvaltning, kan ikke føres på tømmerkonto.

Minst 20 % av positiv saldo på tømmerkontoen må inntektsføres i året. Er saldoen negativ, kan inntil 20 % fradragsføres. Negativ saldo på tømmerkonto kan alltid føres mot årets over-

skudd fra skogbruksvirksomhet, jf. sktl. § 14-81 første ledd fjerde punktum. Det er gjenstående negativ saldo på tømmerkonto etter eventuell direkte avregning mot årets overskudd som er grunnlag for fradragsføring med inntil 20 % etter sktl. § 14-81 første ledd tredje punktum.

Bestemmelsene om gevinst- og tapskonto i sktl. § 14-45, gjelder tilsvarende så langt de passer for tømmerkonto, jf. sktl. § 14-81 første ledd femte punktum. Om gevinst- og tapskonto, se emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)». På samme måte som for gevinst- og tapskonto fortsetter inntektsføring/fradragsføring selv om virksomheten har opphørt, se emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)», pkt. 4.

Inntekter fra jakt, fiske, torvuttak og lignende og leieinntekter fra slike aktiviteter omfattes ikke av tømmerkontoordningen, men tidfestes etter alminnelige regler i sktl. § 14-2, jf. § 14-81 annet ledd. Det fremgår av samme bestemmelse at ikke-skattepliktig del av uttak fra skogfondskonto heller ikke omfattes, men slik inntekt er uansett skattefri.

Det er resultatet for fradrag for gjeldsrenter som er grunnlag for overføring til tømmerkonto, jf. sktl. § 14-81 tredje ledd.

Om behandling av bl.a. tømmerkonto ved generasjonsskifte og andre arv- og gavesituasjoner, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 4.2.

S-17-13.2 Overgangsregel ved innføring av tømmerkonto

Overgangsregel ved innføringen av tømmerkontoen som gjaldt for inntektsåret 2017 er omtalt i Skatte-ABC 2017/2018.

S-17-14 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)

S-17-14.1 Arbeidstøy

Om arbeidstøy, se emnet «[Arbeidstøy mv.](#)».

S-17-14.2 Aviskostnader

Om fradrag for aviskostnader, se emnet «[Aviser og nyhetstjenester](#)».

S-17-14.3 Bil

Om bil, se emnene om bil og emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)».

S-17-14.4 Biomasseproduksjon til energiformål, herunder ved

Skogeier som også driver jordbruk, kan velge å ta nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved, inn i grunnlaget for det jordbruksfradraget han eventuelt har krav på. I slike tilfeller skal denne inntekten ikke tas med i skogbruksinntekten, men skal inngå i jordbruksinntekten. Nærmere om disse reglene, se emnet «[Jordbruk – jordbruksfradrag](#)», pkt. 2.2.2.

S-17-14.5 Bolig

Egen bolig innen skogkomplekset skal fritaksbehandles når vilkårene for fritaksbehandling for øvrig er oppfylt, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)».

S-17-14.6 Eget arbeid

S-17-14.6.1 Generelt

Verdi av eget arbeid med avvirkning kommer ikke til uttrykk i regnskapet på annen måte enn som en del av driftsresultatet.

S-17-14.6.2 Rotsalg

Når tømmeret selges på rot slik at hogst og fremdrift skjer for kjøpers regning, skal verdien av eventuelt arbeid som skogeieren utfører for kjøperen vedrørende det solgte tømmeret, anses som

- lønnsinntekt når det gjelder hogst (gjelder ikke hogst med egen skogsmaskin)
- virksomhetsinntekt når det gjelder bruk av egen traktor/-skogsmaskin
- virksomhetsinntekt både for hogst og fremdrift, dersom hogst og fremdrift er avtalt som ett oppdrag

S-17-14.7 Ektefeller

Om fordeling av inntekt fra felles bedrift mellom ektefeller, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)». Ektefeller som driver virksomhet sammen, kan også velge å registrere virksomheten som et selskap med deltakerfastsetting og inngå selskapsavtale. Nærmere om dette, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)». I et slikt tilfelle vil det tidligere enkeltpersonforetaket opphøre i omdanningsåret.

S-17-14.8 Elektronisk kommunikasjon

Om elektronisk kommunikasjon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

S-17-14.9 Erstatning

Om erstatning ved ekspropriasjon, se [pkt. 10](#).

Om skadeserstatning, se [pkt. 14.25](#).

S-17-14.10 Etterbetaling fra næringsamvirke

Etterbetaling fra skogeierandelslag hvor skogeieren er medlem, anses som virksomhetsinntekt, se emnet «[Samvirkeforetak](#)», [pkt. 10.2](#).

S-17-14.11 Fallrettigheter

Inntekt fra fallrettigheter tidfestes i opptjeningsåret og inngår ikke i den inntekten som skal føres på tømmerkontoen.

S-17-14.12 Festeinntekter

Festeinntekter tidfestes i opptjeningsåret og inngår ikke i den inntekten som skal føres på tømmerkontoen.

S-17-14.13 Fiske

Inntekt, herunder fordel ved egen utnyttelse av rett til fiske i elv som renner gjennom vedkommende skogområde, skal tidfestes etter vanlige regler, og inngår ikke i den inntekten som skal føres på tømmerkontoen, jf. sktl. § 14-81 annet ledd.

Kostnader til å opprettholde fiskebestanden er fradragberettiget.

S-17-14.14 Føderåd

Om føderåd, se emnet «[Føderåd](#)», [pkt. 3.2.2](#).

S-17-14.15 Grøfter

Kostnader til grøfting i skogbruket føres direkte til fradrag (skogkultur).

S-17-14.16 Hytter

S-17-14.16.1 Fritaksbehandlede hytter

Om hvilke hytter som skal fritaksbehandles, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)». Eventuelle skattepliktige utleieinntekter fra fritaksbehandlede hytter, se sktl. § 7-2 annet ledd, anses ikke som skogbruksinntekt, og inngår ikke i den inntekten som skal føres på tømmerkontoen.

Om skogskoier, se [pkt. 14.30](#).

S-17-14.16.2 Utleiehytter

Utleiehytter skal regnskapsbehandles, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)».

Inntekten fra korttidsutleie av 1 til 2 hytter som ligger på skogbrukseieendommen, anses som inntekt av skogbruk når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet. Inntekten skal tidfestes etter vanlige regler, og inngår ikke i den inntekten som skal føres på tømmerkontoen, jf. sktl. § 14-81 annet ledd.

Inntekten fra langtidsutleie av 1 til 4 hytter som ligger på skogbrukseieendommen, anses normalt som kapitalinntekt. Inntekten inngår ikke i grunnlaget for beregning av personinntekt i skogbruket og heller ikke i den inntekten som skal føres på tømmerkontoen.

Nærmere om når utleie anses som virksomhetsinntekt, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

Utleie av skogskoier som er driftsmiddel i skogbruket, inngår alltid i skogbruksinntekten. Inntekten skal uansett tidfestes etter vanlige regler, og inngår ikke i den inntekten som skal føres på tømmerkontoen, jf. sktl. § 14-81 annet ledd.

S-17-14.16.3 Avskrivning

Regnskapsbehandlet hytte kan avskrives dersom det dreier seg om utleie med stadig skifte av leieboere, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.5.7. Hver hytte avskrives på egen saldo i saldogruppe h. Dette gjelder uavhengig av om hytteutleien anses som inntekt av skogbruk eller som egen virksomhet.

S-17-14.17 Jakt

S-17-14.17.1 Generelt

Inntekt av jakt, herunder bortleie av jaktrett skal tidfestes etter vanlige regler, og inngår ikke i den inntekten som skal føres på tømmerkontoen, jf. sktl. § 14-81 annet ledd. Kostnader til viltpleie for å opprettholde terrengets jaktverdi er fradragsberettiget.

I de tilfellene det er på det rene at eieren ikke har utnyttet jaktretten et år, skal han ikke inntektsbeskattes for jakten, se Riksskattestyrets rundskriv nr. 561 avd. I (Utv. 1977/117).

S-17-14.17.2 Egen utnyttelse

Inntekt av jakt, herunder fordel ved egen utnyttelse av jaktrett i egen skog, er skattepliktig. Dette gjelder også når utnyttelsen foregår ved deltakelse i jaktlag.

Av praktiske grunner foretas beskatning bare dersom skogeieren har så stort areal innen kommunen at det tilsvarer areal for minst én fellingstillatelse etter de arealnormene som er fastsatt for vedkommende kommune, se Riksskattestyrets rundskriv nr. 561/avd. I (Utv. 1977/117). Viltnemnda kan gi opplysning om hvilken arealstørrelse som kreves og om de fellingstillatelser som er gitt de enkelte jaktvald.

Når eieren selv utnytter sin jaktrett, er det verdien per felte dyr som skal skattlegges. Det skal ikke gjøres fradrag i skogeierens inntekt for den delen som faller på vederlagsfri deltakelse fra slektninger og venner som har deltatt i jakten når disse ikke er eller har vært ansatt i skogeierens skogbruksnæring, jf. Riksskattestyrets rundskriv nr. 561/avd. I (Utv. 1977/117). Inntekten per dyr skal settes overensstemmende med fordelene/bortleieverdien, men etter en nettobetraktning. SKD fastsetter beløpene i takseringsreglene § 3-2-5.

Ved fastsetting av inntektsfordelen på denne måten (dvs. etter en nettobetraktning), skal det ikke gjøres fradrag for kostnader til hundehold, våpen, skyteprøve mv.

I spesielle tilfeller kan reglene om nettofastsetting fravikes slik at inntekten fastsettes etter regnskap, jf. Riksskattestyrets rundskriv nr. 561/avd. I (Utv. 1977/117). Fradragssetser for kostnader til gevær, ammunisjon, øvelsesskyting, spesielle klær mv., fastsettes i takseringsreglene § 3-3-3.

S-17-14.17.3 Ansattes utnyttelse

Hvis ansatte og pensjonister som har vært ansatt hos skogeieren får overdratt hele utnyttelsen av elgjakten vederlagsfritt, regnes dette fullt ut som lønn (naturalytelse). De må da skattlegges etter verdien av det kjøttet den enkelte mottar. Fordelsbeskatning unnlates i praksis hvis den kjøttkvoten som faller på hver ansatt som deltar i jaktlaget er av mindre verdi.

S-17-14.17.4 Bortleie

Hvis jaktretten leies bort, skattlegges leieinntekten som skogbruksinntekt.

Dersom grunneieren etter utleieavtalen skal ha hele eller deler av felte dyr, skal han i tillegg til kontantvederlaget skattlegges for kjøttverdien av mottatt slakt.

S-17-14.18 Jordskifte/grensegang

Omkostninger ved jordskifte og grensegang kan fradragsføres direkte, se FIN 8. juli 1985 i Utv. 1985/400. Om fradrag for kostnader til juridisk bistand i forbindelse med erverv av fast eiendom eller rettigheter i fast eiendom, se emnet «[Juridisk bistand/prosesskostnader](#)», pkt. 3.5.

S-17-14.19 Juletre- og pyntegrøntproduksjon

Juletre- og pyntegrøntproduksjon følger reglene om skattlegging av skogbruk, jf. sktl. § 8-2. Dette gjelder også der produksjonen foregår på tidligere dyrket mark. Drives det skogbruksvirksomhet på eiendommen, inngår resultatet fra produksjonen av juletrær og pyntegrønt i den inntekten som kan føres på tømmerkonto, jf. sktl. § 14-81.

S-17-14.20 Kjøreinntekter

Det er i praksis lagt til grunn at FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr. 6 siste strekpunkt også skal gjelde for skogbruksvirksomhet. Det innebærer at kjøreinntekter, det vil si arbeid for andre ved bruk av egne maskiner og redskaper, skal tas med som skogbruksinntekt når kjøringen foregår med traktor eller andre maskiner som er driftsmiddel i skogbruket, såfremt disse brukes minst 60 % i egen skog. Inntekten tidfestes etter vanlige regler, og inngår ikke i den inntekten som kan føres på tømmerkontoen.

S-17-14.21 Kontingenter

Skogbruksdelen av kontingenten til Norges Bondelag kan føres til fradrag i skogbruksinntekten selv om jordbruket ikke anses som virksomhet. Fradraget skal tidfestes etter vanlige regler. Om begrensning av fradraget, se emnet «[Kontingenter](#)».

S-17-14.22 Kraftverk

Inntekt fra kraftverk anses ikke som en del av skogbruksinntekten. Se for øvrig emnet «[Kraftforetak](#)».

S-17-14.23 Lønn

Lønn som påløper i forbindelse med selve driften av skogbruket, behandles som øvrige driftskostnader og reduserer nettoinntekten som kan føres på tømmerkontoen. Lønnskostnader som påløper ved tilvirkning av bygninger og anlegg som skal aktiveres, skal inngå i bygningens eller anleggets inngangsverdi, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.17.3.

Om lønn til egne barn, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

S-17-14.24 Mobiltelefon/sikringsradio

Sikringsradio anses som driftsmiddel for skattytere som arbeider i skogen. Om skattereglene vedrørende mobiltelefon som brukes i yrket, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

S-17-14.25 Skadeserstatning

Erstatning for skade på skogbestand, f.eks. ved brann eller storm, er i utgangspunktet skattepliktig inntekt. Dette gjelder uavhengig av om skogen/trærne er totalskadet eller bare delvis skadet. Videre gjelder det uavhengig av om erstatningen er fra Statens Naturskadefond, et forsikringsselskap eller fra andre. Erstatninger inngår i skogbruksinntekten det året erstatningsutmålingen er fastsatt og tas med i grunnlaget for eventuell overføring til tømmerkonto. Om fordeling av inntekt fra inntektsåret 2016 eller tidligere i forbindelse med ekstraordinær hogst ved naturskade, se [pkt. 8.5](#). Erstatning for skade på grunnen skal skrives ned på grunnens inngangsverdi. Dette gjelder selv om inngangsverdien blir negativ. Erstatning som er kompensasjon for tap på grunn av at skogen må avvirkes før den er hogstmoden (venteverditap), skal ikke skattlegges. Dette bygger på lang praksis som følge av HRD i Utv. 1965/220 (Rt. 1965/347). Se også HRD i Utv. 1970/497 (Rt. 1970/975). Til gjengjeld gis ikke fradrag for kostnader ved denne avvirkningen som overstiger eventuelt vederlag for virket.

Se for øvrig emnet «[Skadeserstatning](#)».

S-17-14.26 Skogbruksplaner og takster

Takst, skogbruksplaner, kart mv. behandles etter reglene for immaterielle driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)». I praksis kan kostnadene fordeles til fradrag over 10 år.

Er kostnadene under kr 15 000, kan beløpet føres til fradrag det året de pådras.

S-17-14.27 Skogfond

S-17-14.27.1 Generelt

Kapittel 4 i skogbrukslova inneholder bestemmelser om avsetning til skogfond og bruk av midler fra fondet. I skogfondforskriften er det gitt utfyllende bestemmelser om skogfond.

Avsetning til skogfond behandles som driftskostnad eller kapitalkostnad. For skogeier som ikke anses å drive inntektsgivende aktivitet, er ikke avsetningen fradragsberettiget.

S-17-14.27.2 Utbetaling

Utbetaling fra skogfondskonto behandles som skattepliktig inntekt hvis skogeieren tidligere har fått fradrag ved innbetalingen. Dette gjelder selv om den inntektsgivende aktiviteten senere har opphørt.

Som hovedregel skal skogfondsmidler inntektsføres når midlene er stilt til disposisjon, dvs. når utbetaling er foretatt. FIN har imidlertid uttalt at beløpet kan inntektsføres i det tidligere året kostnadene er påløpt. En forutsetning er at skogeieren innen utløpet av inntektsåret har fått melding om at beløpet er godkjent til utbetaling. Utbetales skogfondsmidler i året før kostnadene påløper, kan skogeieren vente med inntektsføringen, slik at inntekter og kostnader kommer på samme år.

Utbetaling fra skogfond regnes som skattepliktig inntekt, for personlige skattytere i den kommunen hvor skogen ligger, jf. sktl. § 8-2 annet ledd. Godtar kommunen at skogfondsmidler overføres til bruk i skog i annen kommune, tas de til inntekt der. Skatteplikten gjelder uavhengig av om skogen har skiftet eier etter at midlene ble innbetalt.

S-17-14.27.3 Anvendelse av tidligere avsatte skogfondsmidler med skattefordel

Av § 11 i skogfondforskriften fremkommer hvilke formål skogfondet kan benyttes til. Av frigitte tidligere avsatte skogfondsmidler som utbetales i inntektsåret, skal 15 % av det utbetalte beløpet tas til inntekt, jf. sktl. § 8-2 annet ledd bokstav a og FSFIN § 8-2-1. Dette gjelder dersom de tidligere avsatte skogfond-midlene brukes til følgende formål:

- skogkultur (§ 11 nr. 1)
- bygging og opprustning av skogsveier (§ 11 nr. 2)
- sommervedlikehold av skogsbilvei (§ 11 nr. 3)
- miljøløstiltak (§ 11 nr. 4)
- skogbruksplanlegging med miljøregistrering (§ 11 nr. 5)
- investeringer i bioenergitiltak i tilknytning til bruket og som bidrar til varmeleveranser basert på eget råstoff eller lokale skogressurser (§ 11 nr. 6)
- forsikring mot stormskader og brann på skog (§ 11 nr. 7)
- kompetansehevede tiltak (§ 11 nr. 8)
- oppmerking av eiendomsgrenser og nødvendige håndlangerutgifter i forbindelse med jordskifte av skog (§ 11 nr. 9)

Resterende 85 % av frigitte midler er endelig skattefrie.

Særreglene for bruk av skogfondsmidler er knyttet til den enkelte skattyter og gjelder bare skog som er inntektsgivende aktivitet.

Det er kun midler som utbetales fra skogfond som gir skattefordel etter sktl. § 8-2 andre ledd, se [SKD 23. januar 2019](#) i Utv. 2019/145. Skogeiere som har fått fritak for innbetaling til skogfondet kan dermed ikke benytte de gunstige skattereglene knyttet til skogfond. For dem vil utbetaling fra skogfondet være skattepliktig i sin helhet. De aktuelle skogeierne må derfor fra inntektsåret 2019 avstå fra å benytte fritaket fra krav om innbetaling til skogfond, dersom vedkommende skal kunne benytte reglene i sktl. § 8-2 andre ledd.

Det følger av skogfondforskriften § 11 første ledd nr. 10 at frigitte skogfondsmidler også kan benyttes til dekning av merverdiavgift på tiltak som nevnt i nr. 1-9. For skattytere som er merverdiavgiftspliktige blir frigitte skogfondsmidler som er benyttet til dekning av merverdiavgift, skattepliktig i sin helhet på vanlig måte (dvs. ingen skattefordel ved at kun 15 % blir skattlagt). For skattytere som ikke er merverdiavgiftspliktige og som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, anses merverdiavgiften som en del av kostnaden ved de ulike tiltakene. I slike tilfeller gjelder skattefordelen også for den delen av de frigitte skogfondsmidler som benyttes til dekning av merverdiavgift.

For skattytere som har skog i flere kommuner, skal den reduserte inntekten fordeles på den enkelte kommune i forhold til skogfondsmidler brukt med skattefordel i vedkommende kommune.

S-17-14.27.4 Kontrollmelding/kontoutskrift

Statsforvalteren skal ved slutten av hvert regnskapsår sende utskrift til skattemyndighetene og til den enkelte skogeier over avvirket kvantum, bruttoverdi og beløp satt av til skogfond, jf. skogfondforskriften § 10 siste ledd.

S-17-14.28 Skogkultur/skogplanting

Det er fradragsrett for samtlige påløpte kostnader til skogkultur, som f.eks. grøfting, planting, såing, markberedning, rydding av hogstflater, inngjerding av skogkulturfelt til vern av nyplanting, ungskogpleie, tynningshogster, gjødsling og sprøyting, jf. sktl. § 8-2 fjerde ledd. Om tilskudd til skogkultur, se [pkt. 14.36](#).

S-17-14.29 Skogreising i skogfattige områder

Skattyter som i en kommune enten ikke har skog eller ennå ikke har inntektsgivende skog, kan få fradrag for kostnader til skogreising med inntil 10 % av inntekten ved skattefastsettingen i samme kommune, jf. sktl. § 8-2 femte ledd. Dette gjelder bare i områder som anses skogløse eller skogfattige. For upersonlige skattytere regnes fradraget av den delen av inntekten som skriver seg fra vedkommende kommune. Vedkommende departement avgjør med bindende virkning om et område skal anses som skogløst eller skogfattig.

S-17-14.30 Skogskoier

Skogskoie som i hovedsak nyttes i skogsdriften, avskrives på egen saldo i saldogruppe h. Det er da en forutsetning at skogskoia faktisk blir brukt av skattyter selv og/eller leid hjelp i betydelig grad i forbindelse med skogsdriften og at den ikke i vesentlig grad tjener skogeierens ferie- og fritidsformål. Det er bare i unntakstilfeller at nye eller moderniserte hytter kan anses som skogskoier, se LRD 6. april 1987 (Eidsivating) i Utv. 1987/391 og URD 29. november 1974 (Solør herredsrett) i Utv. 1975/19.

For en arbeidende skogeier hvor hjemmet er langt borte fra eiendommen, kan skogskoie/hytte, i den grad denne ikke nyttes som fritidsbolig, ofte ha karakter av å være pendlerbolig på arbeidsstedet. Slik pendlerbolig gir ikke rett til avskrivning, men rett til fradrag for andel av driftskostnader til pendlerbolig, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», [pkt. 7.2.2](#). Dersom skogshusværet i hovedsak klassifiseres som fritidsbolig, skal det fritaksbehandles.

S-17-14.31 Skogsveier

Samtlige kostnader til bygging/påkostning av skogsveier skal fradragsføres løpende, jf. sktl. § 8-2 fjerde ledd. Det er ikke adgang til å aktivere kostnader til nye skogsveier og avskrive disse. Bygges det kombinert skogsvei og vei til hyttefelt, utfartsområde o.l., må veikostnadene fordeles slik at bare skogsveidelen kommer til fradrag. Det er en forutsetning for fradrag for skogbruksdelen at hovedbruken gjelder skogbruket. Om tilskudd til veibygging, se [pkt. 14.36](#).

Det gis ikke direkte fradrag for kjøp av andel i en allerede eksisterende skogsbilvei, men kostnadene skal aktiveres som en del av inngangsverdien på skoggrunnen.

Om stiftelse av rettighet til bruk av skogsbilvei, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)», [pkt. 3.1](#).

For vei som for en del brukes i skogbruksvirksomheten, men hvor denne bruken utgjør mindre enn halyparten av den totale bruken, kan en forholdsmessig del av kostnader til vedlikehold mv. fradragsføres i skogbruksvirksomheten. Dette gjelder også kostnader til asfaltering av tidligere asfaltert vei. Se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», [pkt. 4.2](#). Hvis veien er driftsmiddel i annen inntektsgivende aktivitet, må den andelen av vedlikeholdskostnadene som belastes skogbruket, tilbakeføres/inntektsføres i den andre inntektsgivende aktiviteten.

S-17-14.32 Snøscooter

Snøscooter som i det vesentligste brukes til transport av skogsvirke, anses som driftsmiddel i virksomhet og aktiveres for avskrivning i saldogrupper d. Dette vil som regel bare gjelde større snøscootere som er hensiktsmessig konstruert for slik transport (ofte med fastmontert vinsj).

Brukes slik snøscooter også privat, må kostnadene vedrørende privat kjøring tilbakeføres. Fordelen ved den private bruken kan i praksis beregnes etter en forholdsmessig fordeling av kostnadene.

Mindre snøscootere som særlig er konstruert for persontransport, anses i alminnelighet ikke som driftsmiddel i skogbruket. Dersom de i en viss utstrekning skulle bli brukt til transport av skogsvirke, kan det gis fradrag med et skjønnsmessig beløp.

S-17-14.33 Studiereiser og kurs

Om studiereiser og kurs, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

S-17-14.34 Sykepenger

Sykepenger er skattepliktige, og føres direkte i skattemeldingen. De skal tidfestes etter vanlige regler, og inngår ikke i den inntekten som kan/skal føres på tømmerkontoen. Sykepengene skal skattlegges i bostedskommunen selv om de erstatter skogbruksinntekt som skal skattlegges stedbundet.

Se for øvrig emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

S-17-14.35 Telefon

Om kostnader til telefon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

S-17-14.36 Tilskudd til nærings- og miljøtiltak i skogbruket (MIS-tilskudd)

Forskrift 4. februar 2004 nr. 447 om tilskudd til nærings- og miljøtiltak i skogbruket, har bestemmelser om tilskudd til bl.a.

- skogkultur (§ 4)
- veibygging (§ 5)
- ulike miljøtiltak (§ 6)
- drift med taubane, hest mv. (§ 7)
- utdrift av skogsvirke til bioenergi mv. (§ 8)

Felles for tilskuddene etter denne forskriften er at de skal dekke fradragsberettigede kostnader og/eller kompensere for tapte skattepliktige inntekter. Tilskuddene er skattepliktige i det året de innvilges, og inngår dette året i den inntekten som kan/skal føres på tømmerkontoen.

Benyttes tilskuddet til investeringer knyttet til nærings- og miljøtiltak, kan tilskuddet nedskrives på disse investeringene. Foretas ikke investeringene i det året tilskuddet gis, kan skattyter utsette inntektsføringen til det senere året hvor investeringene skjer og nedskrivning kan foretas, se også emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)», pkt. 8. For å kunne utsette inntektsføringen, må skattyter på forespørsel kunne legge fram en framdriftsplan og kostnadsestimat for de investeringene som skal foretas.

S-17-14.37 Tomtesalg

Gevinst ved salg av tomt fra skoggrunn skal tidfestes etter vanlige regler, og inngår ikke i den inntekten som kan/skal føres på tømmerkontoen, jf. sktl. § 14-81 annet ledd. Om behandlingen av gevinst ved salg av tomt i forhold til personinntekt, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», pkt. 4.3.3.

S-17-14.38 Underskudd

Årets underskudd i skogbruk kan overføres til fradrag i andre inntekter i samme inntektsår, både i skogkommunen og i andre kommuner. For enkeltpersonforetak kan det være fradragsført beløp fra tømmerkonto, som skal overføres skattemeldingen til fradrag i annen alminnelig inntekt. Fradragsført beløp fra tømmerkonto må imidlertid korrigeres for eventuelle leieinntekter mv. (etter fradrag for tilhørende kostnader) som ikke skal føres på tømmerkonto, men som skal anses som virksomhetsinntekt i skogbruket, jf. sktl. § 14-81 annet ledd.

Underskudd som selskapsdeltaker eller aksjeselskap har utenom skogbruket, kan føres til fradrag i skogbruksinntekt.

S-17-14.39 Ungskogforsikring

Ordningen med engangspremie til ungskogforsikring ble opphevet fra 1. juli 2005. Fordeling av resterende fradrag for slik engangsbetalt premie kan videreføres i den utstrekning skogeieren ikke har fradragsført hele premiesummen tidligere år. Det har vært lagt til grunn at slik premie bør fordeles til fradrag over 20 år (kostnadsfordeling). Det er likevel i praksis godtatt at premien fradragsføres over et kortere tidsrom, likevel ikke under fem år. For forsikring tegnet i 2005 og som er fordelt over 20 år, vil siste år med fradragsføring være år 2024.

S-17-14.40 Uttak av virke

S-17-14.40.1 Virke til eget bruk

Tømmer som uttas til eget bruk, verdsettes vanligvis til antatt salgsverdi på skogens vanlige leveringssted. Verdien reduseres med sparte kostnader sammenlignet med om tømmerkvantumet hadde vært solgt (herunder også spart avvirkningsavgift og eventuelt innsparte kostnader til fremdrift). Verdien økes med ekstra kostnader i forbindelse med kjøring til sagbruk eller til gården, slik at regnskapet skal vise det samme nettoresultatet som om tømmeret hadde vært levert for salg.

Uttak av brensel skal settes til den verdien veden har, hjemkjørt og ferdig til bruk. SKD fastsetter i takseringsreglene § 3-2-6 beløpsatser for uttak av brensel fra egen skog i de tilfellene det i hovedsak benyttes ved til oppvarming av egen bolig.

Kostnadene fradragsføres i skogregnskapet på vanlig måte.

S-17-14.40.2 Virke gitt bort som gave eller arveforskudd

Hvis det gis bort skogsvirke, skal verdien av dette uttaksbeskattes hos skogeieren, jf. sktl. § 5-2. Verdien av avvirket skogsvirke settes til salgsv verdien. Er det gitt bort tømmer på rot, settes verdien til rotverdi.

S-17-14.41 Verktøygodtgjørelse

Godtgjørelse på kr 36 per time (2022) til skogsarbeidere til dekning av kostnader ved hold av motorsag og annen redskap (avskrivning, vedlikehold og driftskostnader) anses ikke å gi overskudd, jf. takseringsreglene § 1-2-9.

S-17-14.42 Vern av skog

Om skattefritak for erstatning ved skogvern, se sktl. § 9-3 sjettede ledd, jf. § 9-13 åttende ledd, og emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», pkt. 8. I dette punktet omtales også bestemmelsen i sktl. § 9-13 åttende ledd annet punktum om skattefrihet hos deltaker for utdeling fra selskap med deltakerfastsetting av midler som knytter seg til skogvernerstatning. Om lemping av skatt etter skatteforvaltningsloven § 9-9 for selskapsdeltakere som tidligere år er skattlagt for slik utdeling fra selskapet, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», pkt. 8. Se for øvrig Prop. 130 LS (2016–2017) punkt. 7.

S-18 Sokkelarbeidere

- Sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, § 5-11, § 5-12 og § 5-15 første ledd bokstav e
- FSFIN § 5-11-1 og § 5-12-10
- Petrsktl. § 2, jf. § 1
- Takseringsreglene § 1-3-7

S-18-1 Generelt

S-18-1.1 Personer bosatt i Norge

Personer som anses skattepliktig som bosatt i Norge, skal for inntekt opptjent ved arbeid på kontinentalsokkelen, skattlegges i sin bostedskommune, se petrsktl. § 2 jf. sktl. § 2-1. Om når en person anses bosatt i Norge, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)».

S-18-1.2 Personer bosatt i utlandet

Om sokkelarbeidere bosatt i utlandet, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 3.8.2.

S-18-2 Personer bosatt i Norge

S-18-2.1 Fri kost og losji på plattform og annen sokkelinnretning

Sokkelarbeidere får fri kost og losji på plattformen. Reglene nedenfor gjelder pendleropphold. Opphold på sokkelen som anses som tjenestereise/yrkesopphold, følger de vanlige reglene.

Fritt losji i forbindelse med pendleropphold på plattform og annen sokkelinnretning er ikke skattepliktig inntekt for sokkelarbeidere, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1.

Fri kost på plattform og annen sokkelinnretning er skattepliktig bare hvis skattyteren har en samlet årlig personinntekt som overstiger kr 600 000. Dette innebærer at sokkelarbeidere med samlet personinntekt som ikke overstiger kr 600 000 heller ikke skal skattlegges for kostbeparelse. Det er den samlede årlige personinntekten som er avgjørende for beløpsgrensen, og ikke bare inntekt fra arbeid på sokkelen. Verdien av fri kost på sokkelen skal også regnes med. Overstiges beløpsgrensen, er all kostgodtgjørelse skattepliktig, se Ot.prp. nr. 77 (2005–2006) pkt. 6.3.1.

Om arbeidsgiveravgift for fri kost på sokkelinnretning, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 3.9.5.

S-18-2.2 Småutgifter

Det gis ikke fradrag for ulegitimerte småutgifter.

Arbeidstakere som må betale for bruk av telefon om bord gis fradrag for faktiske kostnader.

S-18-2.3 Reise mellom hjem og plattform

S-18-2.3.1 Generelt

Arbeidsperiode er som hovedregel delt opp slik: 14 dager arbeid og 28 dager fri. Ansatte ledere og ansatte hos innleide kontraktører kan ha andre ordninger. Inndeling i arbeidsperioder fører til en betydelig pendling av arbeidstakere fra hele landet og utlandet til plattformen via helikopterbasene bl.a. på Flesland i Bergen og Sola utenfor Stavanger. Av hensyn til behandlingen må en dele opp slike reiser i to deler, nemlig en reise mellom hjem og helikopterbase og en reise mellom helikopterbasen og plattform.

S-18-2.3.2 Reisen mellom helikopterbasen og plattform

Reisen mellom helikopterbasene og plattformen besørges av arbeidsgiver. Denne del av reisen regnes alltid som yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav h. Verdien av fri reise på denne strekningen kommer derfor ikke til inntekt og medfører heller ikke noe fradrag for arbeidstakeren. Dette gjelder uavhengig av om man overnatter på plattformen eller reiser frem og tilbake til plattformen samme dag.

S-18-2.3.3 *Reisen mellom hjem og helikopterbasen*

Reisen mellom hjem og helikopterbase vil være en besøksreise der sokkelarbeidere er ansatt og overnatter på plattformen, og derfor anses å være pendlere. Reisen vil være en besøksreise også for visse personer som pendler til bolig i utlandet, se emnet «[Merkostnader – pendler med hjem i utlandet](#)».

Selv om en arbeidstaker er pendler, vil den første og siste reisen være en yrkesreise. Vedkommende kan likevel velge å behandle disse reisene som en besøksreise.

Om fradrag for kostnader til besøksreise, behandling av godtgjørelse til dekning av reisekostnadene eller behandling av fri reise for personer som pendler til hjem i Norge, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

Om fradrag for kostnader til besøksreise, behandling av godtgjørelse til dekning av reisekostnadene eller behandling av fri reise for personer som pendler til bolig i utlandet, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.

I noen tilfeller vil reise mellom hjem og helikopterbase og oppholdet på plattformen karakteriseres som yrkesreise/yrkesopphold for sokkelarbeideren. Dette er tilfelle der skattyter ikke arbeider fast på plattformen, men utfører oppdrag av kortere varighet. I så fall er kostnadene fradragsberettiget etter reglene for kostnader i yrket. Utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnadene behandles da etter nettometoden.

Reisekostnadene mellom hjem og helikopterbasen dekkes som regel helt eller delvis av arbeidsgiver – herunder også kost og losji under reisen.

Fri kost og losji under tjenestereise/yrkesopphold er alltid skattefri. Om skille mellom person på yrkesreise og pendler, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

Om fradrag for kostutgifter og om behandling av godtgjørelse for kost på besøksreisen, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)», pkt. 3.4 og pkt. 4.3.9. Reisetiden på besøksreisen regnes mellom plattform og hjemmet. Eventuelt fradrag for merkostnader til kost under besøksreisen inngår ikke i minstefradraget.

S-18-2.3.4 *Spesielt om ekstrakostnader ved utsettelse/avlysning av reisen fra helikopterbase til plattform*

Lar ikke reisen fra helikopterbasen til plattformen seg gjennomføre til planlagt tid, f.eks. fordi været er for dårlig, må skattyter vente, og hvis ventetiden blir for lang, enten ta inn på hotell eller snu og reise hjem. Ekstrakostnader til kost, losji og/eller reise som oppstår i slike tilfeller, skal anses å være knyttet til en yrkesreise.

Det er fradragsrett for slike ekstrakostnader. Fradraget inngår i utgangspunktet ikke i minstefradraget, men vil inngå for personer som snur og reiser hjem uten å overnatte utenfor hjemmet på turen.

Dekker arbeidsgiver ekstrakostnadene eller yter arbeidsgiver fri kost og/eller losji i forbindelse med utsatt/avlyst reise, skal det ikke skattlegges noen fordel hos arbeidstakeren. Dette gjelder også for personer som krever standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

S-18-2.4 *Arbeid utført på britisk sokkel*

S-18-2.4.1 *Generelt*

Personer som er skattemessig bosatt i Norge er skattepliktige for lønn ved arbeid utført på britisk sokkel. Inntekten kan også skattlegges i Storbritannia. Skattyter kan kreve kreditfradrag for skatt betalt i Storbritannia i norsk skatt på samme inntekt. Se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», pkt. 4. Se skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia (St.prp. nr. 9 (2000–2001)). Om trygdeavgift, se nedenfor.

Storbritannia har regler som gir skattyter rett til å få refundert en del av den skatten som trekkes og innbetales til britiske skattemyndigheter under løpende arbeidsforhold. Det gis bare kreditfradrag for den delen av britisk skatt som skattyter ikke får refundert.

Lønnsinntekter opptjent om bord på skip eller luftfartøyer som brukes til transport av forsyninger eller lignende virksomhet i tilknytning til petroleumsutvinning, skattlegges i den stat hvor den som opererer fartøyet er hjemmehørende. Kan inntekten skattlegges i både Norge og Storbritannia, skal dobbeltbeskatning unngås ved anvendelse av kreditmetoden.

Arbeidstakere som er bosatt i Norge og som er engasjert i forbindelse med rørlednings-transport av olje og gass fra Norge, skattlegges bare i Norge, selv om arbeidsstedet er på britisk sokkel.

Om anvendelsen av de norske reglene om forskuddstrekk og kreditfradrag for personer bosatt i Norge som arbeider på britisk sokkel, se FIN 26. april 2002 i Utv. 2002/890 og FIN 7. mai 2002 i Utv. 2002/899.

Om behandling av skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge, men som anses bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)», pkt. 2.5.3.

S-18-2.4.2 *Trygdeavgift*

Den som pendler mellom bosted i Norge og arbeidssted på britisk kontinentalsokkel, og får lønn utbetalt fra arbeidsgiver i Norge, er trygdet i Norge, jf. ftrl. § 2-1. Inntekt opptjent på britisk sokkel skal inngå i grunnlaget for beregning av trygdeavgift.

S-18-2.4.3 *Arbeidsgiveravgift*

Norske arbeidsgivere skal også svare arbeidsgiveravgift av lønn til arbeidstakere bosatt i Norge for arbeid utført på britisk sokkel.

S-18-2.5 *Arbeid utført på andre lands sokler*

Om skatteplikt for lønn opptjent ved arbeid på andre lands sokler, se Skd. nr. 4/2007 i Utv. 2007/687 pkt. 42.16 og Skd nr. 8/2008 i Utv. 2008/775 pkt. 32.5.

S-18-2.6 *Særskilt fradrag for sjøfolk*

Om hvem som har krav på særskilt fradrag for sjøfolk, se emnet «[Sjøfolk](#)».

S-19 Stipend

– Sktl. § 5-10 bokstav a, § 5-15 første ledd bokstav j og § 5-42 bokstav a og c

S-19-1 **Generelt**

Stipend er i utgangspunktet skattepliktig når det er så nær sammenheng mellom utført arbeid/virksomhet og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se stipendet som fordel vunnet ved arbeid/virksomhet, se f.eks. Utv. 1958/616 (Rt. 1958/583) (Hagerup).

Tilstrekkelig sammenheng foreligger hvor stipendet er foranlediget av et arbeidsforhold eller en arbeidstytelse eller utbetales for å erstatte en arbeidsinntekt, se sktl. § 5-1 jf. § 5-10 bokstav a. Tilknytning til en utdanning (inntektskilden) medfører ikke at stipendet blir skattepliktig. Utdanningsstipend mv. som har karakter av støtte og som ikke knytter seg til noe konkret arbeidsforhold eller arbeidstytelse, er ikke skattepliktig.

Om fradrag for kostnader, se nedenfor.

S-19-2 **Forskningsstipend**

Forskningsstipend utbetalt i arbeidsforhold, er skattepliktig, se sktl. § 5-1 jf. § 5-10 bokstav a.

Forskningsstipend utbetalt utenfor arbeidsforhold som skal erstatte arbeidsinntekt, er også skattepliktig, se sktl. § 5-1, jf. § 5-10 bokstav a. Ved vurderingen av om stipendet erstatter arbeidsinntekt, legges det bl.a. vekt på om stipendet er stort nok til å bidra vesentlig til dekning av mottakers vanlige leveomkostninger. Skatteplikten gjelder selv om mottakeren ikke har noen rettslig forpliktelse til bestemte prestasjoner overfor stipendyteren. Skatteplikten gjelder enten stipendet utbetales med et bestemt beløp per mnd. eller med engangsbetaling. Se FIN 25. mars 1999 i Utv. 1999/992 og URD 4. april 1991 (Trondheim byrett) i Utv. 1991/615.

S-19-3 **Idrettsstipend**

Stortinget bevilger idrettsstipend til toppidrettsutøvere. Dette statsstipendet blir samordnet med stipend gitt av Norges Idrettsforbund og Norges Olympiske komité i tre typer stipend. A-stipend og B-stipend på henholdsvis kr 120 000 og kr 70 000 som resultat av prestasjon. I til-

legg gis det et utviklingsstipend på kr 60 000 beregnet på morgendagens toppidrettsutøvere. For å kunne motta fullt stipend må idrettsutøveren ikke ha en inntekt som overstiger kr 500 000. Ved høyere inntekt avkortes stipendet forholdsmessig. Stipendene anses å tre i stedet for arbeidsinntekt og er i utgangspunktet skattepliktige, se sktl. § 5-1, jf. § 5-10 bokstav a. I den grad skattyter har kostnader til idrettsutøvelse som er fradragsberettiget etter de vanlige regler, kan nettometoden anvendes. Dette innebærer at bare eventuelt overskudd, herunder dekning av tapt arbeidsfortjeneste, er skattepliktig inntekt. Nærmere om nettometoden, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse», pkt. 2.2.2.

Andre stipend enn de stipendene som er nevnt ovenfor, anses som skattefrie dersom idretten utøves utenfor virksomhet og utøveren heller ikke mottar lønn for å utøve idretten.

S-19-4 Kunstnere

Kunstnerlønn bevilget av Stortinget, samt æres- og kulturpriser utdelt av staten, fylkeskommune eller kommune regnes ikke som inntekt, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j.

Kulturdepartementet deler ut en rekke kunstnerstipend, se omtalen i emnet «Kunstnere», pkt. 7.7.2.

Andre stipend er skattepliktig inntekt dersom de har tilstrekkelig tilknytning til den kunstneriske aktiviteten. Nettometoden benyttes for ikke-næringsdrivende, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse», pkt. 2.2.2.

S-19-5 Reisestipend

Overskudd på reisestipend i arbeidsforhold er skattepliktig inntekt. Skatteplikt for eventuelt overskudd på reisestipend utenfor arbeidsforhold, må vurderes konkret i forhold til sktl. § 5-1.

Reisestipend utbetalt fra Statens lånekasse for utdanning er skattefritt.

S-19-6 Utdanningsstipend

S-19-6.1 Utdanningsstipend i arbeidsforhold

Om utdanningsstipend, lønn under studietid mv., se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

S-19-6.2 Utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold

S-19-6.2.1 Utdanningsstipend frem til avsluttende eksamen

Utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold fra for eksempel legater eller fond er ikke skattepliktig når det utbetales for å gå på skoler, høyskoler og universiteter frem til avsluttende eksamen. Det arbeidet som utføres ved å gjennomføre selve studiet, gir ikke stipendet karakter av å være i arbeidsforhold. Skattefriheten vil også gjelde lommepenger, fri kost og losji på skolen.

Stipend som har karakter av å være lønn under utdanningen eller som trer i stedet for arbeidsinntekt, er likevel skattepliktig, se sktl. § 5-1, jf. § 5-10 bokstav a. Ved vurderingen av om stipendet trer i stedet for arbeidsinntekt, legges det bl.a. vekt på om stipendet er stort nok til å bidra vesentlig til dekning av mottakers vanlige leveomkostninger. Skatteplikten gjelder også hvor utdanningen skal føre til et resultat som kan anses som en motytelse for stipendet. Dette kan f.eks. gjelde stipend som ytes for å utarbeide masteravhandlinger mv. hvor den som yter stipendet bestiller en avhandling om et spesifikt tema som vedkommende tar sikte på å nyttiggjøre seg. Dersom stipendet derimot ytes for å stimulere til interesse og aktivitet blant studenter for yterens eget fagfelt, taler dette for å anse stipendet som skattefri ytelse til grunnutdanning.

Noen offentlige stipend ytes for å sikre rekruttering til bestemte yrkesgrupper. Slikt stipend vil ikke være skattepliktig, med mindre stipendet er betinget av at mottakeren påtar seg en arbeidsforpliktelse under eller etter at utdanningen er ferdig.

Om eksempel på et skattepliktig stipend, se URD 3. november 1997 (Solør herredsrett) i Utv. 1998/63.

S-19-6.2.2 Utdanningsstipend etter avsluttende eksamen

Utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold etter avsluttende eksamen er i alminnelighet skattepliktig inntekt når det er egnet til å bidra vesentlig til mottakers leveomkostninger i perioden, for eksempel stipender til stipendiatstillinger, se sktl. § 5-1, jf. § 5-10 bokstav c. Det er ikke en

forutsetning for skatteplikten at mottaker har rettslig forpliktelse til å yte bestemte prestasjoner overfor utbetaleren, f.eks. en utredning, en rapport eller arbeide en viss tid for utbetaleren etterpå. Se for øvrig Ot.prp. nr. 18 (1968–1969) side 46.

S-19-7 **Avskrivning/ettergivelse av utdanningslån**

Om avskrivning/ettergivelse av utdanningslån, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

S-19-8 **Fradrag for kostnader**

Når skattyter mottar stipend til dekning av kostnader i forbindelse med utdanning/kurs, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse». Om fradrag for kostnader i arbeidsforhold, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader». Når skattyteren har hatt kostnader som ikke er dekket av stipendet, må fradragretten for underskudd vurderes etter vanlige regler, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader». Om når eventuelt overskudd på stipend er skattepliktig, se ovenfor.

S-19-9 **Minstefradrag**

Skattepliktig overskudd på stipend går inn i grunnlaget for beregning av minstefradrag. Underskudd på stipend inngår i minstefradraget bortsett fra den del av underskuddet som skyldes merkostnader til kost og losji ved opphold borte fra hjemmet.

S-19-10 **Tidfesting av inntekt og fradrag**

Om tidfesting ved skattleggingen av stipend, se emnene om tidfesting.

Når et reise- eller studiestipend som helt eller for en vesentlig del forutsettes å skulle dekke fradragberettigede kostnader for mottakeren, tidfestes ett år mens kostnadene påløper året etter, bør stipendet ut fra rimelighetshensyn ikke skattlegges i tidfestingsåret, men tas med ved skattleggingen for det påfølgende år. Om et eksempel på stipend som måtte tidfestes på normal måte, se Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 166/2020 (stipend ment å kompensere for tapt inntekt over to år).

S-19-11 **Skattested**

Stipend skattlegges i bostedskommunen.

S-20 Storingsrepresentanter mv.

- Sktl. § 3-1 sjette ledd, § 6-1 og § 6-13
- Lov 20. desember 2016 nr. 1061 om godtgjørelse for storingsrepresentanter (storingsgodtgjørelsesloven)
- FSFIN § 3-1-7 og § 6-44-13 bokstav d
- Takseringsreglene § 1-3-2

S-20-1 **Skattestedet**

Medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor skal etter sktl. § 3-1 sjette ledd anses skattemessig bosatt i den kommune der de hadde sitt bosted før de tiltrådte. Dette gjelder bare så lenge representanten disponerer bolig til privat bruk under opphold i denne kommunen. Representantens ektefelle og barn i felles husstand anses bosatt samme sted som representanten, med mindre de har særlig svak tilknytning til denne boligen og ikke skattlegges under ett med representanten. Etter omstendighetene kan også representantens foreldre hjem anses som registreringsmessig bosted, se FIN 25. september 1997 i Utv. 1997/1295.

S-20-2 **Primærbolig/sekundærbolig**

Nærmere om hva som er primærbolig og sekundærbolig for storingsrepresentanter, se emnet «Bolig – formue», pkt. 2.6.

S-20-3 **Adgang til å frasi seg skattefordeler**

Medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor kan frasi seg de skattemessige fordelene ved å anses som bosatt i tiltakssonen i Troms og Finnmark, se FSFIN § 3-1-7. Dette gjelder fordelene av et særskilt fradrag i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 15-5, lavere skattesats på alminnelig inntekt og lavere trinnskattesats i trinn 3, se for øvrig emnet «**Tiltakssonen i deler av Troms og Finnmark fylke**». Melding om å frasi seg skattemessige fordeler ved å anses bosatt i tiltakssonen gis til skattekontoret for ett år av gangen. Slik melding endrer ikke skattyterens skattemessige bosted.

S-20-4 **Inntekten**

Storingsrepresentantenes godtgjørelse behandles som lønnsinntekt.

I tillegg til dette mottar representantene andre godtgjørelser som skal rapporteres og behandles på vanlig måte etter gjeldende regler. Om naturalytelser i arbeidsforhold, se emnet «**Naturalytelser i arbeidsforhold**».

Om behandling av fri bolig generelt, se emnet «**Bolig – fri bolig**», pkt. 1.3.1.

S-20-5 **Fradrag**

S-20-5.1 **Flyttekostnader**

Representanter som må flytte i forbindelse med stortingsvervet kan kreve fradrag for de kostnader representanten selv må bære. Kostnadene inngår i minstefradraget.

Det ytes flyttegodtgjørelse for flytting av innbo og løsøre ved første gangs reise til Stortinget, etter at representanten er valgt, og ved hjemflytting etter avsluttet verv. Godtgjørelsen vil normalt ikke gi overskudd. Kreves fradrag for kostnader til flytting av innbo og løsøre utover den oppebårne godtgjørelsen, må samtlige kostnader ved flyttingen kunne dokumenteres, jf. sktflv. § 10-1. Eventuelt underskudd på godtgjørelsen inngår i minstefradraget.

Nærmere om flyttekostnader, se emnet «**Flyttekostnader**».

S-20-5.2 **Merkostnader ved opphold utenfor hjemmet**

S-20-5.2.1 **Generelt**

Særregelen i sktl § 3-1 sjettede ledd er en bestemmelse om skattemessig bosted, og gir ikke i seg selv rett til skattefri dekning av, eller fradrag for merkostnader til kost, losji og besøksreiser.

Adgangen til fradrag/skattefri dekning av merkostnader for stortingsrepresentanter mv. følger de vanlige reglene. Se nærmere om dette i emnet «**Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet**». Dette innebærer f.eks. at det ikke er fradragsrett for utgifter til kost dersom representanten kan tilberede mat i tilknytning til pendlerboligen, se sktl § 6-13 første ledd siste punktum. Storingsrepresentanter har anledning til å opprettholde skattemessig bosted i den kommunen hvor de var bosatt da de tiltrådte, jf. sktl § 3-1 sjettede ledd. Se nærmere om dette ovenfor i **pkt. 1**. Dersom bostedet som opprettholdes etter denne spesialbestemmelsen er i uselvstendig bolig i foreldrehjem, skal merkostnadsvilkåret vurderes etter reglene som gjelder for enslige pendlere, selv om representanten er gift og/eller har barn, forutsatt at familien ikke har skattemessig bosted samme sted. Dette har blant annet den konsekvens at merkostnadsvilkåret ikke kan bli oppfylt når skattemessig bosted er i leid uselvstendig bolig i foreldrehjem, da det her gjelder et krav om at boligen er selvstendig dersom leieforholdet er i foreldrehjemmet.

Ved beregningen av fradraget er utgangspunktet at faktisk antall døgn skattyter oppholder seg utenfor det skattemessige bostedet skal legges til grunn. Fradrag for merkostnader til kost gis ikke for tidsrom hvor skattyteren til tross for sitt opphold utenfor det skattemessige bostedet likevel har felles husholdning med ektefelle og barn. Fradrag kan heller ikke gis for de dagene representanten ikke oppholder seg utenfor hjemmet av hensyn til vervet som stortingsrepresentant.

S-20-5.2.2 **Diettgodtgjørelse/dagpenger**

For stortingsrepresentantene som får dekket merutgifter til kost ved opphold utenfor hjemmet, gjelder de vanlige reglene, se emnet «**Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet**».

S-20-5.3 Kostnader til besøksreise

Stortinget dekker alle reisekostnader mellom Stortinget eller pendlerboligen og representantens hjemsted inntil en gang per uke samt en ytterligere pendlerreise i uker med helligdag tirsdag, onsdag eller torsdag for representanter som har leilighet/bolig i tillegg til egen bolig på hjemstedet og som bor mer enn 40 km fra Stortinget, se stortingsgodtgjørelsesloven § 10 tredje og fjerde ledd. Slike reiser anses som yrkesreiser, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav d. For besøksreiser hvor egen bil benyttes, dekkes kilometergodtgjørelse etter satsen for tjenestereiser i staten, se stortingsgodtgjørelsesloven § 10 sjette ledd. Arbeidsgivers dekning av kostnader til yrkesreiser behandles etter nettometoden for den del av dekningen som oppfyller kravene til fritak for forskuddstrekk og skatteplikt etter satsforskriften.

For andre kostnader enn transportkostnader som representanten dekker selv, gjelder de vanlige reglene om fradrag for besøksreiser. Bestemmelsen i FSFIN § 6-44-13 bokstav d er kun relevant for hvordan stortingsrepresentantens reise skal klassifiseres i forhold til dekning av kostnadene til selve reisen. Klassifiseringen har ingen betydning for dekning/fradrag for øvrige merkostnader, slik som merkostnader til kost og losji mv.

Om kostnader til valgkamp, se [pkt. 5.7.2](#).

S-20-5.4 Kostnader til aviser

Om kostnader til aviser, se emnet «[Aviser og nyhetstjenester](#)».

S-20-5.5 Elektronisk kommunikasjon

Om elektronisk kommunikasjon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

S-20-5.6 Gruppekontingent

Om fradragsrett for «gruppekontingent», «partiskatt» og lignende, se emnet «[Partiskatt](#)».

S-20-5.7 Andre kostnader**S-20-5.7.1 Generelt**

Fradragsberettigede kostnader som pådras av hensyn til vervet som stortingsrepresentant som for eksempel

- andel i godtgjørelse til gruppesekretær
- skrivehjelp, PC, porto o.l.
- tidsskrifter og bøker som er aktuelle i forbindelse med stortingsvervet inngår i minstefradraget når dette benyttes.

S-20-5.7.2 Kostnader til valgkamp mv.

Representanter som selv må dekke kostnadene til valgkamp har ikke krav på fradrag for disse kostnadene. Derimot har stortingsrepresentanten normalt krav på fradrag for udekkede kostnader som står i sammenheng med politisk aktivitet utenfor Stortinget i valgperioden. Kostnadene inngår i minstefradraget.

S-21 Studiereise/kongressdeltagelse mv.

– *Sktl. § 5-1 og § 6-1*

S-21-1 Fradragsrett for egne reiser**S-21-1.1 Hovedregel**

Kostnader til studiereiser, kongressdeltakelse, årsmøter, seminar, kurs, messer mv. er fradragsberettigede, jf. sktl. § 6-1 første ledd, bare når studiereisen mv. tar sikte på å

- vedlikeholde skattyterens yrkesmessige kunnskaper, og/eller
- holde skattyteren à jour med utviklingen i yrket.

Fradragsretten er knyttet til studiereiser mv. med faglig innhold som er relevant for skattyterens inntektsgivende aktivitet. Derimot er det ikke fradragsrett for kostnader til reiser som gjelder emner av mer indirekte interesse for yrket som f.eks. samfunnspolitikk, lønnspolitikk

eller foreningssaker. Fradragsretten skal bedømmes etter de samme regler enten skattyteren er næringsdrivende eller lønsmottaker.

Se HRD i Utv. 1992/15 (Rt. 1991/1182) (Brenden) (Lærer ved ungdomsskolen hadde krav på fradrag for kostnader ved studietur til Egypt). Se også HRD i Utv. 1962/483 (Rt. 1962/614) (Tronier) (Adjunkts fradrag for utgifter ved deltakelse i språkkurs i utlandet).

S-21-1.2 Videreutdanning mv.

Om fradrag i forbindelse med videreutdanning, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

S-21-1.3 Kombinasjon av faglige og andre aktiviteter

S-21-1.3.1 Generelt

Dersom studiereiser mv. omfatter fagformål, som gir rett til kostnadsfradrag, og andre aktiviteter som ikke gir fradragsrett, f.eks. videreutdanning eller ferie, vil det normalt være spørsmål om å gi fradrag for enten

- alle kostnader med unntak av kostnader som utelukkende gjelder ikke-fradragsberettigede formål, eller
- ingen av kostnadene med unntak av kostnader som utelukkende gjelder fradragsberettigede formål

Ved denne vurderingen skal det legges vekt på hva som er hovedformålet med reisen. Dersom skattyteren f.eks. etter at fagdelen er avsluttet, enten på eget initiativ eller i forbindelse med kurset mv. tar en rundtur/ferieopphold, må det gjøres en samlet vurdering, der antall dager for eksempel i forbindelse med forlenget opphold pga. ferie ikke alene er avgjørende.

At skattyteren har fått impulser av betydning for yrket er ikke tilstrekkelig til å gi fradragsrett for kostnadene til en reise som hovedsakelig har privat karakter, jf. LRD 26. september 1986 (Frostating) i Utv. 1987/83. For studiereiser skal det legges vekt på om skattyteren har fulgt et organisert undervisningsopplegg. I tvilstilfelle kan det legges vekt på om den informasjon som søkes oppnådd, kunne vært ervervet på annen måte, og om kostnadene står i rimelig forhold til utbyttet.

S-21-1.3.2 Kostnader som utelukkende gjelder ikke-fradragsberettigede formål

Hvor hovedformålet med reisen er studieformål mv., og kostnadene derfor i utgangspunktet er fradragsberettigede, vil kostnader som utelukkende gjelder ikke fradragsberettigede formål aldri være fradragsberettigede. Selv om merkostnader til kost og losji er fradragsberettigede, vil kostnader som er av privat karakter, for eksempel forlenget ferieopphold, ektefelles deltakelse osv., ikke være fradragsberettiget. Derimot er det fradragsrett for rimelige sosiale tiltak. Se også emnet «[Representasjon](#)».

S-21-1.3.3 Ektefelles/barns deltakelse

Det gis ikke fradrag for kostnader som gjelder ektefelles deltakelse på slike studiereiser mv. når ektefellen ikke arbeider i bedriften. Det samme gjelder for kostnader til reise og opphold som gjelder barn som er med på reisen, selv om dette skyldes manglende mulighet for pass av barn på hjemstedet. Det kan likevel kreves fradrag for ektefellens kostnader i helt spesielle tilfeller, f.eks. kostnader til ektefellens deltakelse når dette er helt nødvendig av hensyn til den yrkesutøvende ektefelles helsetilstand. Om eventuelt fradrag for kostnader til pass og stell av barn på oppholdsstedet, se emnet «[Foreldrefradrag](#)».

Arbeider begge ektefeller i bedriften, må det vurderes om det ut fra forretningsmessige hensyn er naturlig at begge deltar på studiereisen. Ved denne vurdering må det tas hensyn til bedriftens størrelse, ektefellens kompetanse mv.

Ved tilbakeføring av kostnader som gjelder ektefellen, skal en bare tilbakeføre de merkostnader ektefellens deltakelse har medført, jf. URD 18. oktober 1983 (Asker og Bærum herredsrett) i Utv. 1983/636.

S-21-1.3.4 Kostnader som utelukkende gjelder fradragsberettigede formål

Kostnader som utelukkende dekker fradragsberettigede formål er alltid fradragsberettigede selv om hovedformålet med reisen ikke er studiereise mv. Dette vil f.eks. gjelde kostnader til

entré på ren fagmesse og eventuelt ekstrakostnader til reise dit. Videre vil det gjelde den del av seminar/kurskontingent som ikke går til dekning av reise og opphold.

S-21-2 **Kostnadsfradragets størrelse**

Kostnadsfradraget fastsettes etter de vanlige regler, herunder eventuelt fradrag for de fradragsberettigede kostnader ved å bo utenfor hjemmet hvis betingelsene ovenfor er oppfylt. Bokføringspliktige skattytere, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)», skal for regnskapsformål føre kostnadene i regnskapet og dokumentere disse med originalbilag. Skattemyndighetene kan kreve å få seg forelagt dokumentasjonen, se sktflv. § 10-1.

S-21-3 **Forholdet til minstefradraget**

For lønsmottaker inngår kostnadene til reise, kursavgift mv. i minstefradraget dersom dette benyttes. Merkostnader til kost og losji kan trekkes fra i tillegg til minstefradraget.

Har lønsmottaker mottatt en særskilt godtgjørelse for å dekke kostnadene til turen, og reisen er tjenestereise, skal nettometoden benyttes. Se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

Om de tilfeller hvor skattyter har både lønns- og virksomhetsinntekt, se emnet «[Minstefradrag](#)».

S-21-4 **Opplysninger**

Skattytere som krever fradrag for studiereise/kongressdeltakelse må kunne sannsynliggjøre at vilkårene for fradrag er oppfylt. Etter krav fra skattemyndighetene må skattyter kunne legge frem opplysninger for kongresser, møter, seminarer, kurs mv. om

- hvem som har organisert kongressen mv.
- hvilke emner som er behandlet
- tidsangivelse for hvert emne
- hva som er særlig viktig i relasjon til skattyters yrke/virksomhet
- hva skattyteren faktisk har deltatt på
- eventuelt trykket program

For studiereiser kan det kreves opplysninger om

- reisens formål
- skattyter har fulgt et organisert opplegg, og i tilfelle, hvem som har organisert reisen
- hvordan reisen er foretatt
- hvilke steder som er besøkt med tidsangivelse
- hva som er studert på hvert sted
- andre personer i samme bransje/virksomhet/yrke har deltatt

S-21-5 **Kostnadene dekket av arbeidsgiver**

S-21-5.1 **Skatteplikt for arbeidstaker**

S-21-5.1.1 **Generelt**

Har arbeidsgiveren dekket kostnadene til en studiereise mv. som er tjenestereise, skal arbeidstakeren ikke skattlegges, heller ikke for fritt opphold (kost og losji). Har arbeidsgiveren også dekket kostnader av rent privat karakter (f.eks. ektefelles deltakelse eller forlenget ferieopphold), skal kostnadene til dette tillegges arbeidstakerens inntekt og behandles som lønn, se sktl. § 5-1, jf. § 5-10 bokstav a. Arbeidsgivers dekning av slike kostnader kan imidlertid behandles som skattefri gave i arbeidsforhold innenfor beløpsgrensene i FSN § 5-15-1. Om gaver i arbeidsforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

I tilfelle hvor arbeidsgiver dekker utvidet opphold uten at kostnadene økes, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 6.36.6. Har lønsmottaker mottatt en særskilt godtgjørelse for å dekke kostnadene til turen, og reisen er tjenestereise, skal nettometoden benyttes. Se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)». Om behandling av skattytere som krever standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2.4.

Dersom reisen ikke er tjenestereise for vedkommende arbeidstaker, vil fordel ved fri reise og opphold være skattepliktig, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)». Fordelen kan imidlertid behandles som skattefri etter reglene om gaver i arbeidsforhold, se FSN § 5-15-1.

S-21-5.1.2 Arbeidsgiverfinansiert utdanning

Om skattefritak for arbeidsgiverfinansiert utdanning, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

S-21-5.2 Fradrag for arbeidsgiver

Arbeidsgiver har krav på fradrag for dekning av kostnader til ansattes reiser mv. Dette gjelder også kostnader til reiser av rent privat karakter hvor arbeidstakeren skal fordelsbeskattes, eller hvor reisen er skattefri etter reglene om gaver i arbeidsforhold, jf. FSFIN § 5-15-1. Kostnadene til reiser mv. av privat karakter skal behandles som en lønnskostnad.

S-21-6 Kostnader dekket av leverandør mv.

S-21-6.1 Fradrag for yter

Importører og produsenter av kapitalvarer gir ofte sine forhandlere eller deres ansatte reiser mv. som belønning for salgsinnsats. Kostnadene til slik belønning er som regel fradragsberettigede for yteren. Gjelder kostnadene ikke betaling for en slik motytelse, vil ytelsen normalt måtte anses som en representasjon. Fradragsretten vil da som utgangspunkt være avskåret for yteren. Om begrenset fradragsrett for demonstrasjoner mv., se emnet «Representasjon», pkt. 6.4.

S-21-6.2 Mottakers forhold

For den som mottar en reise finansiert av egen eller arbeidsgivers forretningsforbindelse, behandles reisen etter samme regler som ovenfor, herunder reglene om skattefrie gaver i arbeidsforhold. Dersom reisen er en ren fag- eller studiereise, anses bare dekning av kostnader til ikke-fradragsberettigede formål som inntekt. Har reisen hovedsakelig feriemessig preg, vil verdien være skattepliktig inntekt, eventuelt med unntak for de kostnadene som utelukkende relaterer seg til fradragsberettigede formål.

Se f.eks. LRD 26. september 1986 (Frostating) i Utv. 1987/83 og LRD 31. januar 1994 (Agder) i Utv. 1994/212.

S-21-6.3 Lønnsopplysningsplikt og arbeidsgiveravgift

Hvor ytelser som mottas fra arbeidsgivers forretningsforbindelse er skattepliktig for arbeidstakeren, har arbeidsgiver plikt til å gi lønnsopplysninger, jf. sktfvl. § 7-2 annet ledd. Arbeidsgiveren har også plikt til å svare arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2 første ledd første punktum og emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 2.4.

S-22 Svalbard

- Sktl. § 2-35 annet ledd
- Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbsktl.)
- Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
- Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (sktflv.) § 2-3 (om skattemyndigheter for svalbardskatt)
- Lov 9. desember 2016 nr. 88 om folkeregistrering (folkeregisterloven) § 4-3
- Forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard (svalbardskatteforskriften)
- Forskrift 4. februar 1994 nr. 111 om register over befolkningen på Svalbard § 2 og § 4
- Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2207 om formues- og inntektsskatt til Svalbard for inntektsåret 2023
- Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2199 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2023 (Stortingets skattevedtak)
- Forskrift 14. juli 2017 nr. 1201 til folkeregisterloven (folkeregisterforskriften) § 3-3-1 og § 4-4-3
- Forskrift 19. desember 2022 nr. 2328 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2023 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- SKD melding nr. 2/2023

S-22-1 Generelt

S-22-1.1 Hva behandles i dette emnet

I dette emnet behandles skattereglene for personer og selskaper med skattemessig tilknytning til Svalbard. Dette gjelder både reglene om skattlegging på Svalbard og reglene som får betydning for skattleggingen på fastlandet.

Om skattlegging av personer som oppholder seg på Jan Mayen eller bilandene i Antarktis, se emnet «Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis».

S-22-1.2 Skattemyndigheter

Svalbard er et eget beskatningsområde med en egen skattelov og et eget skattekontor, Svalbard skattekontor. Det er en særskilt skatteklagenemnd for Svalbard. Henvendelser om skattlegging på Svalbard og tilhørende klagebehandling på Svalbard rettes til Svalbard skattekontor, Postboks 413, 9171 Longyearbyen, tlf. 79 02 36 70 eller e-post: svalbard@skatteetaten.no.

S-22-1.3 Folkeregister

Det er ikke et ordinært folkeregister for Svalbard. Svalbard skattekontor fører et eget befolkningsregister for Svalbard.

Personer som tar opphold på Svalbard og har til hensikt å oppholde seg der i minst 6 måneder, skal innen 8 dager etter oppholdets begynnelse melde innflytting til Svalbard skattekontor. Disse personene skal registreres i befolkningsregisteret for Svalbard. Personer som flytter fra Svalbard, skal sende melding til skattekontoret senest vedreise. Det er utarbeidet en egen melding for flytting til og fra Svalbard. [Se forskrift 4.2.1994 nr. 111 om register over befolkningen på Svalbard](#) §§ 2 og 4.

Personer som oppholder seg på Svalbard og som ved utreisen dit var registrert i folkeregisteret som bosatt på fastlandet, skal fortsatt være registrert som bosatt i Norge i folkeregisteret jf. folkeregisterforskriften § 4-4-3. Dette gjelder bare hvis personen ikke skal regnes som utflyttet etter folkeregisterloven § 4-3 første eller andre ledd.

Personer som oppholder seg på Svalbard skal stå med spesifisert registreringstype i folkeregisteret, jf. folkeregisterforskriften § 3-1-1.

S-22-1.4 Virkeområde for Svalbardskatteloven

Svalbard omfatter området som er nevnt i lov om Svalbard 17. juli 1925 nr. 11 § 1. Dette gjelder Bjørnøya, Vest-Spitsbergen, Nordostlandet, Barents øy, Edge øy, Kong Karls land, Hopen,

Prins Karls Forland og alle andre øyer, holmer og skjær mellom 10° og 35° lengde øst for Greenwich og mellom 74° og 81° nordlig bredde. Mannskap og fartøyer som opererer utenfor dette området omfattes ikke av Svalbardskatteloven. Dette gjelder selv om de tidvis oppholder seg innenfor området, for eksempel for å fiske eller bunkre.

S-22-1.5 Skatteavtaler

Skatteavtaler som Norge har inngått med andre stater gjelder ikke for Svalbard.

S-22-1.6 Kategorier skattytere med skatteplikt til Svalbard

S-22-1.6.1 Fysiske personer

Fysiske personer med skatteplikt til Svalbard kan deles inn i følgende kategorier:

- personer skattepliktige som bosatt på Svalbard etter svalbsktl. § 2-1. Dette omfatter
 - personer som har tatt varig opphold på Svalbard og samtidig er skattepliktig som bosatt på fastlandet
 - personer som har tatt varig opphold på Svalbard og hvor skatteplikten som bosatt på fastlandet er falt bort
 - personer som har tatt varig opphold på Svalbard og som før bosettelsen på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge i løpet av de siste ti årene, jf. svalbsktl. § 2-1 annet ledd
- personer med begrenset skatteplikt til Svalbard etter svalbsktl. § 2-2. Dette omfatter
 - personer bosatt på fastlandet som midlertidig oppholder seg på Svalbard, jf. svalbsktl. § 2-2 første og annet ledd. Nærmere om disse, se [pkt. 3](#)
 - personer bosatt på fastlandet som er skattepliktig til Svalbard for formue i og inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard, jf. svalbsktl. § 2-2 tredje ledd
 - personer bosatt i utlandet som midlertidig oppholder seg på Svalbard, jf. svalbsktl. § 2-2 første og annet ledd
 - personer bosatt i utlandet som er skattepliktig til Svalbard for formue i og inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard, jf. svalbsktl. § 2-2 tredje ledd

Om begrenset skatteplikt for personer som før oppholdet på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge (herunder Svalbard) i løpet av de siste ti årene, se [pkt. 2.4](#).

Personer som før bosettelsen på Svalbard ikke var skattemessig bosatt i Norge, får ingen skattemessig tilknytning til fastlandet som følge av at de bosetter seg på Svalbard. Tilsvarende gjelder for personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge og som har midlertidig opphold på Svalbard eller som er skattepliktig til Svalbard for formue i eller inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard. Skattemessig tilknytning til Norge vil først kunne oppstå hvis de oppholder seg på fastlandet, bosetter seg på fastlandet eller blir skattepliktig på fastlandet for formue i eller inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger på fastlandet.

S-22-1.6.2 Aksjeselskaper mv.

Aksjeselskaper og likestilte selskaper med skatteplikt til Svalbard omfatter

- aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på Svalbard, jf. svalbsktl. § 2-3. Nærmere om disse, se [pkt. 5](#)
- aksjeselskaper og likestilte selskaper som ikke er hjemmehørende på Svalbard, men som driver virksomhet på Svalbard som varer sammenhengende i minst 30 dager, se svalbsktl. § 2-4, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav c. Nærmere om disse, se [pkt. 6](#)
- aksjeselskaper og likestilte selskaper som er hjemmehørende i utlandet, men som driver virksomhet på Svalbard som varer sammenhengende i minst 30 dager, jf. svalbsktl. § 2-4. Nærmere om disse, se [pkt. 6](#)
- aksjeselskaper og likestilte selskaper som er hjemmehørende på fastlandet eller i utlandet, men som har inntekt av fast eiendom og/eller anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard, jf. svalbsktl. § 2-4 siste punktum, jf. 2-2 tredje ledd.

S-22-1.6.3 Selskap med deltakerfastsetting mv.

Etter norsk internrett regnes hver enkelt deltaker i et selskap med deltakerfastsetting som eget skattesubjekt. Det har derfor ikke betydning for skatteplikten å fastslå hvor selskapet er hjemmehørende. For den enkelte deltaker gjelder de vanlige reglene for skattlegging av andel av inntekt fra selskap med deltakerfastsetting og skattlegging ved utdeling. Særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats skattlegges som virksomhetsinntekt, med mindre selskapet er et kommandittselskap som har valgt å behandle arbeidsgodtgjørelsen til kommandittisten som lønn. Om hvor den enkelte deltaker anses bosatt/hjemmehørende, se nedenfor.

S-22-2 Fysiske personer skattepliktig som bosatt på Svalbard etter svalbsktl. § 2-1**S-22-2.1 Bosettelse ved innflytting***S-22-2.1.1 Generelt*

Fysisk person anses skattemessig bosatt på Svalbard etter svalbsktl. § 2-1 når vedkommende har tatt varig opphold der. Er oppholdet av minst 12 måneders varighet, anses personen som bosatt allerede fra oppholdets begynnelse. Kortere fravær fra Svalbard, som for eksempel ferieopphold, medfører ikke at oppholdet anses avbrutt. Sktl. § 2-1 annet ledd om vilkår for skatteplikt til Norge ved innflytting får ikke anvendelse ved vurderingen av om en person skal anses skattemessig bosatt på Svalbard, jf. svalbsktl. § 3-2 annet ledd.

S-22-2.1.2 Ektefellers bostedsforhold

Ektefellers bostedsforhold må vurderes hver for seg når det gjelder spørsmålet om bosettelse på Svalbard.

S-22-2.2 Forholdet mellom skatteplikt til Svalbard og skatteplikt til fastlandet

Personer som er skattemessig bosatt på Svalbard etter svalbsktl. § 2-1, skal ved anvendelse av skatteloven som hovedregel likestilles med person bosatt i utlandet, jf. sktl. § 2-35 annet ledd. En person som tar fast opphold på Svalbard kan kreve opphør av skatteplikten til fastlandet ved utflytting etter reglene i sktl. § 2-1 tredje ledd. Oppholdet på Svalbard likestilles med opphold i utlandet ved anvendelse av disse reglene. Dette kan få betydning hvis personen etter oppholdet på Svalbard flytter til et annet land, og øvrige vilkår i sktl. § 2-1 tredje ledd for opphør av skatteplikt til fastlandet er oppfylt i den perioden personen var bosatt på Svalbard.

Eksempel

Et ektepar og deres to barn på henholdsvis 11 og 14 år har bodd i Oslo hele sitt liv, før de i år 1 tar fast opphold på Svalbard. Samtidig selger de sin faste bolig i Oslo. De disponerer ikke annen bolig på fastlandet. 1. januar i år 6 flytter familien fra Svalbard og bosetter seg i Svevige. De påberoper seg da at de er utflyttet fra Norge. De kan under hele oppholdet på Svalbard godtgjøre at de hvert år ikke har oppholdt seg mer enn 61 dager på fastlandet. Vilkårene i sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav b om utflytting fra Norge vil da være oppfylt. De opprettholder imidlertid bostedstilknytningen til fastlandet så lenge de er bosatt på Svalbard og ikke har påberopt seg at bostedstilknytningen til fastlandet er opphørt.

Om opphør av skatteplikt ved utflytting, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)», pkt. 2.3.

S-22-2.3 Generelt om skatteplikten til Svalbard

Personer som er bosatt på Svalbard skal i utgangspunktet svare skatt til Svalbard av hele sin formue og inntekt, jf. svalbsktl. § 2-1 første ledd første punktum. Skattleggingen skjer etter reglene i skatteloven. Lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført utenfor Svalbard er likevel unntatt fra skatteplikt til Svalbard hvis det godtgjøres at inntekten er skattepliktig til fastlandet eller i fremmed stat, jf. svalbsktl. § 2-1 fjerde ledd. Det samme gjelder for inntekt av næringsvirksomhet som er utøvet utenfor Svalbard, jf. svalbsktl. § 2-1 femte ledd.

Det er heller ikke skatteplikt til Svalbard for formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard, jf. svalbsktl. § 2-1 sjette ledd.

S-22-2.4 Personer som før oppholdet på Svalbard ikke var bosatt på fastlandet

Personer som før oppholdet på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge (herunder Svalbard) i løpet av de siste 10 årene, har de første fem årene begrenset skatteplikt til Svalbard, jf. svalbsktl. § 2-1 annet ledd. De første fem årene personen anses bosatt på Svalbard, skal vedkommende skattlegges etter svalbsktl. § 2-2, på samme måte som personer med midlertidig opphold på Svalbard, se [pkt. 3](#).

Fører begrensningen i skatteplikten til at et beløp som overstiger 12 ganger folketrygdens grunnbeløp unntas fra skattlegging til Svalbard i et inntektsår, kan skattekontoret på Svalbard velge å sette begrensningen til side for det aktuelle året, jf. svalbsktl. § 2-1 annet ledd bokstav b.

S-22-2.5 Omfanget av skatteplikten til fastlandet**S-22-2.5.1 Generelt**

Personer som er skattepliktig som bosatt på Svalbard kan bli skattepliktige til fastlandet for visse inntekter og formue. Ved skattleggingen på fastlandet skal vedkommende i utgangspunktet likestilles med personer bosatt i utlandet, se [pkt. 2.2](#). Skatteplikten til fastlandet vil f.eks. omfatte

- formue i og inntekt av fast eiendom på fastlandet
- lønn og annen godtgjørelse for arbeid opptjent under midlertidig opphold på fastlandet
- inntekt av virksomhet på fastlandet

For lønn og annen godtgjørelse er det ikke noe vilkår at lønnen mv. kommer fra arbeidsgiver på fastlandet.

Det gis fradrag på fastlandet for kostnader knyttet til inntekten som skattlegges på fastlandet.

S-22-2.5.2 Formue og inntekt skattlagt på Svalbard – unngåelse av dobbeltbeskatning

Personer som er bosatt på fastlandet kan ikke skattlegges på fastlandet for formue og inntekt som er skattlagt på Svalbard, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav c.

S-22-2.5.3 Ektefeller

Formue/gjeld og inntekt/fradrag tilordnes hver av ektefellene. Ektefeller skattlegges etter de vanlige reglene om sambeskatning av formue og særskilt skattlegging av inntekt, jf. sktl. § 2-10, 2-11 og 2-13. Om fordeling av inntekter og fradrag mellom ektefeller, se emnet «[Renter av gjeld](#)» og emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)». Skattlegges ektefellene hver for seg (atskilt) på fastlandet etter sktl. § 2-12, gjelder reglene for enslige skattytere.

S-22-2.5.4 Feriepenger

Feriepenger av lønn som er skattlagt på Svalbard, er skattepliktig til Svalbard. Dette gjelder uavhengig av om mottakeren var skattepliktig som bosatt på Svalbard i det tidsrommet feriepengegrunnlaget ble opptjent.

S-22-2.5.5 Personfradrag

Personer som er bosatt på Svalbard, og som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, gis fullt personfradrag i inntekt som skattlegges på fastlandet, jf. sktl. § 15-4 fjerde ledd, se emnet «[Personfradrag](#)». Personer som ikke er skattepliktig som bosatt på fastlandet, gis tolvtedels personfradrag i inntekt som skattlegges på fastlandet etter reglene i sktl. § 15-4 femte ledd.

S-22-2.5.6 Skatteplikt på latent aksjegevinst mv. ved utflytting til Svalbard

Bestemmelsen i sktl. § 10-70 om skattlegging av latent gevinst på aksjer mv. ved utflytting fra Norge, gjelder også for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav b. Svalbard likestilles i denne sammenhengen med stat innenfor EØS. Nærmere om reglene for skattlegging av latent aksjegevinst mv. ved utflytting, se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

S-22-2.5.7 *Kildeskatt på utbytte*

Reglene om kildeskatt på utbytte fra norske selskaper gjelder ikke for personer som er bosatt på Svalbard, se sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a annet punktum, jf. § 10-13.

S-22-2.5.8 *Kildeskatt på pensjon og uføreytelser*

Reglene om kildeskatt på pensjon og uføreytelser mv. som utbetales fra Norge gjelder ikke for personer bosatt på Svalbard, se sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a annet punktum, jf. sktl. § 2-3 fjerde ledd. Pensjon og uføreytelser mv. som utbetales fra Norge til personer bosatt på Svalbard, skattlegges på Svalbard etter lønnstrekkingen. Se for øvrig Prop. 1 LS (2010–2011) pkt. 11.11.

S-22-2.5.9 *Kildeskatt på lønn*

Reglene om kildeskatt på lønn gjelder ikke for personer som er bosatt på Svalbard, se FSFIN § 19-1-1, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a. Personer bosatt på Svalbard kan således ikke være med i kildeskatteordningen for lønn ved midlertidig arbeidsopphold på fastlandet.

S-22-2.5.10 *Gjeld/gjeldsrenter*

Reglene om fradrag for gjeld og gjeldsrenter på fastlandet for personer skattepliktig som bosatt i utlandet, gjelder tilsvarende for personer bosatt på Svalbard, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a. Dette gjelder selv om personen fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet. Om disse reglene, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 5.2.

S-22-2.5.11 *Frdrag for gaver etter sktl. § 6-50*

Personer som er bosatt på Svalbard, og som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har krav på fradrag for gaver til frivillige organisasjoner etter sktl. § 6-50 i inntekten som er skattepliktig til fastlandet. Det er ikke noe krav at skattyter må ha positiv alminnelig inntekt. Fradrag for slike gaver kan etablere eller øke et underskudd til fremføring på fastlandet.

S-22-2.5.12 *Frdrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring*

Personer som er bosatt på Svalbard, og som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har krav på fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring etter sktl. § 6-42 i inntekten som er skattepliktig til fastlandet. Det er ikke noe krav om at skattyter må ha positiv alminnelig inntekt. Fradrag for slike tilskudd kan etablere eller øke et underskudd til fremføring på fastlandet.

S-22-2.5.13 *Frdrag for individuell pensjonssparing (IPS)*

Personer som er bosatt på Svalbard, og som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har krav på fradrag for innbetaling til individuell pensjonsspareavtale etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav d (eller ev. individuell pensjonsforsikringsavtale etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav c) i inntekten som er skattepliktig til fastlandet. Det er ikke noe krav at skattyter må ha positiv alminnelig inntekt. Fradrag for slik innbetaling kan etablere eller øke et underskudd til fremføring på fastlandet.

S-22-2.5.14 *Minstefradrag*

Personer som er bosatt på Svalbard, og som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, gis minstefradrag i inntekten som skattlegges på fastlandet, jf. sktl. § 6-30. For personer som har bodd i riket bare en del av året, skal øvre grense for minstefradraget avkortes etter antall hele eller påbegynte måneder vedkommende har vært bosatt i Norge, se sktl. § 6-32 fjerde ledd og emnet «[Minstefradrag](#)», pkt. 2.5.

S-22-2.5.15 *Boligsparing for ungdom, skattefradrag*

Personer som er bosatt på Svalbard, og som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har krav på skattefradrag for sparebeløp i boligspareordningen for ungdom (BSU) etter sktl. § 16-10 i fastsatt skatt på fastlandet. Dette gjelder selv om vedkommende samtidig er skattepliktig som bosatt på Svalbard. Personer som ikke er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har ikke krav på slikt fradrag ved midlertidig arbeidsopphold på fastlandet.

S-22-2.5.16 Lønn fra den norske stat

Personer som arbeider på Svalbard med lønn fra den norske stat, kan ikke skattlegges på fastlandet for inntekt som er skattlagt på Svalbard. Dette gjelder selv om vedkommende er bosatt på fastlandet, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav c.

Personer som er bosatt på Svalbard, men ikke på fastlandet og som reiser direkte fra Svalbard til tjeneste for den norske stat utenfor norsk territorium, skal betale trinnskatt, trygdeavgift og fellesskatt til staten på lønn fra den norske stat opptjent utenfor Svalbard, se sktl. § 2-3 første ledd bokstav g, jf. § 2-36 tredje ledd og SSV. § 3-5 annet ledd. Nærmere om dette, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 1.2.4.

S-22-2.5.17 Underskudd og underbalanse

Underskudd i alminnelig inntekt på Svalbard kan ikke kreves fradratt i alminnelig inntekt på fastlandet. Se også URD 9. desember 2010 (Oslo tingrett) i Utv. 2011/79 (Avinor AS). Tilsvarende gjelder for underbalanse på formue. Se Innst. O. nr. 2 (1996–97) pkt. 5.3.3.2.2 og 8.2, samt Besl. O. nr. 29 (1997–98).

S-22-2.6 Utflytting fra Svalbard**S-22-2.6.1 Generelt**

Skatteplikten som bosatt på Svalbard faller bort fra og med det inntektsåret en person har oppholdt seg utenfor Svalbard mer enn 183 dager i en tolv månedersperiode, jf. svalbsktl. § 2-1 tredje ledd. Dette gjelder uavhengig av om vedkommende var skattemessig bosatt på fastlandet samtidig som han var bosatt på Svalbard.

I tilfeller hvor nødvendig medisinsk behandling eller lignende tungtveiende grunner gjør at en person må oppholde seg utenfor Svalbard mer enn 183 dager, kan Svalbard skattekontor etter en helhetsvurdering av bostedsmessig tilknytning vedta at personen likevel skal anses bosatt på Svalbard, se Svalbardskatteforskriften § 8.

S-22-2.6.2 Personer som har vært skattemessig bosatt på fastlandet og på Svalbard samtidig

Hvis en person bosatt på Svalbard flytter tilbake til fastlandet før skatteplikten til fastlandet har opphørt, jf. sktl. § 2-35 annet ledd, vil den skattemessige tilknytningen til fastlandet fortsette som om personen ikke hadde oppholdt seg på Svalbard.

S-22-2.6.3 Personer som ikke har vært skattemessig bosatt på fastlandet og på Svalbard samtidig

For person som ikke var skattemessig bosatt på fastlandet under oppholdet på Svalbard, gjelder skattelovens regler om innflytting til Norge. Dette innebærer at en person som oppholder seg på fastlandet i mer enn 183 dager i en 12-månedersperiode, vil bli skattepliktig som bosatt på fastlandet. Regelen i sktl. § 2-1 annet ledd bokstav b, om innflytting til Norge når vedkommende har oppholdt seg på fastlandet i mer enn 270 dager i løpet av enhver 36-månedersperiode, gjelder ikke for personer som anses bosatt på Svalbard, jf. sktl. § 2-1 annet ledd siste punktum.

S-22-2.7 Skattlegging i utflyttings- og tilbakeflyttingsåret

Om hva som er skattepliktig til fastlandet og om fradragene i år hvor skatteplikten som bosatt på fastlandet opphører eller inntrer, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

S-22-3 Personer med midlertidig opphold på Svalbard**S-22-3.1 Generelt**

Personer som har midlertidig opphold på Svalbard som sammenhengende varer i minst 30 dager og utfører arbeid eller utøver næringsvirksomhet der, skal svare skatt til Svalbard av inntekt vunnet ved slikt arbeid eller virksomhet, jf. svalbsktl. § 2-2 første ledd.

Personer som har midlertidig opphold på Svalbard som sammenhengende varer i minst 30 dager, er i tillegg skattepliktig til Svalbard for følgende ytelser som de mottar under oppholdet, jf. svalbsktl. § 2-2 annet ledd, jf. sktl. § 5-10 bokstav c:

- dagpenger under arbeidsløshet etter ftrl. kap. 4
- sykepenger etter ftrl. kap. 8 og stønad etter kap. 9

- foreldrepenger etter ftrl. kap. 14
 - dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring som overstiger kr 20 pr. dag
- Skatteplikten etter svalsbsktl. § 2-2 annet ledd er betinget av at vedkommende var i aktivt arbeid på Svalbard da retten til utbetaling oppstod.

De ovennevnte inntektene inngår verken i alminnelig inntekt eller personinntekt på fastlandet. Dette gjelder selv om vedkommende er skattemessig bosatt på fastlandet. Forutsetningen er at inntekten faktisk er skattlagt på Svalbard, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav c. Det skal ikke gis fradrag på fastlandet for kostnader som knytter seg til inntekt som skattlegges på Svalbard.

S-22-3.2 Pensjon, føderåd eller livrente

Personer som har midlertidig opphold på Svalbard, er ikke skattepliktig til Svalbard for pensjon, føderåd og livrente, selv om oppholdet varer i 30 dager eller mer. Dette gjelder selv om pensjonen mv. er knyttet til tidligere arbeidsforhold på Svalbard. Slik inntekt er skattepliktig til fastlandet hvis vedkommende er bosatt der.

S-22-3.3 Feriepenger

Om feriepenger, se [pkt. 2.5.4](#).

S-22-3.4 Nærmere om 30-dagersregelen

En person må oppholde seg sammenhengende minst 30 dager på Svalbard for at skatteplikt til Svalbard skal inntre, jf. svalsbsktl. § 2-2 første ledd. Det er ikke krav til antall dager vedkommende arbeider under oppholdet. Regelen om 30 dager sammenhengende opphold på Svalbard skal praktiseres slik at ethvert brudd i oppholdet på Svalbard avbryter perioden. Oppholder f.eks. en person seg først 14 dager på Svalbard, så en helg utenfor Svalbard og deretter 20 dager på Svalbard, foreligger to oppholdsperioder hver på under 30 dager.

Ved beregning av 30-dagersperioden regnes ikke reisedager til og fra Svalbard som opphold på Svalbard.

Et sammenhengende opphold på minst 30-dager som går over et årsskifte, oppfyller vilkåret selv om oppholdet i det ene eller begge inntektsårene er under 30 dager.

S-22-3.5 Underskudd og underbalanse

Om underskudd og underbalanse i inntekt/formue på Svalbard, se [pkt. 2.5.17](#).

S-22-4 Person bosatt på fastlandet eller i utlandet med skatteplikt til Svalbard for formue i og inntekt av fast eiendom på Svalbard

Personer som er bosatt på fastlandet eller i utlandet er skattepliktig til Svalbard for formue i og inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard, jf. svalsbsktl. § 2-2 tredje ledd. Gjeld som er knyttet til slik formue og renter av slik gjeld er fradragsberettiget i formuen og inntekten på Svalbard. Slik formue og inntekt er ikke skattepliktig til fastlandet, jf. sktl. § 2-35 annet ledd, og det skal derfor foretas gjelds- og gjeldsrentefordeling på fastlandet, jf. sktl. § 4-31 og § 6-91.

Skatteavtalene Norge har inngått med andre stater gjelder ikke for Svalbard.

S-22-5 Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på Svalbard

S-22-5.1 Vilkår for å anses som hjemmehørende på Svalbard

Aksjeselskap mv. anses som hjemmehørende på Svalbard dersom det har kontor på Svalbard og selskapet faktisk ledes derfra. Det er ikke tilstrekkelig at generalforsamling eller styremøter i aksjeselskapet avholdes på Svalbard. Det er heller ikke tilstrekkelig at et aksjeselskap mv. er registrert med forretningsadresse på Svalbard, se FIN 31. oktober 1989 i Utv. 1989/883, jf. Ot.prp. nr. 32 (1995–96) pkt. 5.3.4.1.

Det er Svalbard skattekontor som tar stilling til om et selskap er skattemessig hjemmehørende på Svalbard.

S-22-5.2 Omfanget av skatteplikten til Svalbard

Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på Svalbard skal i utgangspunktet skattlegges for hele sin inntekt til Svalbard, jf. svalbsktl. § 2-3 første ledd. Ved skattleggingen på fastlandet skal disse selskapene i utgangspunktet likestilles med selskap hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 2-35 annet ledd, se [pkt. 2.2](#).

S-22-5.3 Utbytte fra selskaper hjemmehørende på Svalbard

Utbytte fra og gevinst/tap ved realisasjon av aksjer mv. i aksjeselskap mv. hjemmehørende på Svalbard som tilfaller aksjeselskap mv. på fastlandet, omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38, jf. § 2-35 annet ledd bokstav a.

S-22-5.4 Gjeld/gjeldsrenter – fast eiendom utenfor Svalbard

Reglene om fordeling/begrensning av fradrag for gjeld og gjeldsrenter, gjelder også for selskaper hjemmehørende på Svalbard som har fast eiendom utenfor Svalbard, jf. svalbsktl. § 3-2 annet ledd siste punktum. Om disse reglene, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», [pkt. 5.2](#). Unntak fra skattlegging på Svalbard etter svalbsktl. likestilles med unntak fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat etter sktl. § 4-31 og § 6-91.

S-22-5.5 Underskudd og underbalanse

Om underskudd og underbalanse i inntekt/formue på Svalbard, se [pkt. 2.5.17](#).

S-22-6 Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på fastlandet eller i utlandet, med begrenset skatteplikt til Svalbard

S-22-6.1 Generelt

Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på fastlandet eller i utlandet, kan ha begrenset skatteplikt til Svalbard for inntekt vunnet ved virksomhet på Svalbard, jf. svalbsktl. § 2-4, jf. § 2-2 tredje ledd.

Skatteplikten til Svalbard omfatter

- inntekt av virksomhet utøvet på Svalbard forutsatt at virksomheten varer sammenhengende i minst 30 dager
- inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard

For selskaper hjemmehørende på fastlandet inngår de ovennevnte inntektene ikke i alminnelig inntekt på fastlandet. Forutsetningen er at inntekten faktisk er skattlagt på Svalbard, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav c.

Det skal ikke gis fradrag på fastlandet for kostnader som knytter seg til inntekten som skattlegges på Svalbard.

Norske selskaper som har fast eiendom og anlegg med tilbehør på Svalbard, skal ikke ha fradrag ved skattleggingen på fastlandet for gjeld knyttet til erverv av slik formue og renter av denne gjelden, sml. emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», [pkt. 5.2](#). Reglene om forholdsmessig fordeling av gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet kommer ikke til anvendelse.

S-22-6.2 Konsernbidrag

Selskap hjemmehørende på fastlandet får ikke fradrag for konsernbidrag til selskap hjemmehørende på Svalbard, siden et selskap hjemmehørende på Svalbard ved anvendelse av sktl. § 10-4 ikke anses som et norsk selskap eller et selskap hjemmehørende innenfor EØS, jf. EØS-loven § 6.

S-22-6.3 Underskudd og underbalanse

Om underskudd og underbalanse i inntekt/formue på Svalbard, se [pkt. 2.5.17](#).

S-22-7 Skattleggingen på Svalbard

S-22-7.1 Generelt

For lønn, pensjon og andre ytelser som nevnt i sktl. § 12-2 bokstavene a, b, c og j, gjennomføres skattleggingen på Svalbard etter en lønnstrekkordning. Dette innebærer at skatten betales

ved at det trekkes skatt av ytelsens bruttoverdi, jf. svalbsktl. § 3-1. Det gis ingen fradrag i skattegrunnlaget.

For formue og for inntekter som ikke faller inn under lønnstrekkordningen, fastsettes skatt av formue og inntekt på Svalbard etter skattelovens alminnelige regler, med de unntak som er fastsatt, jf. svalbsktl. § 3-2 første ledd.

For inntekt fra enkeltpersonforetak er det særregler i svalbsktl. § 3-2 fjerde ledd.

S-22-7.2 Formue

Formue som er skattepliktig til Svalbard fastsettes etter sktl. kap. 4, se emnet «**Formue**». Sktl. § 4-10 annet ledd om verdsetting av boligeiendom gjelder ikke på Svalbard, jf. svalbsktl. § 3-2. Reglene om begrensning av formuesverdien, herunder for bolig- og fritidseiendom i sktl. § 4-10 første ledd gjelder også for Svalbard. Se nærmere emnet «**Bolig – formue**», pkt. 7.

S-22-7.3 Fradragposter

I utgangspunktet gjelder skattelovens regler om fradrag i skattepliktig inntekt til Svalbard, men det er gjort en del unntak, jf. svalbsktl. § 3-2 annet ledd. Det gis ikke fradrag i inntekt som skattlegges etter lønnstrekkordningen.

Følgende regler om fradrag gjelder ikke ved fastsettingen av inntekt som skattlegges på Svalbard:

- minstefradrag etter sktl. § 6-30 til § 6-32
- faktiske kostnader som knytter seg til inntekten som inngår i lønnstrekkordningen
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet etter sktl. § 6-13 første ledd
- kontingent til arbeidsgiverforening etter sktl. § 6-19 første ledd
- kontingent til landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon etter sktl. § 6-19 annet ledd
- fagforeningskontingent etter sktl. § 6-20
- tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring etter sktl. § 6-42
- kostnader til reise mellom hjem- og arbeidssted mv. etter sktl. § 6-44
- arbeidstakers tilskudd til offentlig pensjon i arbeidsforhold etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav a
- arbeidstakers tilskudd til pensjonsordning i arbeidsforhold etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav b (foretakspensjonsordning, innskuddspensjonsordning og tjenstepensjonsordning)
- premie, innskudd og kostnader knyttet til administrasjon av individuell pensjonsavtale etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav c
- premie, innskudd og kostnader knyttet til administrasjon av avtaler om individuell sparing til pensjon etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav d
- premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav e
- premie til frivillig trygd som nevnt i ftrl. § 8-36, 8-39 og 13-13, jf. sktl. § 6-47 første ledd bokstav f
- tvungne innskudd i vikarkasse etter sktl. § 6-47 første ledd bokstav g
- tap på sparedelen ved utbetaling fra en individuell livrente og livsforsikring (kapitalforsikring) i selskap hjemmehørende innenfor EØS etter sktl. § 6-47 annet ledd
- foreldrefradrag etter sktl. § 6-48
- særskilt fradrag i barns inntekt etter sktl. § 6-49
- særskilt fradrag for sjøfolk etter sktl. § 6-61

S-22-7.4 Boligsparing for ungdom

Reglene om skattefradrag for boligsparing for ungdom (BSU) etter sktl. § 16-10 gjelder ikke for skatt fastsatt etter svalbardskatteloven, jf. svalbsktl. § 3-2 annet ledd. Om fradrag i skatt på fastlandet for personer bosatt der, se [pkt. 2.5.15](#).

S-22-7.5 Fradrag for gaver etter sktl. § 6-50

Reglene om fradrag for gaver etter sktl. § 6-50 gjelder også på Svalbard. Fradrag kan ikke gis både på fastlandet og på Svalbard for den samme gaven.

S-22-7.6 Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt og liten skatteevne

Reglene om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne etter sktl. §§ 17-1 og 17-4, gjelder ikke for skatt fastsatt etter svalbardskatteloven jf. svalbsktl. § 3-2 annet ledd. Om skattebegrensning på fastlandet for personer bosatt der, se emnet «[Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne](#)».

S-22-7.7 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Reglene om skattefradrag for pensjonsinntekt i sktl. § 16-1 gjelder ikke for Svalbard.

S-22-7.8 Avskrivninger

Skattelovens regler om grunnlaget for avskrivninger og avskrivningssatser gjelder også på Svalbard. Ifølge forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard § 4 første ledd kan imidlertid saldo for forretningsbygg på Svalbard avskrives med inntil 4 prosent. Saldo for bygg med kort levetid kan avskrives med inntil 10 prosent, jf. forskriften § 4 annet ledd.

S-22-7.9 Generelt om lønnstrekkordningen

Skatten ved lønnstrekk beregnes etter en skattesats på 8 % for inntekt opp til 12 G, og 22 % for inntekt over 12 G, jf. svalbsktl. § 3-1 og Stortingets skattevedtak for Svalbard § 3 bokstav a. Det er det sist fastsatte grunnbeløpet for inntektsåret som skal benyttes. Inntekt av enkeltpersonforetak skattepliktig til Svalbard skal inngå i det samlede inntektsgrunnlaget ved beregningen av skatten på lønnsinntekten mv., jf. svalbsktl. § 3-1 første ledd tredje punktum.

S-22-7.10 Lønnstrekkordningen – fradragposter

Kostnader som knytter seg til inntekten som inngår i lønnstrekkordningen, herunder minstefradrag, er ikke fradragsberettiget, jf. svalbsktl. § 3-2. For utgiftsgodtgjørelser kan nettometoden benyttes, på samme måte som på fastlandet, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)».

Om andre fradragposter, se [pkt. 7.3](#).

S-22-7.11 Lønnstrekkordningen – fordel vunnet ved arbeid

S-22-7.11.1 Lønn mv.

Lønnstrekkordningen gjelder for lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold, jf. svalbsktl. § 3-1, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, jf. sktl. § 5-10 første ledd bokstav a. Lønnstrekkordningen gjelder i utgangspunktet ikke hvis arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i virksomhet. Om avgrensningen mot virksomhetsinntekt, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

Lønnstrekkordningen gjelder lønn mv. som er opptjent under opphold på Svalbard som varer minst 30 dager. Dette gjelder også utbetalinger som skjer etter at vedkommende er flyttet fra Svalbard, for eksempel feriepenger.

Videre gjelder lønnstrekkordningen bl.a. følgende ytelser:

- utgiftsgodtgjørelser i den grad disse er skattepliktige, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)»
- skattepliktige naturalytelser, jf. sktl. § 5-12 til § 5-14, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)»
- godtgjørelse fra forlegger til forfatter og oversetter for utført arbeid i de tilfellene vederlaget ikke beregnes etter salg («royalty»), jf. FSSD § 12-2-2 første ledd. Slik godtgjørelse må avgrenses mot salg av opphavsretten, se emnet «[Opphavsretter](#)». Det må også avgrenses mot tillegghonorar ved gjenbruk av oversettelse som skattlegges som kapitalinntekt fordi gjenbruken anses som utnyttelse av immateriell rettighet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», [pkt. 3.2.18](#) og [pkt. 3.3.17](#)
- godtgjørelse som utbetales en arbeidstaker for at denne skal avstå fra å ta stilling i en konkurrerende bedrift eller fra selv å etablere konkurrerende virksomhet i et bestemt tidsrom (karens godtgjørelse), jf. FSSD § 12-2-3. Dette gjelder selv om godtgjørelsen utbetales etter at arbeidsforholdet er opphørt
- godtgjørelse for idrettsutøvelse som utbetales fra fond for idrettsutøvere godkjent av FIN, se FSSD § 12-2-5 og emnet «[Idrett](#)»
- godtgjørelse som en barnepasser mottar ved pass av barn som ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller barn som har særlig behov for omsorg og pleie, når barnepasset

sker i barnepassers hjem, jf. FSSD § 12-2-6. Utgiftsgodtgjørelse gitt etter SKDs takseringsregler for barnepass, anses som medgått i sin helhet og inngår dermed ikke i lønns-
trekkordningen. Om hva som anses som arbeidsvederlag og hva som anses som utgiftsgodt-
gjørelse, se emnet «**Barnepass**»

- skattepliktig erstatning for tapt arbeidsfortjeneste utenom virksomhet. Om skatteplikten, se emnet «**Skadeserstatning**»
 - visse skattepliktige stipender, se Riksskattestyret i Utv. 1974/277 og emnet «**Stipend**»
- Om hva som regnes som lønnsinntekt ved erverv av aksjer til underpris i arbeidsforhold, om størrelsen og om tidfestingen, se emnet «**Aksjer – ansattes erverv til underpris**».

Om hva som regnes som lønnsinntekt i forbindelse med opsjoner i arbeidsforhold og tids-
punkt for skattlegging, se emnet «**Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold**».

S-22-7.11.2 Styregodtgjørelse mv.

Lønns- og trekkordningen gjelder for godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende, jf. svalsbsktl. § 3-1, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav b. For slike ytelser gjelder lønns- og trekkordningen uavhengig av om mottakeren er næringsdrivende eller lønnsstaker.

S-22-7.11.3 Ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt

Visse ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt inngår i lønns- og trekkordningen, jf. svalsbsktl. § 3-1, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav c. Dette gjelder følgende ytelser:

- dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kap. 4
- sykepenger etter folketrygdloven kap. 8 og stønad etter kap. 9
- foreldrepenger etter folketrygdloven kap. 14
- dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring som overstiger kr 20 per dag, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav j nr. 4

S-22-7.11.4 Ytelser i forbindelse med opphør av arbeidsforhold

Vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver inngår i lønns- og trekkordningen, jf. svalsbsktl. § 3-1, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav d. Også skattepliktig del av erstatningsutbetaling ved fratreden inngår i lønns- og trekkordningen. Om skatteplikten, se emnet «**Skadeserstatning**», pkt. 7.

S-22-7.11.5 Erstatning for ikke-økonomisk skade ved oppsigelse/avskjed

Erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed, jf. lov 17. juni 2005 nr. 62 (arbeidsmiljøloven) § 15-12 og § 15-14, inngår i lønns- og trekkordningen, jf. svalsbsktl. § 3-1, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav e. Dette gjelder så langt erstatningen overstiger 1 1/2 ganger folketrygdens grunnbeløp.

S-22-7.12 Lønns- og trekkordningen – arbeidsavklaringspenger og overgangsstonad

Arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11 og overgangsstonad etter ftrl. § 15-5, § 16-7 og § 17-6 faller inn under lønns- og trekkordningen, jf. svalsbsktl. § 3-1, jf. sktl. § 12-2 bokstav c, forutsatt at skattyter er bosatt på Svalbard, jf. svalsbsktl. § 2-1.

S-22-7.13 Lønns- og trekkordningen – pensjon, livrente og føderåd

S-22-7.13.1 Generelt

Pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold inngår i lønns- og trekkordningen, se svalsbsktl. § 3-1, jf. sktl. § 12-2 bokstav b, forutsatt at skattyter er bosatt på Svalbard, jf. svalsbsktl. § 2-1. Dette omfatter bl.a.

- alderspensjon og uføretrygd
- skattepliktig ektefelle tillegg til pensjon etter folketrygdloven
- overgangsstonad etter ftrl. § 15-5, § 16-7 og § 17-6
- ytelser fra kollektiv pensjonsordning
- ytelser fra egen pensjonsordning, herunder IPA (og EPES) og IPS
- barnpensjon til barn som har fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret

- utbetaling fra en kollektiv livrente i arbeidsforhold, men bare hvor den er opprettet før 1. januar 2007, se emnet «[Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser](#)», pkt. 5.2
- løpende pensjonsytelser utbetalt til barn og etterlatte
- avtalt pensjon ved overdragelse av virksomhet og fast eiendom mv., herunder eget aksjeselskap. Om hva som er pensjon ved overdragelse av virksomhet, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 2.1.8.

S-22-7.13.2 Unntak

Følgende pensjoner mv. faller utenfor lønnstrekkordningen, jf. svalsbsktl. § 3-1, jf. sktl. § 12-2 bokstav b annet og tredje punktum:

- barnpensjon til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret
- etterlønn og etterpensjon som nevnt i sktl. § 5-40 første ledd
- utbetaling fra kollektiv livrente i arbeidsforhold opprettet etter inntektsåret 2006, der premien er tatt til inntekt etter sktl. § 5-12 sjette ledd og § 12-2 første ledd bokstav a
- utbetaling fra avtaler om individuell sparing til pensjon etter sktl. § 5-20 annet ledd bokstav c

S-22-7.13.3 Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp

Engangsbeløp, avløsningsbeløp og andre kapitalytelser for pensjon mv. som nevnt i emnet «[Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser](#)», pkt. 4, inngår i lønnstrekkordningen, jf. svalsbsktl. § 3-1 jf. sktl. § 12-2 bokstav b, forutsatt at skattyter er bosatt på Svalbard, jf. svalsbsktl. § 2-1. Engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale (IPA), engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven og engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning (IPS) faller imidlertid utenfor lønnstrekkordningen.

S-22-7.14 Lønnstrekkordningen – uføretrygd og uføreytelser fra andre ordninger

Uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger inngår i lønnstrekkordningen, se svalsbsktl. § 3-1, jf. sktl. § 12-2 bokstav j, forutsatt at skattyter er bosatt på Svalbard, jf. svalsbsktl. § 2-1.

S-22-7.15 Lønnstrekkordningen – gjennomføringen av skattleggingen

S-22-7.15.1 Generelt

Arbeidsgiver skal foreta lønnstrekk med lav sats inntil brutto godtgjørelser i inntektsåret utgjør 12 G. For inntekt som overstiger 12 G, skal det foretas lønnstrekk med høy sats, jf. svalsbsktl. § 5-2.

S-22-7.15.2 Flere arbeidsgivere

Skattytere som har flere arbeidsgivere og som sannsynliggjør at samlet inntekt vil overstige 12 G, kan kreve at det fastsettes forskuddsskatt etter reglene i sktbl., se svalsbsktl. § 5-2 annet ledd.

S-22-7.15.3 Naturalytelser

Mottar skattyter naturalytelser, foretas lønnstrekket i kontante ytelser, så langt disse rekker. Resterende skattebeløp skal innbetales fra den ansatte til arbeidsgiveren når ytelsen mottas, jf. svalsbsktl. § 5-2 tredje ledd. Sktbl. § 5-12 får anvendelse ved verdsetting av naturalytelser, jf. svalsbsktl. § 5-2 fjerde ledd. For visse naturalytelser fastsettes det egne satser, jf. forskrift 19. desember 2022 nr. 2328 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattes på Svalbard i inntektsåret 2023 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

S-22-7.15.4 Plikt til å levere a-melding

A-ordningen gjelder også for Svalbard, jf. a-opplysningsloven § 1 annet ledd. Av svalsbsktl. § 5-2 femte ledd framgår at arbeidsgiver plikter å levere opplysninger om foretatt lønnstrekk for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven. Opplysninger om foretatt lønns-

trekk skal også leveres når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard eller når aktiviteten på Svalbard på annen måte opphører. Nærmere om a-ordningen, herunder om kravet til spesifisering av lønnsopplysningene, se Skatteforvaltningshåndboken.

S-22-7.15.5 Betaling av lønnstrekk

Fristene i sktbl. § 10-10 første ledd for betaling av forskuddstrekk på fastlandet, gjelder tilsvarende for lønnstrekk på Svalbard og Jan Mayen, jf. sktbl. § 10-11.

S-22-7.15.6 Avregning

Er lønnstrekket for lavt, skal arbeidsgiver betale differansen, jf. svalbsktl. § 5-2 sjette ledd. Arbeidsgiver kan motregne regresskravet i lønn og annen godtgjørelse til den ansatte. Den ansatte kan holdes ansvarlig for beløpet når kravet overfor arbeidsgiver er uerholdelig. Er lønnstrekket for høyt, skal differansen tilbakebetales til den ansatte.

For betaling og innkreving av skatt på Svalbard gjelder i utgangspunktet reglene i skattebetalingsloven, jf. svalbsktl. § 5-1 og sktbl. § 1-1 annet ledd bokstav b. For skatt fastsatt ved lønnstrekk gjelder likevel særreglene i svalbsktl. § 5-2, jf. sktbl. § 1-1 annet ledd b siste punktum. Når samlet lønn og andre ytelser overstiger 12 G, skjer imidlertid avregning og innkreving av eventuelt for mye eller for lite lønnstrekk etter reglene i skattebetalingsloven.

S-22-7.15.7 Endring av skattefastsetting

Skatteforvaltningslovens regler gjelder tilsvarende ved endring av skatt og trygdeavgift fastsatt ved lønnstrekk, jf. svalbsktl. § 4-1 og sktflv. § 1-1 bokstav b. Se for øvrig Skatteforvaltningshåndboken.

S-22-7.16 Inntekt fra enkeltpersonforetak

S-22-7.16.1 Generelt

Alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak fastsettes etter de alminnelige reglene i skatteloven, med de unntakene som fremgår av svalbsktl. § 3-2 annet og tredje ledd, jf. [pkt. 7.3](#) og [pkt. 7.8](#). Det skal ikke foretas beregning av personinntekt, jf. svalbsktl. § 3-2 annet ledd første punktum.

S-22-7.16.2 Fradrag for gjeldsrenter

Ved fastsetting av inntekt fra enkeltpersonforetak er retten til fradrag for gjeldsrenter begrenset etter svalbsktl. § 3-2 fjerde ledd bokstav a.

Det gis fradrag for renter av gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev. Om hva som er mengdegjeldsbrev, se emnet «[Verdipapirer](#)», [pkt. 1](#). Fradrag gis i den utstrekning gjelden ikke overstiger verdien av eiendelene i virksomheten. Verdien av eiendelene fastsettes etter de reglene som gjelder ved fastsettingen av skjermingsfradraget i sktl. § 12-12 annet ledd, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmo-dellen\)](#)», [pkt. 6](#). Sktl. § 12-12 annet ledd bokstav c om at det ved fastsettingen skal gjøres fradrag for gjeld som knytter seg til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev, får ikke anvendelse.

S-22-7.16.3 Beregning av skatten

Alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak inngår ikke ved fastsettingen av ordinær alminnelig inntekt. Skatt på inntekt fra enkeltpersonforetak fastsettes særskilt, jf. svalbsktl. § 3-2 fjerde ledd bokstav b. Skatten beregnes etter samme prosentsatser som gjelder for lønnsinntekt, jf. svalbsktl. § 3-1 og [pkt. 9.2.1](#).

Skatt på særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskap med deltakerfastsetting, jf. selskapsloven § 2-26, beregnes på samme måte, jf. svalbsktl. § 3-2 fjerde ledd bokstav b siste punktum.

S-22-7.16.4 Underskudd

Underskudd fra enkeltpersonforetak kan fremføres til fradrag i senere års inntekt fra enkeltpersonforetak på Svalbard, jf. svalbsktl. § 3-2 fjerde ledd bokstav c.

Når det ved opphør av enkeltpersonforetak er udekket underskudd, kan slikt underskudd kreves avregnet mot alminnelig inntekt ved bruk av en avregningsfaktor på 0,5, jf. svalsbsktl. § 3-2 fjerde ledd bokstav c annet punktum.

S-22-7.16.5 Ektefeller

Bestemmelsen om skattlegging av ektefellers formue under ett i sktl. § 2-10 og bestemmelsen om felles bedrift i sktl. § 2-11 annet ledd, gjelder ikke for Svalbard, jf. svalsbsktl. § 3-2 annet ledd. Ektefeller skattlegges som to selvstendige skattytere. Virksomhet som drives for ektefellers felles regning og risiko skattlegges etter reglene om selskap med deltakerfastsetting, nærmere om dette, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)», pkt. 1.4.

S-22-7.17 Selskapsinntekt

S-22-7.17.1 Generelt

De ordinære reglene i skatteloven gjelder for fastsetting av inntekt fra aksjeselskap og andre selskaper og innretninger som er selvstendige skattesubjekter, jf. svalsbsktl. § 3-2 første ledd. Om unntak, se [pkt. 7.3](#) og [pkt. 7.8](#).

S-22-7.17.2 Kontingenter

Ved inntektsfastsettingen gis det ikke fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening eller landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon etter sktl. § 6-19, se svalsbsktl. § 3-2 annet ledd.

S-22-7.17.3 Skipsaksjeselskaper og skipsallmennaksjeselskaper

De særskilte reglene i sktl. § 8-10 til § 8-19 om skipsaksjeselskaper og skipsallmennaksjeselskaper (rederiskatteordningen) gjelder ikke for selskaper skattepliktig til Svalbard, jf. svalsbsktl. § 3-2 annet ledd.

S-22-7.17.4 Fritak for skatteplikt

Sktl. § 2-30 til § 2-32 fjerde ledd om skattefritak for visse personer og institusjoner gjelder i utgangspunktet ikke på Svalbard, jf. svalsbsktl. § 3-2 annet ledd. Visse institusjoner er imidlertid unntatt fra formues- og inntektsskatt til Svalbard etter svalsbsktl. § 1-4. Dette gjelder

- staten, herunder statlig institusjon, innretning og fond, jf. sktl. § 2-30 første ledd bokstav b. Den norske stat er imidlertid skattepliktig for formue og inntekt knyttet til statens bergverksdrift på Svalbard.
- universitetene og offentlige skoler, jf. sktl. § 2-30 første ledd bokstav d
- mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, jf. sktl. § 2-32 første ledd, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)». For institusjoner som faller inn under denne bestemmelsen gjelder skattefritaket også for inntekt av økonomisk virksomhet som disse måtte drive.
- selveiende institusjon som eier privat skole og som mottar privat tilskudd, jf. sktl. § 2-32 fjerde ledd. Om rekkevidden av skattefritaket, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)», [pkt. 1.3](#) og [pkt. 4.5](#).

Sktl. § 2-32 femte ledd om formuesbeskatning av familienstiftelser og andre formuesmasser gjelder på Svalbard.

S-22-7.18 Aksjeutbytte og aksjegevinster

Reglene om skatteplikt for aksjeutbytte og aksjegevinster gjelder for skattytere som er skattepliktig til Svalbard. Se nærmere emnet «[Aksjer – realisasjon](#)» og emnet «[Aksjer – utbytte](#)». Reglene om skjerming i sktl. § 10-12 får imidlertid ikke anvendelse på Svalbard, jf. svalsbsktl. § 3-2 annet ledd. Fritaksmetoden får anvendelse på Svalbard, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

S-22-7.19 Selskap med deltakerfastsetting

S-22-7.19.1 Generelt

Et selskap med deltakerfastsetting anses ikke som eget skattesubjekt. Spørsmålet om skatteplikt til Svalbard avgjøres på grunnlag av deltakerens forhold. Utøver selskapet virksomhet på

Svalbard sammenhengende i minst 30 dager, jf. svalsbsktl. § 2-4, eller har selskapet kontor på Svalbard og ledes derfra, jf. svalsbsktl. § 2-3 første ledd, medfører dette at deltakeren blir skattepliktig til Svalbard for sin andel av overskuddet. Deltakerens andel av selskapets overskudd fastsettes etter reglene i sktl. § 10-41, men med de unntak som er nevnt i [pkt. 7.3](#) og [pkt. 7.8](#).

S-22-7.19.2 Kontingenter

Ved inntektsfastsettingen gis det ikke fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening eller landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon etter sktl. § 6-19, se svalsbsktl. § 3-2 annet ledd.

S-22-7.19.3 Utdeling fra selskap med deltakerfastsetting

Utdeling fra selskap med deltakerfastsetting er skattepliktig for personlig deltaker som er skattepliktig til Svalbard. Tillegget i alminnelig inntekt beregnes etter sktl. § 10-42 første til fjerde ledd, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)». Sktl. § 10-42 femte til tiende ledd om fradrag for skjerming får ikke anvendelse, jf. svalsbsktl. § 3-2 annet ledd tredje punktum.

S-22-7.19.4 Særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats

Skatt på særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats beregnes med en prosentvis andel av denne inntekten, på samme måte som for inntekt fra enkeltpersonforetak, jf. svalsbsktl. § 3-2 fjerde ledd bokstav b annet punktum og [pkt. 7.16](#).

S-22-7.19.5 Gevinst/tap ved realisasjon av andel

Gevinst ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting er skattepliktig til Svalbard, jf. svalsbsktl. § 3-2 annet ledd. Tilsvarende tap er fradragsberettiget. Se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)». Gevinst/tap beregnes etter sktl. § 10-44, men siden reglene om skjerming i sktl. § 10-42 femte til tiende ledd ikke gjelder for inntekt som er skattepliktig til Svalbard, vil det ikke være aktuelt med fradrag i gevinst for ubenyttet skjerming etter § 10-44 annet ledd annet punktum.

S-22-8 Forenklet fellesoppgjør

S-22-8.1 Forskere mv.

Med hjemmel i svalsbsktl. § 4-2 bokstav a, jf. svalsbardskatteforskriften § 7, kan Svalbard skattekontor samtykke i at forskergrupper og andre prosjektgrupper med utenlandsk arbeidsgiver, leverer skattemessig fellesoppgjør for ansattes lønn (forenklet fellesoppgjør). De nærmere vilkårene fremgår av svalsbardskatteforskriften § 7.

S-22-8.2 Bosettingen i Barentsburg

Bosettingen i Barentsburg skattlegges etter et forenklet sjablongsystem. Det gjennomføres et fellesoppgjør for arbeidsgiverselskapet for ansattes skatt. Ordningen skal avvikles fra den tid Kongen bestemmer, jf. svalsbsktl. § 6-3. Avviklingen av denne ordningen har ikke betydning for ordningen med forenklet fellesoppgjør for forskere mv. jf. svalsbsktl. § 6-3 første ledd annet punktum.

S-22-9 Skattesatser

S-22-9.1 Formue

For formueskatt gjelder samme skattesatser og fribeløp som gjelder for formuesskatten til staten og kommunene på fastlandet (maksimumssats), jf. svalsbardskattevedtaket § 2. Om skattesatsene, se tabeller bak i Skatte-ABC.

S-22-9.2 Skatt på inntekt

S-22-9.2.1 Personlige skattytere

Inntekt som skattlegges ved lønnstrekk, skattlegges etter følgende satser, se svalsbardskattevedtaket for inntektsåret 2023 § 3 bokstav a

- lav sats: 8 %
- høy sats: 22 %

Annen inntekt skattlegges med 16 %. Personlige skattytere skal ha et fradrag i slik inntekt på kr 20 000. Se svalbardskattevedtaket § 3 første ledd bokstav c og siste ledd

S-22-9.2.2 Trygdeavgift

Personer som er medlem av folketrygden skal betale trygdeavgift. Personer som er medlem av folketrygden når de bosetter seg eller tar opphold på Svalbard, beholder sitt medlemskap i folketrygden, jf. ftrl. § 2-3 første ledd. Personer som ikke er medlem av folketrygden, blir medlem hvis de tar arbeid for en norsk arbeidsgiver som driver virksomhet på Svalbard, jf. ftrl. § 2-3 annet ledd.

S-22-9.2.3 Kildeskatt på utbytte til aksjonær bosatt/hjemmehørende i utlandet

I utbytte utbetalt fra selskap hjemmehørende på Svalbard til aksjonær bosatt/hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 10-13, trekkes det kildeskatt med 20 %, jf. svalbardskattevedtaket § 6. Ingen av skatteavtalene Norge har inngått gjelder for Svalbard.

S-22-9.2.4 Selskaper

Det betales en selskapsskatt på 22 % for den del av selskapsoverskuddet som overstiger kr 15 mill. og som overstiger summen av:

- 10 ganger kostnadene til lønn som blir skattlagt ved lønnstrekk, og
- 0,20 ganger skattemessig verdi av anlegg, fast eiendom og annen realkapital som er på Svalbard ved utgangen av inntektsåret.

For annen inntekt er selskapsskatten 16 % av selskapsoverskuddet.

Se svalbardskattevedtaket § 3 bokstav b og c.

S-22-9.3 Forenklet fellesoppgjør

For inntekt fastsatt ved forenklet fellesoppgjør etter svalbsktl. § 6-3 skal satsen være 8 % for 2023, jf. svalbardskattevedtaket § 7.

S-22-10 Skattemelding/selskapsmelding mv.

Skattemelding med opplysninger om all formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som skattyter har lagt til grunn ved fastsettingen av skattegrunnlaget, skal leveres av den som er skattemessig bosatt på Svalbard, se skatteforvaltningsloven § 8-2. Skattemeldingen med vedlegg skal leveres elektronisk, eller sendes til Skatteetaten Svalbard, Postboks 9200, Grønland, 0134 OSLO, innen utgangen av april i året etter inntektsåret. Lønnstakere og pensjonister som mottar forhåndsutfylt skattemelding for formues- og inntektskatt, trenger ikke å levere skattemelding dersom den er riktig og fullstendig utfylt.

Nærmere om plikten til å levere skattemelding/selskapsmelding mv. og frister for slik levering for

- personer bosatt på Svalbard
- personer med midlertidig opphold på Svalbard
- selskaper hjemmehørende på Svalbard
- personer og selskaper som er skattepliktig til Svalbard for formue i eller inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard
- deltakere i utenlandsk ansvarlig selskap, kommandittselskap mv. og deltakere i norsk kontrollert selskap i lavskatteland, gjelder reglene i skatteforvaltningsforskriften § 8-9-2 om plikt til å levere selskapsmelding og melding om deltakernes formue og inntekt fra selskapet

se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktflv. kap. 8.

S-22-11 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift for foretak hjemmehørende på Svalbard og for godtgjørelse som skattlegges etter svalbsktl., se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser», pkt. 2.4.

S-23 Særfradrag – enslig forsørger

- Sktl. § 6-80
- SSV § 6-6

S-23-1 Generelt

Det er i sktl. § 6-80 gitt en egen bestemmelse om særfradrag i alminnelig inntekt for enslige forsørgere som har barn som ikke er fylt 18 år. Bestemmelsen er opphevet med virkning fra 1. mars 2023. Særfradraget er fra samme tidspunkt erstattet med en økning i utvidet barnetrygd for enslige forsørgere på kr 962 per måned, noe som tilsvarer maksimal effekt av særfradraget i form av redusert skatt. Særfradrag for enslig forsørger gis dermed bare for januar og februar 2023. Nærmere om vilkårene og om størrelsen på særfradraget, se nedenfor.

S-23-2 Hvem som har krav på fradraget

S-23-2.1 Generelt

Særfradraget gis til forsørger som har mottatt utvidet barnetrygd etter barnetrygdloven § 9. Det er et vilkår for rett til utvidet barnetrygd at mottakeren er enslig. Det er NAV som tar stilling til om vilkårene for rett til utvidet barnetrygd er oppfylt.

Forsørger som i januar og/eller februar 2023 har mottatt halv utvidet barnetrygd fordi barnet har bodd fast hos begge foreldrene, jf. barnetrygdloven § 2 tredje ledd og § 12 tredje ledd, skal ha et halvt særfradrag, jf. sktl. § 6-80 annet punktum. Hvis bare den ene av foreldrene har hatt rett til halv utvidet barnetrygd i dette tidsrommet, er det bare denne som skal ha det halve særfradraget.

Også fosterforelder har rett til særfradrag for forsørgelse for januar og/eller februar måned dersom vedkommende har mottatt utvidet barnetrygd etter barnetrygdloven kapittel 9 for fosterbarnet for samme periode. Dette gjelder uavhengig av om det også er utbetalt fosterhjemsgodtgjørelse.

S-23-2.2 Utenlandske arbeidstakere

Utenlandsk arbeidstaker som har benyttet kildeskattordningen for utenlandske arbeidstakere, jf. sktl. § 20-2, har ikke rett til særfradrag for enslig forsørger. Det samme gjelder utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-70, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav h, og utenlandske sokkellarbeidere som krever standardfradrag, jf. petroleumsskatteloven § 2 første ledd siste punktum.

S-23-2.3 Arbeidstaker fra annet EØS-land

Arbeidstaker fra annet EØS-land som har rett til utvidet barnetrygd, vil ha rett til særfradrag for enslig forsørger dersom vedkommende er skattlagt for hele eller tilnærmet hele sin inntekt for januar og februar måned i Norge, jf. sktl. § 6-71.

S-23-3 Tidsrom for rett til særfradraget

Særfradraget skal gis for den/de av månedene januar og/eller februar 2023 hvor forsørgeren ved begynnelsen av måneden hadde rett til utvidet barnetrygd.

S-23-4 Fradragets størrelse

Fradragets størrelse er fastsatt i Stortingets skattevedtak, jf. sktl. § 680 siste punktum. Særfradraget gis i alminnelig inntekt, og fullt særfradrag utgjorde kr 4 373 for hver av månedene januar og februar 2023. Halvt særfradrag utgjorde kr 2 187 per måned. Se SSV § 6-6.

S-23-5 Innrapportering fra NAV

NAV skal for hvert inntektsår gi opplysninger til skattemyndighetene om

- hvem som har fått utvidet barnetrygd i løpet av inntektsåret
- hvor mange måneder vedkommende har fått utvidet barnetrygd for
- den utvidede barnetrygden er delt mellom foreldrene

S-24 Særfradrag – lettere nedsatt ervervsevne

– Sktl. § 6-3 fjerde ledd, § 6-82, § 6-85

S-24-1 Generelt

Etter sktl. § 6-82 kan skattytere med lettere nedsatt ervervsevne, få særfradrag i inntekten. Dette gjelder bare for skattytere som har nedsatt ervervsevne av så lett karakter at det ikke gir rett til uføretrygd eller annen offentlig stønad. Særfradraget er kr 9 180 per år. Det skal foretas en økonomisk behovsprøving. Ved slik prøving skal skattyters og eventuell ektefelles eller samboers formues- og inntektsforhold trekkes inn. Skattyter kan ikke gis særfradrag på grunn av inntektsnedgang når skattyters og ektefelles/samboers samlede økonomiske stilling er tilstrekkelig til å dekke et alminnelig underhold.

Særfradrag etter denne bestemmelsen kan for eksempel gis skattytere som bare klarer å være i inntektsgivende arbeid en del av dagen. Det er ikke noe vilkår at den nedsatte ervervsevnen har påført vedkommende uvanlig store kostnader.

S-24-2 Fordeling mellom ektefeller

Særfradraget gis i inntekten hos den av ektefellene som har krav på særfradraget. Et eventuelt ikke utnyttet beløp, blir maskinelt overført til den andre ektefellen hvis denne har skattepliktig inntekt.

S-24-3 Forholdet til andre særfradrag

Etter langvarig praksis kan særfradrag på grunn av lettere nedsatt ervervsevne ikke gis sammen med særfradrag for store kostnader ved sykdom.

Særfradrag for enslig forsørger etter sktl. § 6-80 gis uavhengig av andre særfradrag.

S-24-4 Flere kommuner

Ved skatteplikt til flere kommuner behandles særfradrag som fordelingsfradrag, se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

S-24-5 Underskudd

Særfradraget gis etter alle andre inntektsfradrag, herunder fremførbart underskudd fra tidligere år. Særfradrag kan ikke etablere eller øke et underskudd, jf. sktl. § 6-3 fjerde ledd.

S-24-6 Utland

Har skattyteren vært skattemessig bosatt i riket bare en del av året, gis særfradrag svarende til det antall hele eller påbegynte måneder av inntektsåret skattyteren har vært bosatt i riket (tolvdel), jf. sktl. § 6-85. Særfradrag kan ikke gis hos skattyter som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere, jf. sktl. § 20-2.

S-25 Særfradrag – sykdom eller svakhet

- Lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven
- Helsedirektoratets forskrift 14. april 1988 nr. 295 om vilkår for særfradrag på grunn av store sykdomsutgifter ved behandling mv. i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen (sktl.)
- Skatteforvaltningsforskriften § 2-13-1
- Forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter (sktl.)

S-25-1 Generelt om oppheving av bestemmelsen om særfradrag for store sykdomskostnader

Bestemmelsen i sktl. § 6-83 om særfradrag for sykdomskostnader er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2012. Det er ved lov 9. desember 2011 nr. 52 gitt overgangsregel om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter. Etter overgangsregelen skal skattyter som har fått særfradrag for store sykdomsutgifter etter skatteloven § 6-83 både for inntektsåret 2010 og 2011, gis særfradrag på samme vilkår fra og med inntektsåret 2012. Overgangsregelen gjelder inntil den oppheves ved en senere lovendring. Finansdepartementet har i forskrift 30. mars 2012 nr. 270 gitt nærmere regler om utfasingen av særfradraget. Etter forskriften § 3 gis særfradrag med 67 % av fradragsberettigede utgifter fra og med 2013. I Prop. 1 LS (2014–2015) kap. 12 legges det til grunn at særfradraget skal videreføres på dette nivået inntil en ny ordning er ferdig utredet. Særfradraget for store sykdomsutgifter er videreført med nominelt uendret nedre beløpsgrense.

S-25-2 Begrensning av fradragsformål fra og med inntektsåret 2012

Etter § 2 i forskrift 30. mars 2012 nr. 270 skal det ikke gis særfradrag knyttet til kostnader pådratt i 2012 eller senere dersom utgiften knytter seg til

- tannlege- og tannpleierhjelp
- påbygging, ombygging og tilpasning av bolig og uteområde, herunder fritidsbolig, garasje mv., og anskaffelse og montering av spesialtilpasset innredning i bolig mv.
- transport, herunder anskaffelse av kjøretøy og spesialutstyr i kjøretøy, drift og merbruk av kjøretøy

Dette gjelder selv om det ble gitt særfradrag for slike kostnader pådratt i 2010 og 2011.

S-25-3 Fradrag etter overgangsregelen for kostnader som ikke er unntatt etter § 2 i forskrift 30. mars 2012 nr. 270

Etter overgangsregel gitt i lov 9. desember 2011 nr. 52 kan skattyter som har fått særfradrag for store sykdomsutgifter etter sktl. § 6-83 for inntektsårene 2010 og 2011, fortsatt kreve særfradrag for usedvanlig store sykdomskostnader pådratt fra og med 2012. Etter § 3 i forskrift 30. mars 2012 nr. 270 skal særfradrag gis med 67 % av kostnadene. Vilkårene om særfradrag etter overgangsreglene er oppfylt selv om særfradraget tidligere har vært tilordnet forsørger og vedkommende senere blir selvforsørget. Om hvilke sykdomskostnader som er unntatt fra fradragsretten, se [pkt. 2](#).

Følgende hovedvilkår må være oppfylt for rett til særfradrag etter overgangsregelen

- det må foreligge varig sykdom eller svakhet
- sykdommen eller svakheten må foreligge hos skattyter selv eller noen han eller hun forsørger
- skattyter må ha blitt påført usedvanlig store kostnader, og
- det må foreligge årsakssammenheng mellom sykdommen/svakheten og kostnadene.

Når skattyteren har krav på særfradrag, skal beregningsgrunnlaget for særfradraget settes til de faktiske merkostnadene på grunn av sykdommen/svakheten. Om minimumsbeløp, se [pkt. 5.1](#).

Det er ingen begrensning oppad i beregningsgrunnlaget for særfradraget.

Fradragsretten omfatter alle typer kostnader med unntak av de som er nevnt i [pkt. 2](#), jf. § 2 første ledd i forskrift 30. mars 2012, nr. 270. For kostnader til behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosial-

vesen, gjelder særlige tilleggsvilkår, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 annet ledd. Nærmere om disse vilkårene, se [pkt. 14](#).

Skattyter som benytter reglene i sktl. kap. 20 om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere, har ikke krav på særfradrag for store sykdomskostnader. Det samme gjelder for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-70 og utenlandske sokkelarbeidere som velger standardfradrag etter sktl. § 6-70, jf. petrsktl. § 2 første ledd annet punktum.

S-25-4 Varig sykdom eller annen varig svakhet

S-25-4.1 Betegnelsen varig sykdom eller svakhet

Varig sykdom er en medisinsk betegnelse som refererer til alt som vårt helsevesen skal ta seg av. Varig svakhet er et juridisk begrep som omfatter både fysiske og psykiske tilstander.

Ved avgjørelsen av om varig svakhet foreligger, må det foretas en konkret vurdering hvor det bl.a. legges vekt på hvor stort avvik det foreligger fra det «normale». Varig svakhet vil f.eks. foreligge ved dysleksi, høygradig synshemming og høygradig hørselshemming.

Det er normalt en forutsetning at sykdommen og/eller svakheten varig hemmer skattyteren direkte i den daglige livsutfoldelsen, se FIN 19. februar 1998 i Utv. 1998/459, eller at det trengs løpende varig behandling for å holde tilstanden i sjakk. Høy alder i seg selv gir ikke grunnlag for særfradrag etter disse reglene.

S-25-4.2 Nærmere om kravet til varighet

Sykdom eller annen svakhet anses normalt som varig dersom tilstanden har vart i minst to år eller må antas å vare i minst to år. Dette gjelder selv om skattyter ble eller ville blitt frisk tidligere dersom han hadde fått behandling, eller om han dør før to år er gått.

For å oppfylle varighetskravet er det ikke tilstrekkelig at skattyter har en latent svakhet, dersom denne ikke gir seg utslag i konkrete plager. Har f.eks. skattyter en latent svakhet i ryggen, men er symptomfri i lengre perioder, kan kravet til varighet i utgangspunktet ikke anses oppfylt. Dette til tross for at problemene kommer tilbake med jevne mellomrom. Imidlertid må det tas med i totalvurderingen hvor alvorlige de akutte problemene er, og hvor lang tid det går mellom hver gang de oppstår.

S-25-4.3 Legeattest

Skattyter må, dersom han krever særfradrag for store sykdomskostnader, kunne fremlegge legeattest som konkluderer med varig sykdom eller svakhet.

S-25-4.4 Hvem sykdomskostnadene må knytte seg til

S-25-4.4.1 Generelt

Pådratte kostnader må knytte seg til egen sykdom/svakhet eller sykdom/svakhet hos noen som skattyter forsørger, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd.

S-25-4.4.2 Forsørgerbegrepet

For at det skal anses å foreligge forsørgelse etter reglene om særfradrag, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83, må skattyter ha dekket en ikke ubetydelig del av personens ordinære levekostnader. Sykdomskostnader skal ikke regnes med ved vurderingen av om det foreligger forsørgelse.

S-25-5 Kostnadens størrelse som vilkår for fradrag

S-25-5.1 Generelt

Et vilkår for særfradrag er at sykdomskostnadene i løpet av inntektsåret utgjør minst kr 9 180, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd. Det gis ikke særfradrag i år hvor samlede kostnader er under beløpsgrensen. Dette gjelder selv om skattyteren f.eks. bare har vært syk en del av året, vedkommende dør i løpet av året, eller vedkommende har slike lavere kostnader i flere år etter hverandre. Minimumsgrensen gjelder også i året hvor sykdommen oppstår og kostnadene begynner å påløpe, eventuelt opphører.

Det er summen av sykdomskostnadene knyttet til skattyter selv, eventuelt forsørgert ektefelle og/eller andre han forsørger som minst må utgjøre kr 9 180.

Om fastsetting av kostnadens størrelse, se [pkt. 9](#).

S-25-5.2 Unntak fra nedre beløpsgrense; Tilsynskostnader pga. forsørgt barn

Kravet til minste kostnads- og fradragssnivå gjelder ikke tilsynskostnader på grunn av forsørgt barns sykdom eller annen varig svakhet, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd siste punktum.

Ovennevnte innebærer at skattyter har rett til fradrag beregnet på grunnlag av andre sykdomskostnader under minstegrensen dersom disse sammen med merkostnader til tilsyn overstiger minstebeløpet for sykdomskostnader. Dersom kostnadene ikke overstiger minstebeløpet, vil den som forsørger likevel få særfradrag for merkostnadene til tilsyn. Begrepet tilsynskostnader omfatter de samme utgiftstyper som foreldrefradraget omfatter, men særfradrag skal bare gis for de ekstra tilsynskostnadene som skyldes barnets helsetilstand. Dokumentasjonskravet omfatter både tilsynsbehovet og kostnadsstørrelsen, se Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 11.4 side 115.

S-25-6 Kostnadenes art – kravet til årsakssammenheng

S-25-6.1 Generelt

For at særfradrag skal kunne gis, må det være en årsakssammenheng mellom sykdommen/svakheten og kostnadene.

Ved vurderingen skal det i utgangspunktet tas hensyn til alle kostnader som er påført skattyteren på grunn av sykdommen eller svakheten. I kravet til årsakssammenheng ligger imidlertid også et krav om tilstrekkelig nærhet mellom sykdommen/svakheten og kostnaden. Fradragretten er avgrenset mot kostnader som også andre skattytere normalt pådrar seg uten å ha tilsvarende sykdom eller svakhet. Kostnader av en art som det må antas at skattyter ville hatt om han hadde vært frisk, inngår bare i grunnlaget for særfradrag i den utstrekning sykdommen mv. fører til at kostnaden blir større enn den ellers ville ha vært. Det tas således bare hensyn til merkostnader som skyldes sykdommen mv.

S-25-6.2 Sannsynliggjøring/dokumentasjon av kostnadene

Det er ikke gitt særskilte regler om krav til sannsynliggjøring av kostnadene i forhold til reglene om særfradrag. Skattyter må imidlertid innrette seg slik at han ved en eventuell kontroll må kunne dokumentere/sannsynliggjøre grunnlaget for fradraget, jf. sktfvl. § 10-1 første ledd. Se f.eks. LRD 9. september 1998 (Gulating) i Utv. 1998/1299.

Frادrag skal gis hvis det er overveiende sannsynlig at skattyter har hatt den aktuelle merkostnaden. Dette gjelder selv om kostnaden ikke kan dokumenteres med kvittering. Kravet til sannsynliggjøring må vurderes blant annet ut fra hva kostnaden gjelder, størrelsen av kostnadene, hvor lett kostnadene lar seg dokumentere, hvilken forutsetning skattyter har hatt for å ta vare på dokumentasjon og hvilke oppfordringer skattyter har hatt til dette. Se URD 27. juni 2000 (Bergen byrett) i Utv. 2000/1226.

Utfylt skjema som er utarbeidet av interesseorganisasjon, er ikke uten videre tilstrekkelig som dokumentasjon/sannsynliggjøring av merkostnadene ved sykdom. Slikt skjema kan imidlertid gi en viss veiledning i forhold til kostnad som direkte eller indirekte kan knyttes til sykdommen.

For tilbakevendende merkostnader ved sykdommen som vanskelig lar seg dokumentere, kan sannsynliggjøring av merkostnadene for en sammenhengende, representativ periode i løpet av inntektsåret (minst en måned) være tilstrekkelig sannsynliggjøring av sykdomsutgiftene for hele inntektsåret.

S-25-6.3 Eksempler på kostnader som gir rett til fradrag

S-25-6.3.1 Generelt

Sykdomskostnader omfatter blant annet kostnader til egenandeler i det offentlige helsevesenet (hos leger som har avtale med det offentlige), kostnader til medisin og kostnader til egnede medisinske hjelpemidler. Videre omfatter sykdomskostnader andre typer merkostnader på grunn av sykdommen, f.eks. andre egenandeler og eventuelle merkostnader ved å holde en bestemt diett.

S-25-6.3.2 Forhøyet forsikringspremie

Forhøyet forsikringspremie pga. varig sykdom eller svakhet kan være fradragsberettiget dersom de øvrige vilkårene for rett til særfradrag etter tidligere sktl. § 6-83 er oppfylt, jf. lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel).

S-25-6.3.3 Hjelp i hjemmet

Som sykdomskostnader anses kostnader til nødvendig hjelp i hjemmet med tilsyn og omsorg av den syke når hjelpen ikke omfatter helsefaglige oppgaver utført av privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helsevesen.

S-25-6.3.4 Telefonalarm

Kjøp og drift av telefonalarmsystem, kan være sykdomskostnad mv. for personer som bor hjemme. Fradrag gis også til personer over 70 år forutsatt at kostnadene til alarmsystem skyldes sykdom og/eller svakhet.

S-25-6.3.5 Økt forbruk

Kostnader til å skifte ut sengetøy mv. på grunn av allergiske reaksjoner kan etter omstendighetene helt eller delvis være en merkostnad på grunn av sykdommen. Det samme gjelder merkostnader ved særlig høyt forbruk av klær, f.eks. på grunn av særlig stor slitasje, når dette er en følge av sykdommen. Økte kostnader til oppvarming som følge av sykdommen kan gi rett til fradrag dersom vilkårene er oppfylt. Det kan legges til grunn at normaltemperatur i en bolig ligger på 22 grader. Det kan som et utgangspunkt legges til grunn at oppvarmingskostnadene øker med 5 % for hver grad innetemperaturen økes.

S-25-6.3.6 Spesieltilpasning på reise

Økte kostnader til feriereiser/helsereiser som følge av sykdommen, kan etter omstendighetene anses som merkostnader i denne sammenheng. Dette kan for eksempel gjelde merkostnad for hotellrom tilrettelagt for funksjonshemmede. Det kan også være aktuelt med ekstrakostnader til ledsager. Se [pkt. 16.1](#). Ekstra kostnader til befordring av ledsager anses ikke som transportkostnader etter forskrift 30. mars 2012 nr. 270 § 2 første ledd bokstav c, jf. [pkt. 2](#).

S-25-6.4 Eksempler på kostnader som ikke gir rett til fradrag

S-25-6.4.1 Kostnader dekket av andre fradrag

Det tas ikke hensyn til kostnader som skattyteren med annen hjemmel har krav på fradrag for i inntekten, f.eks. kostnader som det gis fradrag for gjennom foreldrefradraget. Dersom slike kostnader overstiger grensen for det som kan gis som foreldrefradrag, og vilkårene for øvrig er oppfylt, skal de regnes med ved beregning av særfradraget.

Det skal ikke tas hensyn til yrkeskostnader som skattyter får fradrag for direkte eller gjennom minstefradraget.

S-25-6.4.2 Forebygging

Kostnader til å avverge en mulig fremtidig sykdom, f.eks. kostnader til kosttilskudd og trening, gir ikke rett til særfradrag.

S-25-6.4.3 Årsavgift

Årsavgift til privat medisinsk senter skal normalt ikke regnes som sykdomskostnad, se FIN 17. juni 1986 i Utv. 1986/314. Det samme gjelder årsavgift til luftambulanse.

S-25-6.4.4 Tapt arbeidsfortjeneste

Tapt arbeidsfortjeneste er ikke en kostnad som gir rett til fradrag.

S-25-6.4.5 Tannbehandling

Kostnader til tannlege- og tannpleierhjelp gir ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader, jf. forskrift 30. mars 2012 nr. 270 § 2 første ledd bokstav a.

S-25-6.4.6 Tilpasning av bolig

Kostnader til ombygging og tilpasning av bolig som følge av sykdom eller svakhet gir fra og med inntektsåret 2012 ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader jf. forskrift 30. mars 2012 nr. 270 § 2 første ledd bokstav b.

S-25-6.4.7 Transportkostnader – bil

Merkostnader til transport, herunder anskaffelse av kjøretøy, gir ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader, jf. forskrift 30. mars 2012 nr. 270 § 2 første ledd bokstav c.

S-25-7 Forholdet til andre særfradrag

Særfradrag på grunn av store sykdomskostnader, kan ikke gis sammen med særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne etter sktl. § 6-82.

Særfradrag for enslig forsørger etter sktl. § 6-80 gis uavhengig av andre særfradrag.

S-25-8 Utland

Har skattyteren vært skattemessig bosatt i riket bare en del av året, gis særfradrag på grunn av store sykdomskostnader på grunnlag av kostnadene i det tidsrommet skattyteren bodde i Norge. Minimumsbeløpet for sykdomskostnader på kr 9 180 som vilkår for å få særfradrag skal ikke reduseres.

Skattyter som benytter reglene i sktl. kap. 20 om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere, har ikke krav på særfradrag for store sykdomskostnader. Det samme gjelder for utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-70 og utenlandske sokkelarbeidere som velger standardfradrag etter sktl. § 6-70, jf. petrsktl. § 2 første ledd annet punktum.

S-25-9 Fastsetting av særfradragets størrelse**S-25-9.1 Generelt**

Særfradraget utgjør 67 % av de totale fradragberettigede kostnadene, se forskrift 30. mars 2012 nr. 270 § 3. Det er bare merkostnader som følge av sykdommen eller svakheten som kan inngå i særfradraggrunnlaget. Det er ingen begrensning oppad for beregningsgrunnlaget for særfradraget. Det gis imidlertid ikke særfradrag dersom samlede kostnader i året er lavere enn minimumsbeløpet på kr 9 180. Er summen av sykdomskostnader kr 9 180, vil særfradraget utgjøre 67 % av dette, dvs. kr 6 150. I skattemeldingen må skattyter imidlertid føre de totale kostnadene før prosentvis reduksjon.

S-25-9.2 Anskaffelser som har bruksverdi utover inntektsåret

Om fordeling over flere år av fradrag for kostnader oppfret i inntektsåret 2011 eller tidligere, se [pkt. 2](#). Fordeling av fradrag over flere år av kostnader som i sin helhet er oppfret i inntektsåret, har i hovedsak vært aktuelt for kostnader til ombygging/tilpasning av bolig mv. Da det ikke er fradagsrett for slike kostnader pådratt i 2012 eller senere, vil tidligere praksis med fordeling over flere år derfor ikke være aktuelt for slike sykdomskostnader pådratt i 2012 eller senere.

Kostnader til anskaffelser som kan påregnes å ha markedsverdi ved omsetning etter utgangen av anskaffelsesåret, anses ikke oppfret i anskaffelsesåret. Hvis det anskaffede f.eks. er løsøre som verdiforringes, kan inngangsverdien bare fradras som sykdomskostnad i takt med verdiforringelsen på det aktuelle objektet. Bestemmelsen om reduksjon av fradraget til 67 % av kostnadene, gjelder også for den årlige verdiforringelsen.

S-25-9.3 Dekning av kostnadene**S-25-9.3.1 Generelt**

Kostnadene må være dekket av skattyteren selv ved egne midler, f.eks. skattepliktige inntekter, lån eller gaver, se også emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)».

S-25-9.3.2 Offentlige tilskudd – skattepliktige

Skattepliktige ytelser fra det offentlige skal ikke redusere kostnadene som gir rett til særfradrag. Det vil for eksempel gjelde arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11. Om hvilke trygdeytelser som er skattepliktige, se emnet «[Trygdeytelser og andre sosiale ytelser](#)».

S-25-9.3.3 Offentlige tilskudd – skattefrie

Offentlige skattefrie tilskudd/stønader som går til dekning av sykdomskostnadene, skal som hovedregel redusere beløpet som gir rett til særfradrag. Om hvilke trygdeytelser som er skattefrie, se emnet «Trygdeytelser og andre sosiale ytelser». Unntak gjelder ytelser etter lov 13. desember 1991 nr. 81 om sosiale tjenester mv. Disse er skattefrie, men skal likevel ikke redusere grunnlaget for særfradrag selv om ytelsen også dekker sykdomskostnader.

Skattefrie tilskudd eller stønader skal ikke redusere andre kostnader enn de kostnadene de er ment å skulle dekke, jf. FIN 16. oktober 1998 i Utv. 1998/1400. For eksempel er grunnstønad eller hjelpestønad etter ftrl. kap. 6 skattefrie og skal redusere kostnadene av den art stønadene skal dekke vedrørende den aktuelle sykdommen eller svakheten. Rett til grunnstønad vil normalt foreligge når skattyter har gjennomgått hensiktsmessig behandling, men fortsatt har varig sykdom, skade eller svakhet som medfører ekstrakostnader av betydning. Rett til hjelpestønad vil normalt foreligge hvis vedkommende på grunn av sykdom, skade eller svakhet må ha særskilt tilsyn og pleie. Grunnstønad og hjelpestønad ytes etter satser som fastsettes av Stortinget og kan gis samtidig eller hver for seg.

Stønad til bedring av funksjonsevnen etter ftrl. § 10-5 og § 10-6, jf. § 10-7, og tilleggsstønader etter ftrl. § 11 A-4, er skattefrie og skal også redusere kostnadene som gir rett til særfradrag. Slik stønad gis trygdede som på grunn av sykdom, skade eller lyte har fått sin evne til å utføre inntektsgivende arbeid varig nedsatt, eller har fått sine muligheter til å velge yrke eller arbeidsplass vesentlig innskrenket. Ytelser gis i forbindelse med tiltak som er nødvendige og hensiktsmessige for at den trygdede skal bli i stand til å skaffe seg eller beholde høvelig arbeid, eller når trygdede har fått sin funksjonsevne i dagliglivet vesentlig og varig nedsatt på grunn av sykdom, skade eller lyte. Stønaden ytes da i forbindelse med tiltak som er nødvendige og hensiktsmessige for å bedre den trygdedes funksjonsevne i dagliglivet eller for at vedkommende skal kunne bli pleid i hjemmet.

Stønad til bedring av funksjonsevnen kan blant annet ytes i form av hjelpemidler, høreapparat, ombygging av maskiner eller annet teknisk utstyr på arbeidsplassen, tilskott til opplæringstiltak, stønad til førerhund, lese- og sekretærhjelp for blinde og svaksynte under utdanning eller i arbeid, tolkehjelp for hørselshemmede, tolke- og ledsagerhjelp for døvblinde, anskaffelse, vedlikehold og fornyelse av nødvendige og hensiktsmessige ortopediske hjelpemidler mv. Tilleggsstønader etter ftrl. § 11 A-4 kan blant annet ytes i form av tilskudd til bøker, undervisningsmaterieil, daglige reiser, hjemreiser under opphold utenfor hjemmet, flytting, kostnader til barnetilsyn og til merkostnader ved å bo utenfor hjemmet.

Eksempel:

Skattyter har hatt diverse sykdomskostnader som gir rett til særfradrag. Kostnadene utgjør kr 21 000, inkludert kr 12 000 i pleiekostnader. Han har mottatt ordinær hjelpestønad på kr 11 460 til dekning av kostnader til tilsyn og pleie. Hjelpestønaden skal da redusere kostnadene som grunnlag for særfradraget. Netto sykdomskostnader som skal føres i skattemeldingen utgjør kr 9 540 som gir rett til et særfradrag på 67 % av dette beløpet, dvs. kr 6 391.

S-25-9.3.4 Arbeidsgivers tilskudd

Arbeidsgivers tilskudd til dekning av kostnader vedrørende sykdom eller svakhet er i utgangspunktet skattepliktig inntekt. I slike tilfeller skal fradraget ikke reduseres med tilskuddet.

S-25-9.3.5 Erstatning fra forsikringsselskap, skadevolder mv.

Personskader som f.eks. innebærer varig invaliditet, vil ofte føre til betydelige erstatningsutbetalinger fra forsikringsselskap, skadevolder mv. Erstatningsutbetalinger vil ofte innebære dekning av fremtidige kostnader til pleie mv. som ikke kan påregnes dekket av ordinære trygdeordninger. I den utstrekning slike kostnader er dekket av erstatningsutbetaling, skal de ikke komme i betraktning ved fastsetting av kostnad som gir rett til særfradrag.

S-25-10 Hvem som skal ha særfradraget

S-25-10.1 Generelt

Det er skattyteren selv som skal ha fradraget, dersom det er han som har dekket kostnadene. Har forsørgeren dekket kostnadene, skal fradraget tilordnes forsørgeren.

Når en forsørget syk eller svekket person skattlegges selvstendig eller særskilt for egen inntekt og selv har dekket sykdomskostnadene, skal den forsørgede selv ha særfradraget. Det påvirker ikke retten til særfradrag etter overgangsreglene om tilordningen endres som følge av at den som er syk eller svekket f.eks. blir selvforsørget, se [pkt. 3](#).

S-25-10.2 Fordeling mellom ektefeller/meldepliktige samboere

Ektefeller/meldepliktige samboere kan velge hvem av dem som krever fradraget. Hvis den ektefellen som krever særfradrag ikke har stor nok inntekt til å dekke fradraget, blir det overskytende beløpet overført maskinelt til den andre ektefellen.

S-25-11 Tidfesting av fradraget

Særfradrag gis i det året sykdomskostnadene er påløpt. Det er ikke noe krav om at kostnadene er betalt i løpet av året, så lenge skattyteren er forpliktet til å betale dem.

Om fordeling av særfradrag over flere år, se [pkt. 9.2](#).

S-25-12 Underskudd

Særfradraget gis etter alle andre fradrag, herunder fremførbart underskudd. Underskudd som følge av særfradrag kan ikke fremføres.

S-25-13 Flere kommuner

Ved skatteplikt til flere kommuner fordeles særfradraget forholdsmessig etter inntektene i hver kommune etter de samme reglene som for fordelingsfradrag, se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

S-25-14 Begrensning av fradrag ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen

S-25-14.1 Generelt

Kostnader til behandling, pleie og/eller opphold mv.

1. i institusjon utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, og/eller
2. hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, se [pkt. 14.4](#), gir bare rett til særfradrag dersom
 1. det ikke foreligger tilsvarende tilbud fra offentlig norsk helse- og sosialvesen, og
 2. det oppsøkte helsetilbudet anses faglig forsvarlig.

Om hvilke kostnader dette gjelder, se [pkt. 14.3](#).

S-25-14.2 Avgjørelsesmyndighet

S-25-14.2.1 Generelt

Skattyter fastsetter særfradrag for store sykdomskostnader i skattemeldingen. For å avgjøre om vilkårene foreligger, kan skattemyndighetene forelegge disse spørsmålene for statsforvalteren, se skatteforvaltningsforskriften § 2-13-1 første ledd.

I saker som oversendes statsforvalteren skal det redegjøres for hvordan skattekontoret har vurdert spørsmålet om særfradrag. Dette gjelder også de forholdene som ikke skal avgjøres av statsforvalteren. I saker som f.eks. også gjelder avgrensningen mellom helserese og behandlingsreise, skal det for eksempel fremgå hvordan skattekontoret har vurdert dette.

S-25-14.2.2 Skattyters klageadgang

Skattyter kan kreve at statsforvalteren avgjør om

- behandlingen mv. har skjedd innenfor eller utenfor norsk offentlig helsevesen
- norsk offentlig helsevesen har et tilsvarende tilbud, herunder at ventetiden ikke er urimelig lang, og
- behandlingen kan anses faglig forsvarlig

Se Helsedirektoratets forskrift 14. april 1988 nr. 295 om vilkår for særfradrag på grunn av store sykdomskostnader ved behandling mv. i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen § 2.

Forutsetningen for at skattyter kan kreve at statsforvalteren avgjør spørsmålet er at

- skattemyndighetene har varslet om at skattyters fastsetting av særfradrag vil bli endret,

- saken ikke tidligere har vært fremlagt for helsemyndighetene/statsforvalteren, og at
- skattemyndighetenes begrunnelse for å endre fastsettingen er at vilkårene for særfradrag ikke er oppfylt, se lov 9. desember 2012 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 annet ledd.

Se skatteforvaltningsforskriften § 2-13-1.

Klageinstans for statsforvalterens vedtak er Helsedirektoratet, se Helsedirektoratets forskrift 14. april 1988 nr. 295, § 6. Klagen sendes til statsforvalteren. Fremkommer det nye opplysninger, skal statsforvalteren ha mulighet til å endre sitt vedtak. Endrer ikke statsforvalteren sitt vedtak, videresendes klagen til Helsedirektoratet.

Helsemyndighetenes/statsforvalterens avgjørelse er bindende for skattemyndighetene, se Ot.prp. nr. 27 (1986–87) pkt. 1.4.4 og Riksskattenemndas vedtak delvis inntatt i Utv. 2001/210. Har helsemyndighetene/statsforvalteren uttalt at norsk offentlig helsevesen har tilsvarende tilbud, er dette bindende.

Krav om at saken skal forelegges statsforvalteren, skal sendes skattekontoret som oversender saken for avgjørelse (behandling som førsteinstans og i klagesaker). Skattekontoret skal gjøre skattyter oppmerksom på at statsforvalteren har behov for følgende opplysninger:

- dokumentasjon på diagnose og behandling (legeerklæring/journalkopi)
- hvem som utførte behandlingen (helseprofesjon)
- hvem som anbefalte/henviste til den aktuelle behandlingsinstansen
- en beskrivelse av søkerens sykdomsforløp, samt av den kontakten og det tilbudet vedkommende har mottatt fra det offentlige helsevesenet i forbindelse med sykdommen
- eventuelle andre opplysninger som antas å kunne ha betydning for saken

Har ikke skattemyndighetene godtatt skattyters fastsetting av særfradrag, skal skattyters krav om fremleggelse for statsforvalteren behandles som klage etter sktfvl. kapittel 13. De vanlige reglene om klage gjelder for skattemyndighetenes avgjørelse, se omtalen i Skatteforvaltningshåndboken. Er avgjørelsen allerede påklaget uten krav om fremleggelse for statsforvalteren, må krav om at statsforvalteren skal avgjøre spørsmålet senest fremsettes før det er fattet vedtak i klagesaken.

Har skattekontoret av eget tiltak oversendt saken til statsforvalteren, og statsforvalterens avgjørelse medfører et annet resultat enn det som er lagt til grunn ved skattefastsettingen, skal skattekontoret endre fastsettingen etter sktfvl. kapittel 12 dersom statsforvalterens avgjørelse først foreligger etter at melding om skatteoppgjør er utsendt.

S-25-14.3 Hvilke kostnader som omfattes av begrensingsregelen

Begrensingsregelen i tidligere sktl. § 6-83 annet ledd for kostnader utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, gjaldt bare kostnader ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell. Det er kun spørsmål vedrørende slike helserelaterede kostnader som eventuelt oversendes statsforvalteren. Fradragsretten for kostnader som er pådratt på annen måte enn ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, avgjøres på grunnlag av vilkårene i tidligere sktl. § 6-83 første ledd, jf. lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel). Kostnader til privat hushjelp som hjelper en syk person med mat og vask, kan etter omstendighetene gi rett til særfradrag etter lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd, se LRD 26. mai 1995 (Frostating) i Utv. 1995/952.

Hvis kostnader til behandling, pleie og/eller opphold utenfor offentlig norsk helsevesen ikke gir rett til særfradrag etter reglene ovenfor, vil heller ikke andre kostnader som pådras i tilknytning til selve behandlingen og/eller oppholdet gi rett til særfradrag. Dette kan f.eks. være kostnader til

- reise til og fra behandlingsstedet mv. for pasienten og/eller dennes ektefelle
- opphold under behandling mv.
- pass av mindreårige barn, og
- medisin, spesialdieter i tilknytning til behandling, pleie og/eller opphold mv.

Inntreffer behandlingsbehovet ved opphold i utlandet, og det er uforsvarlig å returnere til Norge, vil begrensning tilsvarende tidligere sktl. § 6-83 annet ledd ikke få anvendelse, ettersom skattyter ikke har mulighet til å velge behandling innenfor norsk helsevesen. I slike tilfel-

ler kan det være aktuelt med særfradrag på tilsvarende vilkår som nevnt i den generelle bestemmelsen i tidligere sktl. § 6-83 første ledd dersom vilkårene er oppfylt.

S-25-14.4 Hva er offentlig norsk helsevesen

S-25-14.4.1 Behandling i Norge

Hva som er innenfor norsk offentlig helsevesen, er regulert i Helsedirektoratets forskrift 14. april 1988 nr. 295 § 3. Institusjoner i Norge er innenfor offentlig norsk helsevesen dersom de er eid og/eller drevet av norske offentlige myndigheter og/eller er finansiert av regionalt helseforetak eller av kommunene. Utenfor faller privattrevne institusjoner, f.eks. private medisinske laboratorier og private røntgenavdelinger eller røntgeninstitutter som ikke har avtale med regionalt helseforetak, jf. lov om helseforetak m.m. 15. juni 2001 nr. 93 § 2a.

Privatpraktiserende helsepersonell i Norge, herunder lege, fysioterapeut og psykolog, er innenfor norsk offentlig helsevesen bare dersom vedkommende har

- fastlegeavtale med kommune i Norge, jf. forskrift 29. august 2012 nr. 842 om fastlegeordning i kommunene kap. 5 (lov 24. juni 2011 nr. 30 om kommunale helse- og omsorgstjenester m.m. § 3-2 tredje ledd og lov 2. juli 1999 nr. 64 om helsepersonell mv.)
- avtale om driftstilskudd med kommune i Norge, jf. lov 24. juni 2011 nr. 30 om kommunale helse- og omsorgstjenester m.m. § 3-1 femte ledd
- avtale om driftstilskudd med regionalt helseforetak, jf. lov 2. juli 1999 nr. 61 om spesialisthelsetjenesten m.m. § 2-1 a tredje ledd

Kostnader til behandling hos fysioterapeut som er innenfor offentlig norsk helsevesen gir rett til særfradrag selv om behandlingen er forordnet av en lege utenfor offentlig norsk helsevesen. Kostnader til behandling hos fysioterapeut som er utenfor offentlig norsk helsevesen, gir ikke rett til særfradrag selv om behandlingen er forordnet av lege som er innenfor offentlig norsk helsevesen.

Helsepersonell som bare får refusjon etter fastsatte takster fra NAV regnes ikke å være innenfor offentlig norsk helsevesen. Dette gjelder f.eks. kiropraktor, logoped, audiopedagog, osteopat og lignende. Behandling på rekonvalesenthjem og lignende helseinstitusjoner som ikke står i offentlig helseplan, faller utenfor offentlig norsk helsevesen med mindre det er ytet bidrag til oppholdet etter ftrl. § 5-22 eller direkte fra kommune eller stat.

S-25-14.4.2 Behandling i utlandet

Behandling gitt i utlandet på institusjon eller av privatpraktiserende helsepersonell er i utgangspunktet utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen.

Behandling er definert som innenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen dersom det offentlige har gitt bidrag etter folketryktdloven § 5-22, jf. forskrift 14. april 1988 nr. 295 § 3 og Ot.prp. nr. 27 (1986–87). Se også rundskriv R05-P05-22 (nav.no). Slik behandling forutsetter forhåndsgodkjenning hos NAV.

S-25-14.4.3 Behandling i utlandet i regi av offentlig norsk helse- og sosialvesen

Etter [Forskrift 1. desember 2000 nr. 1208 om prioritering av helsetjenester, rett til nødvendig helsehjelp fra spesialisthelsetjenesten, rett til behandling i utlandet og om klagenemnd \(Prioriteringsforskriften\)](#) § 3 har en pasient på visse vilkår rett til helsehjelp i utlandet hvis det ikke finnes et tilbud i Norge eller helsehjelpen i utlandet er dokumentert mer virkningsfull enn den helsehjelpen som tilbys av det offentlige i Norge. Alle utgifter i forbindelse med slik behandling, inkludert opphold, dekkes av det offentlige. For mer informasjon, se <https://oslo-universitetssykehus.no/dine-rettigheter#utenlandsbehandling>.

S-25-14.4.4 Behandlingsreiser i utlandet i regi av offentlig norsk helse- og sosialvesen

Staten har etablert behandlingstilbud i utlandet for gitte diagnoser. Disse benevnes som Statens behandlingsreiser. Slike behandlingsreiser krever forhåndsgodkjenning av Statens behandlingsreiser. Utover egenandel dekker Statens behandlingsreiser kostnader til reise (fra Oslo), opphold og behandling. Reise til Oslo dekkes av helseforetak. I den utstrekning kostnadene er dekket gjennom Statens behandlingsreiser/helseforetak, gis det ikke særfradrag. Se Ot.prp. nr. 27 (1986- 87) pkt. 1.4.6, annet avsnitt. Transportkostnader gir uansett ikke rett til

særfradrag for sykdomskostnader, se [pkt. 2](#). For mer informasjon, se <https://oslo-universitets-sykehus.no/dine-rettigheter/utenlandsbehandling>.

Det er ingen andre former for behandlingsreiser utover det som benevnes som Statens behandlingsreiser.

S-25-14.5 *Når foreligger tilbud fra offentlig norsk helsevesen*

Spørsmål om det foreligger tilbud fra offentlig norsk helsevesen, kan og skal i visse tilfeller forelegges statsforvalteren for avgjørelse, se [pkt. 14.2.2](#).

Det anses å foreligge tilbud fra offentlig norsk helsevesen, når skattyteren kan bli behandlet av offentlig norsk helsevesen. Dette gjelder selv om metoden for behandling her er forskjellig fra den metoden skattyter oppsøkte utenfor offentlig norsk helsevesen. Det anses videre å foreligge tilbud, selv om skattyteren etter en faglig vurdering ikke blir behandlet, f.eks. fordi behandling ikke vil hjelpe. Selv om det offentlige på lang sikt kunne gitt tilsvarende tilbud, kan skattyter likevel få særfradrag dersom

- ventetiden har vært urimelig lang vurdert i forhold til hvor alvorlig sykdommen er, og
- dette har eller kunne ha påført skattyter store lidelser eller betydelig forverring i ventetiden

S-25-14.6 *Krav til faglig forsvarlig behandling*

Særfradrag for behandlingkostnader utenfor norsk offentlig helsevesen er begrenset til tilfeller hvor den aktuelle behandlingen kan anses å være fullt forsvarlig etter en helsefaglig vurdering. Skattyter kan kreve at statsforvalteren tar stilling til om det oppsøkte behandlingstilbudet kan anses som faglig forsvarlig, se [pkt. 14.2.2](#).

S-25-15 *Kostnader til opphold i alders- eller sykehjem*

Kostnader til opphold ved alders- eller sykehjem gir som hovedregel ikke rett til særfradrag, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 fjerde ledd. Dette gjelder også når hjemmet er organisert som et bofellesskap.

Har beboere på slike hjem andre sykdomskostnader, må det vurderes om særfradrag skal gis på grunnlag av disse kostnadene.

Egenbetaling ved avlastningsopphold på institusjon anses som sykdomskostnad når skattyter normalt bor i sitt hjem utenfor institusjonen.

S-25-16 *Kostnader til helsereiser*

S-25-16.1 *Generelt om helsereiser*

Helsereise er en reise som foretas på grunn av sykdom eller svakhet, men normalt uten at det foregår medisinsk behandling eller pleie i vanlig forstand. Eksempler kan være reiser til syden av hensyn til sol/varme o.l., reise til helsebringende kilder, gytjebad, reise til kursteder der maten og/eller de rolige omgivelsene e.l. er helsebringende, jf. Ot.prp. nr. 27 (1986–87) pkt. 1.4.6.

Kostnader i forbindelse med helsereiser gir ikke rett til særfradrag, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 fjerde ledd.

Selv om det ikke foreligger fradagsrett for kostnader til helsereise/feriereise, kan det foreligge fradagsrett for merkostnader etter første ledd dersom ferieturer blir dyrere som følge av sykdommen, se [pkt. 6.3.6](#).

S-25-16.2 *Helsereise, hvor det i tillegg tilbys behandling dekket av folketrygden*

Det kan ytes bidrag fra folketrygden etter ftrl. § 5-22 til fysikalsk behandling i utlandet for personer som deltar på organiserte helsereiser i norsk regi. Bidraget ytes bare til dekning av selve behandlingen, se [pkt. 14.4.2](#).

Selv om skattyteren kombinerer de positive effektene av et annet klima mv. (helsereise) med et medisinsk behandlingssopplegg (for eksempel fysikalsk behandling), er det likevel en helsereise i skattelovens forstand. Det gis derfor ikke fradrag for kostnader til opphold mv. (Transportkostnader er uansett ikke fradagsberettigede.) Eventuelle egenbetalinger som skattyteren har til den medisinske behandlingen, utover det som dekkes av folketrygden etter ftrl. § 5-22, kan likevel gå inn i særfradraget, dersom de alminnelige vilkårene er oppfylt, se lov 9.

desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd. Den behandlingen som det gis bidrag til etter ftrl. § 5-22, anses å være gjort innenfor offentlig norsk helsevesen.

S-25-16.3 Avgjørelsesmyndighet

Det er skattemyndighetene som ved en eventuell kontroll må ta stilling til om kostnadene skattyter har fradragført gjelder en helsereise eller behandlingsreise. Dette spørsmålet skal ikke forelegges statsforvalteren, men i de sakene som av andre grunner oversendes til statsforvalteren, skal f.eks. skattekontorets vurdering av om det foreligger en helsereise eller behandlingsreise fremgå, se [pkt. 14.2.1](#).

S-25-17 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)

S-25-17.1 ADHD

Kostnader som følge av diagnostisert ADHD kan gi rett til særfradrag dersom vilkårene er oppfylt.

S-25-17.2 Akupunkturbehandling

Akupunkturbehandling er tilgjengelig innenfor offentlig norsk helsevesen som et supplement til annen behandling. Kostnader til slik behandling innenfor offentlig norsk helsevesen kan derfor medregnes dersom vilkårene for særfradrag for øvrig er oppfylt.

S-25-17.3 Barnløshet (infertilitet)

Helsemyndighetene har uttalt at ufrivillig barnløshet (infertilitet), ikke i seg selv kan regnes som en sykdom eller svakhet som gir grunnlag for særfradrag. Se for øvrig Ot.prp. nr. 1 (1998–99) pkt. 22 og FIN 19. februar 1998 i Utv. 1998/459. Se også Riksskattenemnda i Utv. 2000/260.

S-25-17.4 Bil

Merkostnader til transport, herunder anskaffelse av kjøretøy og spesialutstyr i kjøretøy, drift og merbruk av kjøretøy som følge av sykdom eller varig svakhet, gir ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader.

S-25-17.5 Bolig

Kostnader til ombygging og tilpasning av bolig som følge av sykdom eller svakhet, gir ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader.

S-25-17.6 Bulimi

Ekstraordinære kostnader til mat som følge av sykdommen bulimi gir ikke rett til særfradrag i medhold av lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83. Dersom skattyter har hatt usedvanlig store utlegg til behandling av sykdommen, kan særfradrag gis når vilkårene for øvrig er oppfylt.

S-25-17.7 Diabetes

Aktuelle merkostnader knyttet til diabetes, kan for eksempel være merkostnader til

- hjelpemidler og utstyr til behandling, herunder spesialsko og -sokker
- medisiner
- kost, herunder utgifter til følingsmat
- ekstra slitasje på klær og sengetøy
- fysioterapi
- fotbehandling
- forhøyet forsikringspremie mv.

Kravene til dokumentasjon/sannsynliggjøring av merkostnader knyttet til diabetes, er de samme som for andre skattytere som krever særfradrag for store sykdomskostnader, se [pkt. 6.2](#). Dette innebærer at merkostnader som lett lar seg dokumentere med kvittering, må kunne framlegges på forespørsel fra skattekontoret. Eksempel på slike kostnader er kostnader til egenandeler, hjelpemidler og utstyr.

Sosial- og helsedirektoratet (Helsedirektoratet fra 1. april 2008) har i brev 6. november 2007 uttalt at «personer som følger de offisielle kostholdsanbefalingene vil sannsynligvis ha et noe dyrere kosthold. Kostregulering av diabetikere er behandling av sykdom, men kostanbefalinger til den generelle befolkning er av forebyggende karakter som det er opp til den enkelte å følge.»

Kreves særfradrag for merutgifter til kost, må dette på forespørsel kunne dokumenteres med legeattest hvor det fremgår at sykdommen er kostholdsregulert. Ved fastsettingen av merutgiftene til kost, tas det utgangspunkt i SIFOs (Statens institutt for forbruksforskning) årlige referansebudsjett for forbruksutgifter til matvarer og alkoholfrie drikkevarer. Dette referansebudsjettet differensierer utgiftene til mat og drikke mellom ulike aldersgrupper og mellom kjønn, og det tas hensyn til stordriftsfordeler ved at flere personer deler husholdning. Det er tilstrekkelig at skattyters kvitteringer for utgiftene knyttet til innkjøp av mat (men ikke sjokolade, chips og lignende) og alkoholfrie drikkevarer i en sammenhengende periode på minst en måned i løpet av inntektsåret, kan legges fram. Sjokolade eller lignende som benyttes som følingsmat skal likevel inngå.

Eksempel på beregningsmåte

Sum matutgifter for én måned

÷ SIFOs referansebudsjett (reduisert med eventuell stordriftsfordel)

= Sum merkostnad for en måned x 12 = Merkostnaden til kost i løpet av inntektsåret

Det er kun fradragsrett for nødvendige merutgifter til kost. I dette ligger at skattyter ikke kan få fradrag for merutgifter til urimelig dyrt kosthold. Inngår diabetikerens kost i en større husholdning, er det bare fradragsrett for den aktuelle diabetikerens merutgifter.

Dersom merkostnaden etter denne beregningen blir betydelig større enn det som med rimelighet kan anses å være nødvendig merkostnad for den aktuelle diabetikeren, må det foretas en konkret og skjønnsmessig vurdering med grunnlag i skattyters kvitteringer.

Hvis skattyter ikke kan sannsynliggjøre størrelsen på de faktiske merutgiftene til kost, kan merutgiftene sjablongmessig settes til kr 4 000 for hele inntektsåret. Beløpet omfatter også utgifter til følingsmat.

S-25-17.8 *EDTA-behandling*

Statens Helsetilsyn har uttalt at EDTA-behandling ikke er faglig anerkjent i Norge for behandling av pasienter med aterosklerotiske sykdommer. Kostnader til slik behandling gir derfor ikke rett til særfradrag.

S-25-17.9 *Familiær hyperkolesterolemi*

Hvorvidt det foreligger merutgifter til kost som følge av familiær hyperkolesterolemi må vurderes på samme måte som for diabetikere, se [pkt. 17.7](#).

S-25-17.10 *Fedme*

Skattytere som lider av fedme og som får hjelp til slanking innenfor offentlig norsk helsevesen, kan få særfradrag for kostnader til slik behandling og øvrige merkostnader som følge av sykdommen, dersom vilkårene for særfradrag for øvrig er oppfylt. Det må på forespørsel kunne fremlegges legeattest. For å beregne eventuelle merkostnader til klær i forbindelse med vektreduksjon, kan det tas utgangspunkt i dokumenterte utgifter, fratrukket SIFOs referansebudsjett for klær og sko, [se sifo.no](#)

S-25-17.11 *Fibromyalgi*

Behandling av fibromyalgi med solarium og økt temperatur i bolig er ikke en behandlingsform som er anerkjent av norske helsemyndigheter, og gir ikke rett til særfradrag. Andre merutgifter som følge av sykdommen må dokumenteres på vanlig måte.

S-25-17.12 Hørselshemmede

Skattytere med total døvhet eller høygradig hørselshemming som ikke kan avhjelpes med høreapparat, anses å ha sykdom eller svakhet som gir rett til særfradrag for store sykdomskostnader. Skattyter må kunne dokumentere sine kostnader på vanlig måte.

S-25-17.13 Kiropraktor

Kiropraktor anses som helsepersonell utenfor offentlig norsk helsevesen. Dette gjelder selv om kiropraktoren får refusjon fra NAV etter fastsatte takster. Hvis kiropraktoren også er fysioterapeut med driftstilskudd/basistilskudd fra kommunen, vil behandling utført i egenskap av fysioterapeut være innenfor offentlig norsk helsevesen.

S-25-17.14 Matallergi

Matallergi, herunder cøliaki, er en varig sykdom som kan gi merkostnader til diett. Merkostnadene må vurderes konkret. I mange tilfeller får skattyteren grunnstønad til dekning av merkostnadene, se [pkt. 9.3.3](#).

S-25-17.15 Naturpreparater, naturmedisin**S-25-17.15.1 Kostnader til å forebygge sykdom**

Kostnader til bruk av preparater fra helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.) i den hensikt å unngå at vedkommende får en sykdom eller svakhet, vil aldri gi rett til særfradrag.

S-25-17.15.2 Kostnader til preparater ved behandling av allerede oppstått varig sykdom eller svakhet

Kostnader til kjøp av preparater fra helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.), som ikke inngår i et behandlingsopplegg, og som er pådratt på grunn av en allerede oppstått varig sykdom eller annen varig svakhet, kan i enkelte tilfeller gi rett til særfradrag etter lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd. Er det ikke sannsynliggjort at bruken er egnet til å ha virkning på skattyters sykdom eller svakhet, er kostnaden ikke å anse som sykdomskostnad.

Blir preparater i helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.) forordnet av personale innenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, og dette må anses som en del av behandlingen av den aktuelle sykdommen, kan dette gi rett til særfradrag etter lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd. Er det ikke sannsynliggjort at bruken er egnet til å ha virkning på skattyters sykdom eller svakhet, er kostnaden ikke å anse som sykdomskostnad.

Blir preparater i helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.) forordnet av personale utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, og dette må anses som en del av behandlingen av den aktuelle sykdommen, bør dette forelegges statsforvalteren til avgjørelse, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 annet ledd. Før saken eventuelt oversendes, skal skattekontoret ha tatt stilling til om vilkårene i tidligere sktl. § 6-83 første ledd er oppfylt. Er det ikke sannsynliggjort/dokumentert at bruken er egnet til å ha virkning på skattyters sykdom eller svakhet, vil normalt statsforvalteren etter en medisinsk faglig vurdering komme til at det oppsøkte helsetilbudet ikke kan anses som faglig forsvarlig, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 annet ledd.

S-25-17.16 Ordblindhet (dyslektikere)

Ordblinde og forsørgere av ordblinde kan i visse tilfeller ha rett til særfradrag ved kjøp av datautstyr (maskinvare og programvare). Det er en forutsetning at

- den enkelte ordblinde fremlegger attest fra lege/logoped som dokumenterer sykdommen/den varige svakheten,
- datautstyret ikke hovedsakelig er anskaffet til yrkesmessig bruk (i slike tilfeller vil det ikke være aktuelt med særfradrag), og
- datautstyret har relevans for den enkelte ordblinde, f.eks. inneholder en ordrettingsfunksjon.

Hvert enkelt tilfelle må vurderes konkret med tanke på at det gjelder en omfangsmessig/ beløpmessig begrensning.

Om fordeling av slike kostnader over flere år, se [pkt. 9.2](#).

S-25-17.17 Psykiske lidelser

Særfradrag for kostnader knyttet til psykisk lidelse, må i hvert enkelt tilfelle vurderes konkret.

S-25-17.18 Rusmisbrukere

Ved behandling av rusmisbrukere bør skattemyndighetene ved en eventuell kontroll av skattyters fradragsføring som hovedregel innhente statsforvalterens vurdering av om vilkårene er oppfylt, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 annet ledd.

Behandling etter den såkalte Minnesotamodellen for alkoholmisbrukere anses som faglig forsvarlig. Dette spørsmålet trenger derfor ikke statsforvalterens avgjørelse. Det må imidlertid likevel vurderes om de øvrige vilkårene er oppfylt, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 annet ledd. Dette innebærer at skattemyndighetene fremdeles kan oversende krav om særfradrag til statsforvalteren for avgjørelse av om behandlingen mv. er foretatt utenfor det offentlige helsevesenet og om det offentlige har et tilsvarende tilbud som det oppsøkte.

S-25-17.19 Synshemming

S-25-17.19.1 Generelt

Synshemming som kan avhjelpes med kontaktlinser eller briller anses i utgangspunktet ikke som sykdom eller varig svakhet som gir rett til særfradrag for store sykdomskostnader. Kan skattyter ikke bruke kontaktlinser eller briller som følge av enten medisinske eller yrkesmessige grunner, vil vedkommende ha rett til særfradrag når skattyteren har store kostnader. Skattyter må kunne sannsynliggjøre kostnadene på vanlig måte.

(Om skattefrihet på visse vilkår for briller dekket av arbeidsgiver, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», [pkt. 6.13](#).)

S-25-17.19.2 Særlig om operasjon for synshemming

Kostnader til operasjon for synshemming som av medisinske eller yrkesmessige grunner ikke kan avhjelpes med linser eller briller, anses som sykdomskostnader som gir rett til særfradrag. Dette gjelder i den utstrekning kostnadene går utover det som er dekket av det offentlige, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd.

Det foreligger felleskriterier for inntak av pasienter for refraktiv kirurgi -øyeoperasjon med offentlig finansiering. Det må foreligge henvisning fra spesialist i øyesykdommer som har vurdert pasienten i forhold til gjeldende kriterier. De gjeldende kriteriene for at dette skal dekkes av det offentlige er i dag følgende:

- hornhinnesykdommer som egner seg for excimerlaserbehandling
- brytningsfeil etter skade eller kirurgiske inngrep (kataraktoperasjoner/transplantasjoner/ refraktiv kirurgi) hvis briller eller linser av medisinske eller yrkesmessige grunner ikke kan benyttes
- brytningsfeil som umuliggjør utøvelse av yrke, der bruk av briller eller linser ikke er mulig eller tillatt. Operasjoner for å kvalifisere seg for skoler o.l. dekkes ikke av det offentlige.
- brytningsfeil hos personer som av andre medisinske grunner ikke kan bære briller/linser f.eks. CP, epilepsi, ansikts- eller skjellettabnormaliteter og «brilleskrek» i reell psykiatrisk forstand (det må her foreligge uttalelse fra psykiatrisk institusjon, psykiater)

Dersom skattyter har fått støtte til operasjon etter ovennevnte kriterier, anses dette å være innenfor offentlig norsk helsevesen.

Brytningsfeil i seg selv, uten ovennevnte tilleggskriterier, skal ikke gi grunnlag for operasjon dekket av det offentlige.

Yrkesmessige grunner forutsetter at skattyter allerede er i et yrke der synshemmingen ikke kan avhjelpes med linser eller briller.

Vilkårene i tidligere sktl. § 6-83 annet ledd vil komme inn i vurderingen dersom operasjonen er utført utenfor offentlig norsk helsevesen, jf. lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel). Dette innebærer at skattemyndighetene bør oversende krav om særfradrag til statsforval-

teren for avgjørelse av om behandlingen mv. er foretatt utenfor det offentlige helsevesenet, om det offentlige har et tilsvarende tilbud og om det oppsøkte tilbudet kan anses som faglig forsvarlig.

S-25-17.20 *Tannbehandling*

Kostnader pådratt etter utgangen av inntektsåret 2011 til tannbehandling som følge av sykdom eller varig svakhet, gir ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader. Nærmere om dette, se [pkt. 2](#).

S-25-17.21 *Treningskostnader*

Kostnader til fysisk trening er i utgangspunktet ikke en sykdomskostnad. Det kan likevel gis fradrag for merkostnader begrenset til særskilt tilrettelagt treningsopplegg som følge av sykdommen eller svakheten, hvis dette foreskrives av lege, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 første ledd.

S-25-17.22 *Vergemål*

Kostnader til verge vil alltid være fradragsberettiget, se emnet «[Vergemål](#)», og omfattes ikke av/begrenses ikke etter reglene om særfradrag for store sykdomskostnader.

T-1 Tap

- Sktl. § 2-38, § 6-2, § 9-2 og § 9-4
- FSFIN § 6-2

T-1-1 Forholdet mellom kostnader, tap og underskudd

Det er ulike regler om fradrag for

- kostnader, jf. sktl. § 6-1 første ledd
- tap, jf. sktl. § 6-1, § 6-2 første og annet ledd
- underskudd, jf. sktl. § 6-3

Etter hovedregelen om fradrag i sktl. § 6-1 første ledd er det fradragsrett for alle kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet. Se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)».

Sktl. § 6-1 første ledd hjemler som utgangspunkt fradragsrett for tap når tapet kan anses som en kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Fradragsretten etter denne bestemmelsen har størst selvstendig betydning utenfor virksomhet. Utenfor virksomhet er det i tillegg spesielle fradragsregler for tap som presiserer, begrenser eller utvider fradragsretten i forhold til hovedregelen, se [pkt. 3.1](#). I virksomhet følger det av sktl. § 6-2 at det som utgangspunkt er fradragsrett for ethvert endelig konstatert tap, men med visse unntak, se [pkt. 2.2](#).

Tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet, er som utgangspunkt fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 jf. kap. 9. Om hva som anses som realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)». Tap ved realisasjon kan bl.a. foreligge hvor et formuesobjekt er realisert ved opphør av eiendomsrett uten vederlag. Dette vil f.eks. kunne gjelde tap på utestående fordringer som ikke blir oppgjort eller driftsmidler som overdras uten vederlag ved hjemfall på grunn av konsesjonsvilkårene eller hvor et driftsmiddel utrangeres. Tap ved realisasjon kan også foreligge hvor man gir avkall på en rettighet, f.eks. hvor man ikke benytter en opsjon, og har hatt kostnader til erverv av opsjonen.

Forsknings- og utviklingskostnader fradragsføres etter hvert, unntatt aktiveringspliktige kostnader til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, jf. sktl. § 6-25. I et prosjekt hvor slike kostnader er aktivert, men hvor prosjektet avsluttes uten at det foreligger et driftsmiddel eller annet resultat, vil eventuell fradragsrett følge reglene for tap ved realisasjon. Om hvilke kostnader til konkrete prosjekter som skal aktiveres, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag](#)».

Kostnadene ved å innfri en garanti som gjelder andres forpliktelser, herunder kausjon for andres gjeld, kan være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 eller § 6-2. Det samme gjelder tap ved omgjøring, herunder heving, av f.eks. en eiendomshandel.

Underskudd i en inntektsgivende aktivitet oppstår ved at fradragsberettigede kostnader (f.eks. driftskostnader, vedlikehold, avskrivninger), og fradragsberettiget tap, overstiger de skattepliktige inntekter, jf. sktl. § 6-3. Begrepet «underskudd» brukes også i en videre betydning, som det samlede negative resultat av alle inntektsgivende aktiviteter og fradragsberettigede tap. Om fradragsrett for underskudd, se emnet «[Underskudd](#)».

T-1-2 Tap i virksomhet

T-1-2.1 Hovedregel

Tap som har tilknytning til virksomhet er som hovedregel fradragsberettiget hvis det er endelig konstatert (skatteutløsende moment), jf. sktl. § 6-2 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av om tapet er oppstått ved realisasjon eller på annen måte, for eksempel ved gaveoverføring.

Det er en forutsetning for fradragsrett at tapet er reelt. Videre er det en forutsetning at en tilsvarende gevinst ikke er unntatt fra skattlegging etter særlige regler, se [pkt. 2.2](#).

Om når tapet er lidt i virksomhet og om kravet til tilknytning mellom virksomheten og tapet, se emnet «[Fordringer](#)», [pkt. 8.3](#).

Om tidfesting, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

T-1-2.2 Unntak ved realisasjon

Det er ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av formuesobjekt i tilfeller hvor gevinst er uttrykkelig unntatt fra skattlegging, jf. sktl. § 9-4 første og annet ledd. Dette gjelder selv om tapet er oppstått i virksomhet. Dermed vil f.eks. følgende tap ikke være fradragsberettiget

- tap ved realisasjon av jord- eller skogbrukseiendom i visse tilfeller, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)»
- tap ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting i visse tilfeller for selskap som eier jord- eller skogbrukseiendom, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)»
- tap ved realisasjon av egen bolig, herunder egen boligdel i avskrivbart bygg, i visse tilfeller, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)»
- tap ved realisasjon av aksjer mv. og visse finansielle instrumenter som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)»

T-1-2.3 Avskjæring av fradragsrett ved tap på fordring mellom nærstående selskaper

Om avskjæring av fradragsrett ved tap på fordringer mellom nærstående selskaper, se sktl. § 6-2 tredje ledd og emnet «[Fordringer](#)», [pkt. 8.2](#).

T-1-2.4 Særlig om gaveoverføring

I virksomhet er reelt tap (differansen mellom skattemessig inngangsverdi og en lavere omsetningsverdi) fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 annet ledd også ved gaveoverføring, hvis det ikke omfattes av et av unntakene fra skattlegging av gevinst ved eventuell realisasjon, se [pkt. 2.2](#). (Om gaveelementet, se [pkt. 4](#).) Det foreligger for eksempel ikke fradragsrett hvis en tilsvarende gevinst hadde falt utenfor uttaksregelens anvendelsesområde, jf. sktl. § 5-2. Dermed vil for eksempel gaveoverføring fra enkeltpersonforetak av tomt, aksje mv. eller annen formuesgjenstand der kostprisen ikke har kommet til fradrag, ikke gi rett til tapsfradrag, da tilsvarende gevinst ikke ville utløst uttaksbeskatning. I de tilfeller uttaksbeskatning ved gaveoverføring av aksjer, andeler mv. er unntatt på grunn av fritaksmetoden, vil det heller ikke foreligge fradragsrett for tap.

T-1-2.5 Nærmere om uttak

Ved uttak fra virksomhet foreligger det fradragsrett for endelig konstatert tap etter sktl. § 6-2 annet ledd, jf. § 5-2, hvis en tilsvarende gevinst hadde falt innenfor uttaksreglens anvendelsesområde. Fradrag kan være aktuelt hvor en eiendel i virksomhet som har høyere inngangsverdi enn omsetningsverdi tas ut fra et aksjeselskap eller fra et selskap med deltakerfastsetting. Det er da fradragsrett for det reelle tapet med mindre det ville vært unntatt fra skattlegging av gevinst ved eventuell realisasjon. Eventuelt gaveelement vil ikke være fradragsberettiget.

Ved uttak til eget bruk fra enkeltpersonforetak vil et eventuelt tap aldri være fradragsberettiget, fordi tapet ikke er endelig konstatert (ikke skiftet eier), jf. sktl. § 6-2 annet ledd. I slike tilfeller må inngangsverdien fjernes fra enkeltpersonforetaket, men skattyter beholder tilsvarende inngangsverdi privat. Fradrag kan derimot være aktuelt ved gaveoverføring fra enkeltpersonforetak, jf. ovenfor.

Er det reelle tapet, se [pkt. 4](#), fradragsberettiget ved uttak av driftsmiddel i saldogruppe a–d og j, skal omsetningsverdien tas ut av saldo uten fradrag i inntekten. Resten av saldoverdien for driftsmidlet (det reelle tapet) blir stående på saldo for fortsatt avskrivning. Er det reelle tapet ikke fradragsberettiget, er det i tapstilfellene rest inngangsverdi for driftsmidlet som skal fjernes fra saldoen uten fradrag i inntekten. Rest inngangsverdi vil i disse tilfellene ligge over omsetningsverdien.

T-1-3 Tap utenfor virksomhet

T-1-3.1 Generelt

Utenfor virksomhet er det som utgangspunkt fradragsrett for tap når dette er pådratt som et ledd i å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1, se nærmere [pkt. 3.2](#).

Videre er det i visse tilfeller fradragsrett for tap ved realisasjon av formuesobjekter og/eller tap ved stiftelse av varige rettigheter i slike objekter mot engangsvederlag, jf. sktl. § 9-4 første ledd jf. § 9-2 og § 9-3. Tap ved realisasjon utenfor virksomhet vil som utgangspunkt være fradragsberettiget hvis en tilsvarende gevinst ville vært skattepliktig etter sktl. kap. 9, se sktl. § 9-4. Om realisasjonsbegrepet, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)». Som formuesobjekt anses både fysiske objekter, finansobjekter, immaterielle objekter og begrensede rettigheter.

Skatteloven har spesielle regler som utvider, begrenser og/eller presiserer fradragsretten for visse typer realisasjonstap. Dette gjelder følgende tilfeller

- tap ved realisasjon av aksjer, andel i verdipapirfond samt egenkapitalbevis i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper og selveiende finansieringsforetak, og dessuten tap ved realisasjon av fortrinnsrett til tegning av aksjer og tildelingsbevis. Se sktl. § 10-31 og § 10-37 og emnet «[Aksjer – realisasjon](#)»
- tap ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting, se sktl. § 10-44 og emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)»
- tap ved realisasjon av finansielle opsjoner, se sktl. § 9-10 og emnet «[Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner](#)»
- tap ved realisasjon av driftsmidler, jf. sktl. § 9-4, jf. § 9-1 til § 9-3. Se nærmere nedenfor og emnene om driftsmidler
- tap av fordring som tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaver og fordringen er endelig tapt, se sktl. § 9-4, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3
- tap på endring av valutakurs som fremkommer ved realisasjon av fordring/innfrielse av gjeld i fremmed valuta, se sktl. § 9-4, jf. § 9-9 og emnet «[Valutagevinst/-tap](#)»

Også i disse tilfellene vil det som hovedregel foreligge fradragsrett, i den utstrekning en gevinst ved realisasjon ville vært skattepliktig. Nærmere om hva som er realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)». Hvis en tilsvarende gevinst ikke ville vært skattepliktig, foreligger det i disse tilfellene ikke fradragsrett etter hovedbestemmelsen i sktl. § 6-1 første ledd.

Om tidfesting, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

Rettigheter etter kontrakter anses som formuesobjekter. Tap ved realisasjon av en rettighet etter en kontrakt er fradragsberettiget dersom tap ved realisasjon av det underliggende objektet ville vært fradragsberettiget. Tap ved realisasjon av rett til å bli eier av f.eks. privat innbo og løsøre vil dermed ikke være fradragsberettiget. Derimot vil tap ved realisasjon av rett til å bli eier av fast eiendom være fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-4 første ledd.

T-1-3.2 Fradragsrett for formuestap etter sktl. § 6-1

T-1-3.2.1 Generelt

Tap av et pengebeløp (formuestap) anses som en kostnad etter sktl. § 6-1, og vil være fradragsberettiget hvis tapet har tilstrekkelig tilknytning til en skattepliktig inntekt eller et inntektserverv, jf. sktl. § 6-1. Formuestap med tilknytning til kapitalinntekt kan være aktuelt ved

forskuddsbetaling mv. hvor en ikke mottar det objekt som en har betalt for, for eksempel som følge av svindel, konkurs mv. Tilknytningskravet vil være oppfylt ved forsøk på investering i eiendeler hvor formålet er å oppnå skattepliktige inntekter, for eksempel utleieeiendommer.

Tap som oppstår ved at et formuesobjekt går tapt, f.eks. ved ødeleggelse, tyveri, underslag mv., behandles etter reglene om realisasjon av formuesobjekt, se emnet «**Realisasjonsbegrepet**». Det samme gjelder tap på pengefordringer. Utenfor virksomhet er tap på rene pengefordringer, for eksempel tap på lån, garanti mv. avskåret etter sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, se emnet «**Fordringer**». Slikt tap er ikke fradragsberettiget etter sktl. § 6-1, selv om det kan påvises en tilknytning mellom inntekten/inntektservervet og tapet. Om manglende fradragsrett for lønnskaper mv. som stiller garanti for arbeidsgiverselskapet, se emnet «**Fordringer**», pkt. 8.3.2.

Fradragsrett for formuestap foreligger ikke hvis de inntekter som en har til formål å oppnå ikke er skattepliktige. Dette gjelder for eksempel ved forsøk på investering i egen bolig- og fritidseiendom, privat løsøre mv. Det foreligger heller ikke fradragsrett hvis formålet er å oppnå en tilfeldig inntekt eller gevinst som er skattepliktig etter sktl. § 5-50. Om aksjer som faller inn under fritaksmetoden, se emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**», pkt. 7.5.

Hvis formålet både er inntektsrelatert og privat, må det legges vekt på hva som er hovedformålet, se emnet «**Kostnader – allment om fradrag**», pkt. 5.2. Kostnadens egnethet til å skape inntekt kan få betydning ved den vurderingen.

Det er i utgangspunktet også fradragsrett for kostnader som tilsynelatende ikke er formåls-tjenlige til å erverve inntekt, når transaksjonen ellers fremstår som forretningsmessig og formålet utelukkende har vært å erverve skattepliktig inntekt. Skattemyndighetene skal ikke benytte endringsadgangen etter sktfvl. kap. 12 til å sensurere forretningskjønnet. Unntaksviis kan det være aktuelt å nekte fradrag fordi kostnaden ikke var egnet til å skape inntekt. Dette kan være aktuelt ved transaksjoner som i det ytre ikke fremstår som egnet til å skape inntekt. Vurderingen av kostnadens egnethet må foretas ut fra forholdene slik de fremsto på investeringstidspunktet.

Se som eksempler:

- HRD i Utv. 1981/169 (Rt. 1981 s. 256) (Bjerke Pedersen). (Det forelå fradragsrett for en assurandør som betalte kr 100 000 som honorar i henhold til en «joint venture avtale» med formål å oppnå adgang til å tegne forsikringer med derav følgende provisjonsinntekter. Når det var uomtvistet at skattyters formål var å fremme erverv av inntekt, kunne det bare i rene unntakstilfelle være aktuelt å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formåls-tjenlig. Vurderingen av utgiftens egnethet måtte under enhver omstendighet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt.)
- HRD i Utv. 2008/1 (Rt. 2007/1822) (DSC). (Det forelå fradragsrett for tap etter sktl. § 6-1, ved at skattyter som følge av svindel aldri mottok de aksjene han hadde betalt for. Tapet kunne ikke anses som tap på en fordring, da det var forhåndsbetalingen som gikk tapt. Sktl. § 6-1 kunne anvendes for tap utenfor virksomhet. Tilknytningskravet var oppfylt, da formålet med forsøket på aksjeervervet var å oppnå skattepliktig inntekt.)
- HRD i Utv. 2009/1467 (Rt. 2009/1473) (Samdal). (Det forelå fradragsrett etter sktl. § 6-1 for tap som oppsto ved at en investering i forbindelse med et utbyggingsprosjekt i Spania gikk tapt på grunn av svindel. Det var uklart om svindelen skjedde ved avtaleinngåelsen eller senere, men det forelå uansett ikke noe tap på fordring.)

T-1-3.2.2 Særlig om kostnader til realisasjon som ikke gjennomføres

Kostnader som pådras i forbindelse med realisasjon av et formuesobjekt skal redusere utgangsverdien, se emnet «**Utgangsverdi**», pkt. 2.1. Kostnader som pådras i forbindelse med forsøk på realisasjon av formuesobjekt, men hvor realisasjonen ikke blir noe av, er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 hvis gevinsten ville vært skattepliktig (eller tapet fradragsberettiget) om realisasjonen hadde blitt gjennomført.

Eksempel

Skattyter har kostnader til megler i forbindelse med salg av egen bolig. Det blir ikke noe salg, og salgsfremstøtet legges dødt. På dette tidspunktet er kravene til bo- og eiertid i sktl. § 9-3

annet ledd ikke oppfylt. Kostnadene vil her utgjøre et rent tap, siden kostnadene ikke kan knyttes til noe senere salg. Skattyter vil i dette tilfelle ha krav på fradrag for meglerkostnadene.

Hvis kravene til eier- og botid er oppfylt når salgsfremstøtet skrinlegges, vil det ikke være fradragsrett for meglerkostnadene.

Se også emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)», pkt. 4.5.

T-1-3.3 Uttak

Uttaksregelen, jf. sktl. § 5-2, er bare hjemmel for skattlegging av eventuell gevinst ved uttak. Ved uttak fra inntektsgivende aktivitet som ikke anses som virksomhet, foreligger det ingen hjemmel for fradragsrett for «tap» ved uttak.

T-1-3.4 Gaveoverføring uten vederlag eller mot symbolsk vederlag

Ved overføring av formuesobjekt utenfor virksomhet er det som hovedregel et vilkår at det må foreligge en realisasjon for at tap skal være fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd. Dette gjelder også ved overføring av driftsmidler utenfor virksomhet. Tap som oppstår ved rene gaveoverføringer er dermed ikke fradragsberettiget, heller ikke for en eventuell negativ differanse mellom omsetningsverdien og inngangsverdien. Det samme gjelder hvor overføringen skjer mot et symbolsk vederlag, se HRD i Utv. 2001/429 (Rt. 2001/282) (Kjeller Bil AS). Om hva som anses som symbolsk vederlag, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», pkt. 3.8.2. Slikt tap kan ikke anses som en kostnad til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, og vil dermed heller ikke være fradragsberettiget etter hovedbestemmelsen i sktl. § 6-1 første ledd.

Gavesalg anses som realisasjon, og derfor er det reelle tapet (som ikke skyldes gaveelementet) fradragsberettiget, også utenfor virksomhet, hvis vilkårene for fradrag ellers er oppfylt, se [pkt. 4](#).

T-1-4 Gave og gaveelement ved gavesalg

Ved hel eller delvis vederlagsfri overføring som innebærer en gave, kan gaveelementet (underprisen) ikke karakteriseres som tap og dermed ikke gi fradragsrett, se også FIN 18. oktober 1994 i Utv. 1994/1426. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet.

Eksempel

En skattyter har kjøpt en tomt for kr 500 000. I hans eiertid er omsetningsverdien for tomten sunket til kr 400 000. Skattyter selger tomten til underpris (gavesalg) for kr 250 000. Differansen mellom inngangsverdien kr 500 000 og omsetningsverdien kr 400 000 lik kr 100 000, vil være et reelt tap som er påløpt hos selgeren. Dette tapet er fradragsberettiget fordi det i eksemplet foreligger en realisasjon hvor en gevinst ville vært skattepliktig. Gaveelementet, dvs. forskjellen mellom omsetningsverdi på kr 400 000 og det vederlag skattyter får i dette tilfelle kr 250 000, er lik kr 150 000. Dette er i realiteten ikke et tap og er derfor ikke fradragsberettiget verken i eller utenfor virksomhet.

Hvis det som ledd i en virksomhetsoverdragelse ved gavesalg overdras flere objekter hvor det ved en fordeling av vederlaget oppstår gevinst på noen av objektene, mens det på andre objekter oppstår et fradragsberettiget tap, gis det bare fradrag for tapet hvis det ved overdragelsen av alle objektene sett under ett oppstår gevinst.

T-1-5 Utland

Om når et tap oppstår i utlandet er fradragsberettiget ved skattleggingen i Norge og om utlendingers fradrag for tap i Norge, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 9, emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13 og emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», pkt. 6.

T-1-6 Spesielt om tap ved deltakelse i pyramideorganisasjoner

Om klassifiseringen av inntekt fra deltakelsen i pyramideorganisasjoner og pyramidespill, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», pkt. 3.2.20.

T-1-7 Tap på innløsning av enkeltaksjer

Om hva som kan karakteriseres som realisert eller endelig konstatert tap ved innløsning av enkeltaksjer hvor aksjonæren blir sittende igjen med en eierposisjon i aksjeselskapet etter innløsningen, se emnet «**Aksjer – realisasjon**», pkt. 3.6.

T-1-8 Inndragning

Formuesnedgang ved inndragning av gjenstand som er brukt av skattyter til straffbare handling(er), vil ikke være et tap i skattelovens forstand. Slike «tap» er ikke fradragsberettiget, se emnet «**Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.**».

T-1-9 Skattesubjekt

Tapet kommer til fradrag hos det skattesubjekt (eller det selskap med deltakerfastsetting) hvor tapet er oppstått. Tapet vil kunne føre til at vedkommende får underskudd. Om hvem et slikt underskudd kan føres til fradrag hos, se emnet «**Underskudd**».

T-1-10 Tap av skattepliktig inntekt**T-1-10.1 Inntekt tidfestet etter realisasjonsprinsippet**

Representerer en utestående fordring en skattepliktig inntekt som tidligere er inntektsført etter realisasjonsprinsippet, er tap på fordringen fradragsberettiget også utenfor virksomhet, se sktl. § 9-4 første ledd, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3. Om et tilfelle hvor skattepliktig utbytte som ikke var tatt ut av selskapet, ble ansett å ha gått over til å være et ordinært lån, se HRD i Utv. 2005/1085 (Rt. 2005/1171).

Representerer en utestående fordring et vederlag/erstatning ved realisasjon av formuesobjekt hvor gevinst ved realisasjon er skattepliktig eller tap er fradragsberettiget, er tap på fordringen fradragsberettiget, se sktl. § 9-4 første ledd, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3. Dette gjelder selv om tapet oppstår i samme år som vederlaget er nedskrevet på saldo eller gevinst/tap er overført til gevinst-/tapskonto. Fradragsretten etter sktl. § 9-4 første ledd jf. sktl. 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 gjelder tap på fordring som oppstår som følge av en forutgående transaksjon, og ikke tap som oppstår ved selve transaksjonen. Tap som følge av transaksjonen, f.eks. en realisasjon av et formuesobjekt, behandles etter de reglene som gjelder for slikt tap. Et formuesobjekt anses realisert f.eks. ved tyveri, underslag bedrageri eller andre kriminelle handlinger, se emnet «**Realisasjonsbegrepet**», pkt. 5.2. Realisasjon foreligger når den straffbare handlingen er gjennomført, og eieren ikke har fått, eller det er klart at han ikke vil få, tilbake gjenstanden. Selv om eieren har en fordring mot gjerningspersonen, knytter tapet seg ikke til denne fordringen. Se som eksempel SKNS1-2023-5 (En aksjeeier inngikk avtale om salg av aksjer. Kjøper hadde på avtaletidspunktet verken evne eller vilje til å betale for aksjene. Nemnda kom til at selgeren var blitt utsatt for bedrageri, og at dette innebar en realisasjon av aksjene. Sktl. § 9-4 første ledd jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1 om tap på fordring kom ikke til anvendelse, med den konsekvens at tapet skulle oppjusteres etter sktl. § 10-31 første ledd tredje punktum).

T-1-10.2 Inntekt tidfestet etter kontantprinsippet

Representerer en utestående fordring skattepliktig inntekt som skal skattlegges etter kontantprinsippet, f.eks. krav på lønn, skattlegges bare den delen av kravet som faktisk betales. Restkrav som ikke betales, skal ikke inntektsføres/skattlegges. Det kan da ikke kreves fradrag for tap på restfordringen.

T-1-11 Størrelsen av tapet**T-1-11.1 Generelt**

Får skattyter vederlag (salgssum, erstatning mv.), vil tapet utgjøre differansen mellom skattemessig inngangsverdi og vederlaget. Blir vederlag for driftsmidler som avskrives etter saldo-reglene helt eller delvis inntektsført i realisasjonsåret, skal tap beregnes i forhold til eventuell ikke inntektsført del av vederlaget (bare aktuelt i saldogruppe e-i). Inntektsføres hele vederlaget, er tapet lik saldoverdien.

Ved utrangering er det den skattemessige inngangsverdien, tillagt ev. kostnader forbundet med utrangeringen, som utgjør tapet.

T-1-11.2 Gavesalg/gaveoverføring

Om beregning av det reelle tap ved gavesalg/gaveoverføring, se [pkt. 4](#).

T-1-11.3 Verdipapirer

Om beregning av tap ved realisasjon av mengdegjeldsbrev, se emnet «[Verdipapirer](#)». Om beregning av tap ved realisasjon av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

T-1-11.4 Andel i selskap med deltakerfastsetting

Om beregning av tap ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)».

T-1-11.5 Opsjoner

Om beregning av tap ved finansielle og ikke-finansielle opsjoner, se emnene om finansielle instrumenter.

T-1-12 Tidfesting**T-1-12.1 Generelt**

Tap er som hovedregel ikke fradragsberettiget før det er realisert/endelig konstatert, jf. sktl. § 14-2. Om unntak for urealisert tap på kundefordringer, se emnet «[Fordringer](#)», [pkt. 8.4](#).

T-1-12.2 Tap ved realisasjon av formuesobjekt

Tap ved realisasjon av formuesobjekt tidfestes (eventuelt behandles etter saldoreglene/overføres til gevinst- og tapskonto) som hovedregel til det tidspunktet formuesobjektet

- ved salg; leveres kjøper
- ved hel ødeleggelse; er ødelagt
- ved kondemnering; når eieren ved objektiv konstatert handling oppgir eiendomsretten til formuesobjektet eller ødelegger det
- ved valutatap på fordring/gjeld; når fordringen eller gjelden innfris, eventuelt ved delvis innfrielse; for den del som innfris

T-1-12.3 Tap på driftsmidler

Tap ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe a–d og j fradragsføres ved fortsatt avskrivning på saldo.

Tap ved realisasjon av

- driftsmidler i saldogruppe e-i, og
- driftsmidler som ikke saldoavskrives

skal overføres gevinst- og tapskonto, se emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)».

T-1-12.4 Kundefordringer

Om når det foreligger endelig konstatert tap på kundefordringer i virksomhet, se emnet «[Fordringer](#)», [pkt. 8.1](#).

Om adgang til fradrag for urealisert tap på kundefordringer i virksomhet, se emnet «[Fordringer](#)», [pkt. 8.4](#).

T-1-12.5 Tap på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta

Om adgang til fradrag for urealisert tap i virksomhet på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

T-1-13 Flere kommuner

Om i hvilken kommune tapet skal komme til fradrag, se emnet «[Skattestedet](#)».

T-2 Tidfesting – allment

- Sktl. kap. 14
- FSFIN kap. 14

T-2-1 Oversikt

Reglene om i hvilket år ulike inntekter og kostnader skal skattlegges/fradras, kalles tidfestingsregler.

Skatteloven har følgende to sett med regler for tidfesting av inntekter og kostnader:

- kontantprinsippet for lønn, pensjon, skattepliktig underholdsbidrag/understøttelse mv. og kostnader knyttet til slik inntekt. Kontantprinsippet gjelder også for gjeldsrenter til Lånecassen, se emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)», og
- realisasjonsprinsippet for alle andre inntekter, kostnader og tap. Realisasjonsprinsippet gjelder også for foretak som har årsregnskapsplikt, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)». Om visse særlige tidfestingsregler i skatteloven for årsregnskapspliktige, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)», pkt. 11.

I tillegg er det særregler for enkelte inntekts- og kostnadstyper. Disse særreglene er behandlet i ulike emner i Skatte-ABC. For eksempel er saldoavskrivningsreglene behandlet i emnene om driftsmidler, reglene om tømmerkonto for skogbruk er behandlet i emnet «[Skogbruk](#)», mens reglene om betinget skattefritak er behandlet i emnet «[Betinget skattefritak](#)».

Hvilke regler som gjelder for tidfestingen, må i prinsippet vurderes særskilt for hver enkelt inntekt og kostnad. Et skattesubjekt vil ofte ha inntekter og/eller kostnader som følger ulike regler for tidfesting. En lønnstaker skal for eksempel følge kontantprinsippet for lønn og renter av gjeld til Lånecassen, og realisasjonsprinsippet for renter av annen gjeld.

Reglene om tidfesting gjelder både ved fastsetting av alminnelig inntekt og personinntekt.

Om forholdet mellom tidfesting og innvinning i forbindelse med realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», pkt. 2.2.

T-2-2 Inntektsperioden

T-2-2.1 Generelt

Inntektsperioden (-året) er normalt 12 måneder. Inntektsperioden kan være kortere, f.eks. ved overgang til nytt regnskapsår for årsregnskapspliktige, men aldri lengre. Inntektsperioden følger i alminnelighet kalenderåret.

Om inntektsperioden for personlige skattytere som flytter til eller fra Norge i løpet av året, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)», pkt. 4.1.2.

T-2-2.2 Avvikende regnskapsår

Om avvikende regnskapsår, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)», pkt. 11.2.

T-3 Tidfesting – kontantprinsippet

- Sktl. § 14-3 og § 14-20 tredje ledd
- FSFIN § 14-3

T-3-1 Generelt

Skatteloven har to sett med regler for tidfesting av inntekter og kostnader, se emnet «[Tidfesting – allment](#)». I dette emnet behandles reglene om hvilke skattepliktige inntekter og fradragberettigede kostnader som skal tidfestes etter kontantprinsippet. Spørsmål om en inntekt er skattepliktig eller en kostnad er fradragberettiget behandles ikke i dette emnet.

T-3-2 Området for kontantprinsippet

T-3-2.1 Generelt

Følgende inntekter og kostnader skal som hovedregel tidfestes etter kontantprinsippet:

- arbeidsinntekt, når arbeidet eller oppdraget ikke er utført som ledd i selvstendig virksomhet, samt kostnader knyttet til erverv av slik arbeidsinntekt, jf. sktl. § 14-3 første og tredje ledd
- pensjon, jf. sktl. § 14-3 første ledd
- skattepliktig underholdsbidrag, understøttelse og lignende, jf. sktl. § 14-3 første ledd
- trygdeytelser, jf. sktl. § 14-3 første ledd
- renter av lån i Lånekassen, se sktl. § 14-20 tredje ledd, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd
- inntekt ved salg av egenproduserte kunstverk som nevnt i mval. § 3-7 fjerde ledd, og kostnader knyttet til erverv av slik inntekt, jf. sktl. § 14-3 annet ledd, se emnet «[Kunstnere](#)»

Se for øvrig nedenfor.

Om særregler for tidfesting som avviker fra kontantprinsippet for slike inntekter og kostnader, se [pkt. 2.8](#).

T-3-2.2 *Arbeidsinntekt*

T-3-2.2.1 *Bruttoinntekt*

Lønnsinntekt skattlegges etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3. Det samme gjelder annen godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold når arbeidet eller oppdraget ikke er utført som ledd i selvstendig virksomhet. Erstatning som trer i stedet for ytelser som skattlegges etter kontantprinsippet, skal også skattlegges etter kontantprinsippet. Om skillet mellom lønnsinntekt og virksomhetsinntekt, se emnet «[Virksomhet – allment](#)». Om kontantprinsippets innhold, se [pkt. 3](#). Om hva som regnes som lønn eller likestilt med lønn, se emnet «[Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser](#)».

T-3-2.2.2 *Kostnader*

Kostnader til erverv av lønn og likestilte inntekter (se ovenfor) tidfestes etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd.

Eksempler på slike kostnader er merkostnader til kost og losji mv., fagforeningskontingent og kostnader til flytting, verktøy, uniform, kontor og faglitteratur.

T-3-2.3 *Livrente mv.*

Livrente, engangs- og avløsningsbeløp mv. som utbetales i henhold til livrenteforsikring, skal skattlegges etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 første ledd.

Skattepliktig premie til kollektiv livrente i arbeidsforhold tidfestes det året arbeidsgiver foretar innbetalingen, jf. sktl. § 14-3 første ledd annet punktum.

T-3-2.4 *Pensjoner og føderåd (kår)*

Pensjoner tidfestes etter kontantprinsippet hos mottakeren, jf. sktl. § 14-3 første ledd. Dette gjelder også private pensjoner, herunder pensjonsordning ved salg av formuesobjekt. Om særlige regler ved etterbetaling av pensjoner, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)». Føderåd (kår) anses som pensjon i denne sammenhengen og tidfestes etter kontantprinsippet for føderådsmottakeren.

Om hva som regnes som pensjon, se for øvrig emnet «[Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser](#)» og emnet «[Inngangsverdi](#)», [pkt. 2.1.8](#).

Om tidfesting av fradrag for pensjon og føderåd, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

T-3-2.5 *Trygdeytelser*

Trygdeytelser tidfestes etter kontantprinsippet hos mottakeren, jf. sktl. § 14-3 første ledd. Dette gjelder både trygdeytelser som erstatter lønn og trygdeytelser som erstatter virksomhetsinntekt.

T-3-2.6 *Skattepliktig underholdsbidrag og annen understøttelse*

Skattepliktig underholdsbidrag og annen understøttelse, tidfestes etter kontantprinsippet for mottakeren, jf. sktl. § 14-3 første ledd.

Fradragsberettigede underholdsbidrag og andre understøttelser etter sktl. § 5-42 tidfestes etter kontantprinsippet hos yteren, dvs. til betalingsåret, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd annet punktum.

Det er som hovedregel ikke skatteplikt for regelmessig personlig understøttelse, herunder underholdsbidrag. Det er heller ikke fradragsrett for slike ytelser som ikke er skattepliktige for mottaker. Nærmere om dette, se emnet «[Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold](#)».

T-3-2.7 Renter av lån i Lånekassen

Frdrag for renter av lån i Lånekassen følger kontantprinsippet, se sktl. § 14-20 tredje ledd, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd.

T-3-2.8 Særregler

T-3-2.8.1 Ansattefond

Om tidspunktet for skattlegging av fordel ved ansattefond, se FIN 6. februar 2007 i Utv. 2007/460.

T-3-2.8.2 Bonus i forsvaret

FSFIN § 14-3-10 til § 14-3-12 har særregler om tidfesting av visse bonusutbetalinger fra Forsvaret, se emnet «[Forsvarspersonell](#)», pkt. 7.

T-3-2.8.3 Driftsmidler i lønnet erverv

Om lønnstakers behandling av inngangsverdi og gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler som han bruker i sitt arbeid, se emnene om driftsmidler.

T-3-2.8.4 Etterbetaling av lønn/pensjon/trygdeytelser

I noen tilfeller vil det ved etterbetaling av lønn, pensjoner eller trygdeytelser være lønnsomt for skattyter at skatten beregnes/fastsettes til det den ville blitt hvis ytelsen ble skattlagt på de tidligere årene etterbetalingen gjelder. Dette endrer imidlertid ikke tidfestingen, men skatten for utbetalingsåret fastsettes slik at total skattebelastning blir som om etterbetalingen ble tidfestet på de årene den gjelder, jf. FSFIN § 14-3-1 som gjelder for pensjon og trygdeytelser. Om etterbetaling av lønn, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)».

T-3-2.8.5 Etterbetalt arbeidsinntekt ved utflytting til utlandet

Lønnsinntekter og andre ytelser som har sitt grunnlag i skattyters personlige arbeidsinnsats, for eksempel feriepenger, salgsprovisjoner, styrehonorarer, bonusutbetalinger, sluttvederlag («fallskjermer») o.l., som er opptjent, men ikke utbetalt før skatteplikten til Norge etter intern rett opphører, skal tidfestes til tidspunktet for opphør av skatteplikten og skattlegges i Norge, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav b. Det har ikke betydning for skatteplikten om vederlagets størrelse først fastsettes lenge etter at arbeidet er utført, eller at vederlaget først skal utbetales en viss tid etter at arbeidet er utført. Dette kan være praktisk f.eks. ved bonusutbetalinger.

Foreldrepenge som utbetales etter at skatteplikten som bosatt i Norge har opphørt, kan ikke skattlegges.

T-3-2.8.6 Fond for idrettsutøvere

Om tidspunktet for skattlegging av idrettsinntekt innbetalt til eller utbetalt fra fond for idrettsutøvere, se emnet «[Idrett](#)».

T-3-2.8.7 Forskudd på arbeidsinntekt ved innflytting fra utlandet

Forskudd på godtgjørelse for personlig arbeid som skal utføres mens skattyter er skattemessig bosatt i Norge, skal tidfestes på det tidspunktet skatteplikten til Norge inntre, selv om det er utbetalt tidligere, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav a. Dette gjelder også når forskuddsbetalingen er godtgjørelse for personlig arbeid i senere år enn det året skatteplikten inntre.

T-3-2.8.8 Kostnader knyttet til arbeidsinntekter ved inn- og utflytting til/fra Norge

Ubetalte fradragsberettigede kostnader som er knyttet til arbeidsinntekter som skattlegges i Norge, kan fradras på det tidspunktet skattyters skatteplikt som bosatt i Norge etter intern rett opphører eller skattyter avslutter midlertidig opphold her med begrenset skatteplikt. Tilsvarende kan kostnader som er betalt før innflytting og som refererer seg til inntekter som er skattepliktige i Norge, fradras i det året skatteplikten inntreffer, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav d.

T-3-2.8.9 Opsjoner i arbeidsforhold

Om tidspunktet for skattlegging av fordel/fradrag for tap ved opsjoner i arbeidsforhold, se emnet «**Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold**».

T-3-2.8.10 Stipend

Om tidfesting av stipend når utgiftene som stipendet skal dekke, ikke pådras samme år som stipendet utbetales, se emnet «**Stipend**».

T-3-3 Kontantprinsippets innhold**T-3-3.1 Bruttoinntekt****T-3-3.1.1 Generelt**

Etter kontantprinsippet tidfestes (skattlegges) inntekten enten til

- det inntektsåret beløpet utbetales eller ytelsen mottas, herunder forskuddsbetaling, se nedenfor, eller
- det tidligere inntektsåret da det er adgang for skattyteren til å få beløpet utbetalt eller ytelsen mottatt.

Det er derfor ikke tilstrekkelig at fordelen er opptjent og at skattyteren har et ubetinget krav på å motta den på et senere tidspunkt.

T-3-3.1.2 Betalt i penger eller pengers verdi

Penger anses utbetalt/fordel anses erlagt når skattyteren selv eller hans representant som f.eks. kan være bankforbindelse, ansatt mv., har mottatt penger eller pengers verdi. Skattyteren må normalt anses å ha mottatt fordelen når han har fått den faktiske og/eller juridiske rådigheten over den.

Penger anses utbetalt/fordelen anses erlagt (mottatt) i penger eller pengers verdi på følgende tidspunkt:

- penger, herunder utenlandsk valuta; når de er mottatt av skattyteren eller hans representant, f.eks. er kreditert hans konto
- gavekort o.l.; når skattyter har mottatt dem
- fysiske formuesobjekter (materielle verdier) som f.eks. løsøre, gjenstander, fast eiendom osv.; når skattyteren har fått rådighet over objektet
- ikke-fysiske formuesobjekter, herunder immaterielle verdier, i den utstrekning disse anses som et endelig oppgjør; når skattyteren har fått rådighet over dem
- aksjer som vederlag i arbeidsforhold; når den ansatte får råderett over eller rettigheter etter aksjene. Om når den ansatte får råderett, se FIN 2. mai 2003 i Utv. 2003/1464
- fordel ved kjøp til underpris av formuesobjekter som f.eks. bil; på det tidspunktet skattyteren mottar formuesobjektet, ikke på det eventuelt senere tidspunktet når formuesobjektet selges
- bonuslønsavtaler hvor utbetalingen er avhengig av kursutviklingen på underliggende aksje eller egenkapitalbevis; på det tidspunktet bonusen faktisk utbetales, se Ot.prp. nr. 1 (1997–98) side 65 (pkt. 19)
- fordel ved bruksrett, f.eks. fri bolig; etter hvert som skattyteren benytter seg av retten, dvs. etter hvert som skattyteren bor i boligen
- betaling av skattyterens kostnader, f.eks. betaling til forsikringsselskap av premie på livsforsikring som tilhører skattyteren; ved betalingen
- fordel ved ettergivelse av gjeld eller andre forpliktelser; når kravet frafalles av arbeidsgiver mv.
- fordring på penger; når skattyter har mottatt et omsetningsgjeldsbrev. Etter lov 17. februar 1939 nr. 1 om gjeldsbrev § 11 er følgende verdipapirer omsetningsgjeldsbrev:

- gjeldsbrev som ikke sier hvem pengene skal betales til (ihendehavergjeldsbrev)
- gjeldsbrev som lyder på navn med tillegget «eller ordre» e.l. (ordregjeldsbrev)
- gjeldsbrev som gir pant i fast eiendom, skip eller annen innretning (pantobligasjon). Slike gjeldsbrev er likevel ikke omsetningsgjeldsbrev dersom de har tillegget «ikke til ordre» e.l.
- gjeldsbrev som lyder på navn og sier det skal være omsetningsgjeldsbrev

Penger anses ikke utbetalt når skattyteren har fått fordring på penger som ikke er knyttet til omsetningsgjeldsbrev. Det vil f.eks. gjelde når skattyteren har mottatt

- skjøte med panteforbehold
- enkle gjeldsbrev uten pantesikkerhet
- garanti for betaling fra f.eks. bank, forsikringsselskap mv.
- pantobligasjon som er gjort uomsettelig, f.eks. ved tillegget «ikke til ordre»

T-3-3.1.3 Kunne fått pengene utbetalt/fordelen erlagt

Forutsetningen for å skattlegge fordelene i et tidligere inntektsår enn det året skattyteren faktisk mottar fordelene, er at skattyteren kunne fått ytelsen tidligere.

Følgende vilkår må være oppfylt:

- Avtalt forfallstid må være inntrådt.
- Yteren (debitor) har erkjent forpliktelsen. Skattyteren kan ikke skattlegges dersom yteren nekter å utbetale ytelsen av grunner som skattyteren ikke kan rette opp av eget tiltak.
- Yteren (debitor) er i stand til å utbetale ytelsen. Gjelder det penger, kreves det at debitor er betalingsdyktig (søkegod).

Se også:

- LRD 2. september 2002 (Eidsivating) i Utv. 2002/1389 (Andel av ansattes lønn overført til trust hvor den ansatte selv bestemte hvordan midlene skulle plasseres. De ansatte kunne ikke ta ut innestående før arbeidsforholdet opphørte. Avkastningen av midlene ble ansett som fordel vunnet ved kapital og ikke som lønn, mens summen av arbeidsgivers innbetalinger til trusten ble tidfestet som lønn ved arbeidsforholdets opphør)
- SKD 10. juli 2003 i Utv. 2003/1196 (Både arbeidsgiver og arbeidstaker skulle betale inn på forhånd bestemte beløp til et frivillig bonusprogram for ansatte. Arbeidstakeren skulle anses som eier av midlene og kunne selv bestemme plasseringen av midlene innenfor et utvalg av alternativer. Innestående med avkastning skulle betales ut ved fratreden. Da dette var en frivillig ordning, kom SKD til at arbeidsgivers bidrag skulle tidfestes som lønn på innbetalingstidspunktet. Avkastningen av midlene skulle skattlegges på arbeidstakers hånd.)

Forfaller ytelsen til betaling etter påkrav fra skattyteren, skal den tidfestes til det tidligste tidspunktet skattyteren kunne ha fått betalingen. Det er som hovedregel uten betydning om skattyteren faktisk har rettet påkrav til debitor, se Riksskattestyrets utt. i Utv. 1966/523. Er det ikke avtalt noe forfallstidspunkt, kan det vanligvis rettes påkrav når ytelsen er opptjent, for eksempel når arbeidet er utført. Det må tas hensyn til den tiden debitor trenger til å effektivere betalingen.

I **BFU 20/2011** kom SKD til at ansatte som skulle ta del i et incentivprogram, skulle skattlegges for fordel ved opptjent andel på det tidligste tidspunktet de etter søknad kunne få rådighet over midlene, jf. sktl. § 14-3 første ledd.

BFU 1/2012 gjaldt også en incentivordning. Her kunne utbetaling først skje når den ansatte var pensjonert og hadde oppnådd en viss alder. SKD kom til at den ansatte skulle skattlegges på det tidspunktet han eller hun fikk rådighet over midlene. Det var arbeidsgiverselskapet som gjennom en stiftelse skulle ha den fulle rådighet over både midlene og avkastningen fram til utbetalingstidspunktet.

BFU 11/2018 gjaldt en frivillig spareordning hvor nøkkelsatte kunne velge å la opptjent bonus bli investert i et nytt spareprogram i arbeidsgivers regi (såkalte syntetiske aksjer) i stedet for å få bonusen utbetalt. SKD kom til at bonusen skulle tidfestes til det tidspunktet arbeidstaker kunne fått beløpet utbetalt. Arbeidstakers valg om å la bonusen bli investert i det syntetiske aksjespareprogrammet ble ansett som en ny disposisjon, og medførte ikke utsatt tidfesting.

T-3-3.1.4 *Avtale om utsatt forfallstidspunkt*

Partene står fritt til å avtale forfallstidspunktet for en ytelse. Det er også adgang til å inngå avtale om å endre et opprinnelig forfallstidspunkt, hvis dette gjøres før det opprinnelige forfallstidspunktet. Slike avtaler må som utgangspunkt legges til grunn ved skattleggingen. For eksempel kan arbeidstaker og arbeidsgiver i forbindelse med opphør av arbeidsforhold avtale at feriepenger skal utbetales året etter at arbeidsforholdet opphørte, se FIN 22. mars 1999 i Utv. 1999/988.

Inngås det avtale om at en ytelse skal utbetales på et senere tidspunkt, må det vurderes om avtalen kun gjelder en avtale om utsatt forfallstid, eller om skattyter har disponert over beløpet ut over dette, f.eks. ved å investere beløpet, se f.eks. **BFU 11/2018**, som er omtalt i **pkt. 3.1.3**.

T-3-3.1.5 *Forskuddsbetaling*

Forskuddsbetaling som følger kontantprinsippet, skal tidfestes i det året skattyteren mottar forskuddet, selv om det ikke er opptjent. Det må imidlertid skilles mellom egentlig forskuddsbetaling og utbetalinger som har karakter av lån. Forskuddsbetaling av større beløp for en lengre periode vil ofte kunne anses som lån.

Er det ikke overveiende sannsynlig at et beløp tilsvarende hele forskuddet vil bli opptjent og at det derfor må skje en tilbakebetaling, bør skattlegging først skje etter hvert som forskuddet opptjenes.

T-3-3.1.6 *Arbeidsgivers betaling av arbeidstakers skatt i utlandet etter nettolønnsavtale*

Om tidfesting av arbeidsgivers betaling av skatt for arbeidstaker i utlandet i henhold til nettolønnsavtale, se emnet «**Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.**», **pkt. 11**.

T-3-3.2 **Kostnader****T-3-3.2.1** *Generelt*

Etter kontantprinsippet skal kostnader fradras i det inntektsåret de utredes/betales, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd. Det er ikke tilstrekkelig at kostnaden er pådratt eller påløpt og/eller forfalt.

Kostnaden anses utredet når skattyteren med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten over ytelsen. Ved overføring fra konto, anses kostnaden utredet når beløpet er debittert skyldnerens konto.

T-3-3.2.2 *Forskuddsbetaling*

Forskuddsbetaling av kostnader skal normalt fradras i det året betaling skjer. Det må skilles mellom forskuddsbetaling og betalinger som har karakter av lån.

T-4 Tidfesting – realisasjonsprinsippet

- Sktl. § 6-25, § 6-40 åttende ledd, § 14-1, § 14-2, § 14-4, § 14-5, §§ 14-20 til 14-23 og § 21-2 tredje ledd
- FSFIN § 14-5

T-4-1 **Innledning**

Skatteloven har to sett med regler for tidfesting av inntekter og kostnader (periodiseringsregler). Dette er realisasjonsprinsippet og kontantprinsippet. Kontantprinsippet er behandlet i emnet «**Tidfesting – kontantprinsippet**». Her i dette emnet behandles hovedregelen (realisasjonsprinsippet) og enkelte særregler og unntak. Dette gjelder blant annet de særlige vurderingsreglene for årsregnskapspliktige skattytere i sktl. § 14-4 annet ledd, se **pkt. 11**. Andre særlige tidfestingsregler er behandlet andre steder i Skatte-ABC. I tillegg behandles reglene om inntektsperioden, herunder reglene om avvikende regnskapsår.

Realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel innebærer at en inntekt skal inntektsføres når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen, jf. sktl. § 14-2 første ledd annet punktum. En kostnad skal fradragføres når det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller

innfri kostnaden, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Både for inntekter og kostnader er det i utgangspunktet uten betydning når betaling skjer.

Om forholdet mellom «realisasjon» som innvinnings-/oppfrelseskriterium og som tidfestingskriterium, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

T-4-2 Inntektsperioden

Inntektsåret (perioden) er normalt 12 måneder. Inntektsåret kan være kortere, men aldri lengre. Inntektsperioden følger i alminnelighet kalenderåret.

Om inntektsperioden for personlige skattytere som flytter til eller fra Norge i løpet av året, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)», pkt. 4.1.2.

Om adgang til avvikende regnskapsår for visse årsregnskapspliktige, se [pkt. 11.2](#).

T-4-3 Anvendelsesområdet for realisasjonsprinsippet

T-4-3.1 Generelt

Realisasjonsprinsippet er hovedregelen for tidfesting av inntekter, kostnader, gevinster og tap, både i og utenfor virksomhet. Realisasjonsprinsippet skal anvendes i de tilfellene skatteloven ikke gir anvisning på at det skal gjelde andre tidfestingsregler, for eksempel kontantprinsippet som bl.a. gjelder for mottaker av lønn, pensjon mv., se emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)».

Inntekter og kostnader i virksomhet skal tidfestes etter realisasjonsprinsippet uavhengig av om virksomheten bare er bokføringspliktig etter bokføringsloven eller om det også foreligger årsregnskapsplikt etter regnskapsloven. Den regnskapsmessige tidfestingen har i utgangspunktet ikke betydning for den skattemessige tidfestingen. Om unntak, se [pkt. 11](#).

T-4-3.2 Særregler som omfatter alle skattytergrupper

Skatteloven har en del særregler som ikke er begrenset til spesielle skattytergrupper. Dette gjelder

- avskrivninger på driftsmidler i sktl. § 14-40 flg., se emnene om driftsmidler
- betinget skattefritak for gevinst etter reglene i sktl. § 14-70 flg., se emnet «[Betinget skattefritak](#)»
- fradrag for arbeidsgivers tilskudd til premiefond/innskuddsfond i pensjonsordning i arbeidsforhold, jf. sktl. § 6-46, se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)», emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)» og emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – tjenestepensjon](#)»
- gevinst og tap på finansielle instrumenter, se emnene om finansielle instrumenter
- gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)» og emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)»
- gevinst og tap ved realisasjon av verdipapir dekket ved lån, se emnet «[Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer \(dekket shortsalg\)](#)»
- renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler, jf. sktl. § 6-40 åttende ledd, se emnet «[Renter av gjeld](#)», pkt. 6.3
- uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)»
- uttak av formuesobjekter og tjenester fra skattepliktig aktivitet, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)»

T-4-3.3 Særregler som gjelder skattytere som ikke har bokføringsplikt

For skattytere som ikke har bokføringsplikt er det særregler om tidfesting av misligholdte renter, jf. sktl. § 14-20, se emnene «[Renteinntekter](#)» og «[Renter av gjeld](#)».

T-4-3.4 Særregler for bokføringspliktige og årsregnskapspliktige skattytere

Skatteloven har noen særregler om tidfestingen som gjelder for bokføringspliktige, herunder årsregnskapspliktige skattytere. Dette gjelder

- vurdering av varebeholdning, jf. sktl. § 14-5 annet ledd, se emnet «[Varebeholdning](#)»
- tilvirkningskontrakter, jf. sktl. § 14-5 tredje ledd, se emnet «[Virksomhet – arbeid under utførelse](#)»

- opp – eller nedskrivning av fordringer, jf. sktl. § 14-5 fjerde ledd, se emnet «[Fordringer](#)», og
- langsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta, jf. § 14-5 femte ledd, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)»

For enkeltpersonforetak er det bare inntekter og kostnader som etter bokføringsloven skal føres i regnskapet som omfattes av disse reglene.

T-4-3.5 Særregler som bare gjelder årsregnskapspliktige

For årsregnskapspliktige er det særregler om at den regnskapsmessige tidfestingen i visse tilfeller skal ha betydning for den skattemessige tidfestingen. Dette gjelder følgende inntektstyper:

- gevinst og tap på kortsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta, jf. sktl. § 14-4 annet ledd
- finansieringsforetaks tap på utlån, jf. sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav g og h

Se nærmere under [pkt. 11](#)

T-4-3.6 Særregler om tidfesting for enkelte virksomheter

Noen virksomheter har særlige regler for tidfesting i skatteloven. Om de særlige reglene for

- tidfesting av tilskudd og erstatninger i jordbruket, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», [pkt. 7](#)
- vurdering av beholdninger av levende fisk mv. i akvakulturnæringen, se emnet «[Akvakultur \(havbruk\)](#)»
- skogbruk drevet som enkeltpersonforetak, se emnet «[Skogbruk](#)»
- reindrift og bierverv knyttet til denne drevet som enkeltpersonforetak, se emnet «[Reindrift](#)»
- pelsdyrvirksomhet, se emnet «[Pelsdyr](#)»
- visse kunstnere, se emnet «[Kunstnere](#)»

For skip og fiskefartøyer over 50 bruttoregister tonn gjelder det regler om avsetning til selvsuranssefond ved kaskoforsikring, jf. sktl. § 8-6.

T-4-4 Tidfesting av løpende inntekter etter realisasjonsprinsippet

T-4-4.1 Inntekter som erverves fra andre

Inntekt som innvinnes ved overføring fra andre, tidfestes til det året skattyter har fått en ubetinget rett til beløpet eller ytelsen. Tidspunktet for når skattyter har fått et ubetinget krav på inntekten følger av privatrettslige regler. Det er uten betydning når ytelsen etter avtalen skal betales eller når den faktisk betales. En forskuddsbetaling medfører således ikke at tidfestingen fremskyndes. Man kan heller ikke utsette inntektsføring ved å avtale at betaling skal skje etter at inntekten er opptjent.

I avtaler hvor løpende ytelse forutsetter en løpende motytelse, får yteren et ubetinget krav på motytelsen slik at den tidfestes etter hvert som ytelsen presteres. Ved utleie av hus får for eksempel utleier først en ubetinget rett til husleien etter hvert som huset er stilt til disposisjon for leietaker. Husleien skattlegges således i det året den opptjenes, uavhengig av når den etter avtalen skal betales.

Spesielt om tidfesting av gevinst/tap ved renteswapavtaler, se emnet «[Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap](#)», [pkt. 7](#).

T-4-4.2 Fordeler som innvinnes innenfor skattyters økonomi

Fordeler som ikke erverves fra andre, men som innvinnes innenfor skattyters økonomi, tidfestes når fordelen tilflyter skattyteren, jf. sktl. § 14-2 første ledd første punktum. Bestemmelsen har begrenset betydning og vil bare være aktuell hvor uttaksreglene ikke kommer til anvendelse, siden det gjelder særlige regler for tidfesting ved uttak, jf. emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», [pkt. 7](#).

T-4-4.3 Betingede inntekter

Betingelser som medfører at en inntekt kan falle bort dersom en fremtidig uvisshendelse inntrer (resolutiv betingelse), vil ikke utsette tidfestingen. Dette kan f.eks. være en kontraktsbestemmelse om at et kjøp av en landbrukseiendom kan heves dersom kjøperen ikke får konsesjon.

Kan en rettighet ikke gjøres gjeldende før en gitt fremtidig uvisst betingelse inntre (suspensiv betingelse), vil dette medføre at tidfestingen utsettes. Inntekten skal da tidfestes først når betingelsen inntre, selv om sannsynligheten for at betingelsen skal inntre er overveiende stor. Er f.eks. gjennomføringen av en avtale om kjøp gjort betinget av at kjøperen får konsesjon, vil overdragelsen bero på en suspensiv betingelse. Inntekter eller kostnader som avhenger av en betingelse som nærmest har karakter av en formsak, f.eks. tinglysning av et skjøte, anses likevel tidfestet når de øvrige vilkårene er oppfylt.

I en del tilfeller vil man ikke klart kunne klassifisere en betingelse som suspensiv eller resolutiv. Dette kan f.eks. gjelde betingelser oppstilt av en bank om at kunden bare nyter godt av en høyere rente dersom vedkommende unnlater å disponere over et innskudd i løpet av en gitt bindingstid. Slike betingelser utsetter normalt tidfestingen.

T-4-4.4 Omtvistede krav i kontraktsforhold

T-4-4.4.1 Behandlingen hos kreditor

Et krav kan være omtvistet, f.eks. fordi oppdragsgiver i et kontraktsforhold mener at leveransen ikke samsvarer med avtalen og at han dermed ikke er forpliktet til å betale deler av vederlaget. Når det etter en objektiv vurdering er rimelig tvil om kreditor har rett på vederlaget, skal inntektsføringen av den omtvistede delen utsettes til tvisten er løst og kravet er avklart. Det er først på dette tidspunktet at skattyter eventuelt får et ubetinget krav på denne delen av vederlaget. Er manglene av en slik art at de kan gi grunnlag for heving av kontrakten, kan det etter omstendighetene være grunnlag for å utsette inntektsføringen av hele det avtalte vederlaget. Har kreditor mottatt det omtvistede vederlaget, skal beløpet tidfestes. Ved en eventuell tilbakebetaling av det mottatte vederlaget, skal beløpet kostnadsføres når tilbakebetalingen skjer.

T-4-4.4.2 Behandlingen hos debitor

Har debitor holdt tilbake hele eller deler av vederlaget fordi han mener han ikke har plikt til å betale det, kan denne delen av vederlaget ikke fradragsføres før tvisten er løst. Det er først på dette tidspunktet debitor har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å betale beløpet. Den usikre forpliktelsen tidfestes når tvisten er løst. Har debitor betalt det omtvistede kravet, skal beløpet tidfestes. Ved en eventuell tilbakebetaling av det tidligere betalte vederlaget, skal beløpet inntektsføres når tilbakebetalingen skjer.

T-4-4.5 Inntekt som er tidfestet, men skattyter mottar aldri inntekten

Om tap av skattepliktig inntekt som er tidfestet, men ikke mottatt, se emnet «Tap», pkt. 10.

T-4-4.6 Tidfesting av ulike inntektstyper, alfabetisk ordnet

T-4-4.6.1 Aksjeutbytte

Aksjeutbytte som utdeles på grunnlag av vedtak i generalforsamlingen eller kompetent organ i utenlandsk selskap, tas til inntekt i vedtaksåret. Dette gjelder uavhengig av når utbyttet faktisk utdeles, og uten hensyn til hvilket regnskapsår utbyttet gjelder for. I konsernforhold kan utbytte fra datterselskap være inntektsført i morselskapets regnskap for det året utbyttet er avsatt i datterselskapets regnskap. Utbyttet skal likevel tidfestes det året det besluttes utdelt.

Aksjeutbytte som utdeles på grunnlag av en kapitalnedsettelse, tidfestes når beslutningen om kapitalnedsettelse trer i kraft, dvs. når melding om kapitalnedsettelsen er registrert i Foretaksregisteret, jf. asl./asal. § 12-6 nr. 3 og 4. Tilsvarende gjelder tilleggsvederlag i forbindelse med fusjon og fisjon, jf. asl. § 13-16 første ledd nr. 5 og § 14-8 første ledd og asal. § 13-17 nr. 5 og § 14-8 første ledd.

Overføringer til aksjonær mv. som ikke har grunnlag i en forutgående generalforsamlingsbeslutning, tidfestes når det har oppstått en ubetinget rett til verdiene. Dette vil normalt være senest når aksjonæren har fått rådighet over verdiene. Gjelder det tjenester, foreligger det en ubetinget rett når aksjonæren gjør bruk av tjenesten. Tilsvarende gjelder hvis utbytte i forbindelse med kapitalnedsettelse utdeles før det er adgang til det etter aksjelovene, jf. ovenfor.

Utbytte tidfestes etter de vanlige reglene selv om det kan foreligge en betinget tilbakebetalingsplikt.

Om når utbytte er lovlig utdelt eller ikke, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 10.2.

Om betydningen av tilbakebetaling av ulovlig utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 3.

T-4-4.6.2 *Arbeider under utførelse*

Skatteloven har regler om verdsetting av tilvirkningskontrakter i § 14-5 tredje ledd som gjelder for bokføringspliktige skattytere. Om disse og andre regler som gjelder for arbeider under utførelse, se emnet «[Virksomhet – arbeid under utførelse](#)».

T-4-4.6.3 *Avkastning av sparedel på livsforsikring*

Om avkastning av sparedel av kapitalforsikring, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)».

T-4-4.6.4 *Erstatning for løpende inntekt*

Engangserstatning for løpende inntekt, f.eks. tapt leieinntekt for en begrenset periode, tidfestes i det året den erstatningsutløsende hendelsen finner sted (det året det oppstår en ubetinget rett til erstatning). Er erstatningssummens størrelse ikke endelig konstatert ved inntektsårets utgang, inntektsføres erstatningen etter hvert som erstatningens størrelse avklares.

T-4-4.6.5 *Kraftforsyning – mer-/mindreinntekt i virksomhet med overføring/distribusjon av kraft (nettvirksomhet)*

Om tidspunkt for beskatning av mer-/mindreinntekt i virksomhet med overføring/distribusjon av kraft (nettvirksomhet), se emnet «[Kraftforetak](#)», pkt. 8.2.2.

T-4-4.6.6 *Merverdiavgift – endring for tidligere år*

Om skattemessige konsekvenser ved endring av inngående og utgående merverdiavgift for tidligere år, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 2.1.2 og emnet «[Utgangsverdi](#)», pkt. 2.2.

T-4-4.6.7 *Sendekjøp, herunder netthandel, postordresalg mv.*

For en vare som sendes til kjøper, skal inntektsføring skje når varen anses levert, jf. kjøpsloven § 7. Hvis ikke annet er avtalt, vil dette være når varen er overlevert til posten eller andre som skal forstå transporten. Har selger ansvar for at varen kommer frem til kjøper, anses levering først å ha skjedd når varen har kommet frem. Ved forbrukerkjøp vil dette være det vanlige, da risikoen for varen normalt går over på kjøperen når denne har fått varen i sin besittelse, med mindre det er kjøperen selv som har gitt befrakteren transportoppdraget. Se forbrukerkjøpsloven § 14.

Om tidfesting ved bruk av angrerett, se pkt. 4.6.10.

T-4-4.6.8 *Rabatter*

Det forekommer at rabatter/returprovisjoner mv. som godskrives kjøperen, etter inngått avtale først utbetales i et senere år. I disse tilfellene skal rabatten normalt henføres til det inntektsåret den er opptjent, selv om den først utbetales senere.

T-4-4.6.9 *Renteinntekter*

Renteinntekter tidfestes som utgangspunkt i samsvar med realisasjonsprinsippet etter hvert som renteterminen påløper. Om unntak for tidfesting av misligholdte renter på fordring utenfor bokføringspliktig virksomhet, se emnet «[Renteinntekter](#)».

T-4-4.6.10 *Salg med angrerett*

Inntektsføring av salgsvederlag kan ikke utsettes selv om det foreligger rett til retur etter bestemmelsene i lov om opplysningsplikt og angrerett mv. ved fjernsalg og salg utenfor fast utsalgsted (angrerettloven) 20. juni 2014 nr. 27. Først dersom det foreligger krav om å omgjøre kjøpet før inntektsårets utgang, skal salgsvederlaget ikke inntektsføres. Dette gjennomføres ved at det utstedes kreditnota.

T-4-4.6.11 *Skadeserstatning*

Om tidfesting av skadeserstatning, se emnet «[Skadeserstatning](#)», pkt. 15.

T-4-4.6.12 Stipend

Stipend tidfestes når det er oppstått en ubetinget rett til å få stipendet. Om tillempling av tidfesting for reise/studiestipend, se emnet «[Stipend](#)», pkt. 10.

T-4-4.6.13 Tilbakeholdt vederlag

I visse bransjer holder oppdragsgiveren tilbake en del av vederlaget til dekning av eventuelle garantiarbeider/ansvar. Denne delen av vederlaget skal tidfestes i det inntektsåret vederlaget er opptjent, selv om det først utbetales senere.

T-4-4.6.14 Tilskudd fra det offentlige

Tilskudd fra det offentlige tidfestes når det er oppstått en ubetinget rett til å få tilskuddet. Om tillempling av tidfesting for visse tilskudd i jordbruket, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 7.

T-4-4.6.15 Varelager

Om vurderingsregler for varelager i bokføringspliktig virksomhet, se emnet «[Varebeholdning](#)».

T-4-4.6.16 Vederlagsfri bruk av andres eiendeler

Skattepliktig fordel ved vederlagsfri bruk av eiendel tilhørende andre, jf. sktl. § 5-20 tredje ledd, tidfestes etter hvert som bruken skjer.

T-4-5 Tidfesting av kostnader etter realisasjonsprinsippet

T-4-5.1 Generelt

Kostnader tidfestes etter hvert som skattyter pådrar seg en ubetinget forpliktelse til å dekke dem, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av når ytelsen etter avtalen skal betales (forfallstidspunktet) og uavhengig av når betalingen faktisk skjer.

I avtaler hvor en løpende ytelse forutsetter en løpende motytelse, får den forpliktede en ubetinget plikt til å svare motytelsen etter hvert som hovedytelsen presteres. Tidfestingen av motytelsen skal dermed skje etter hvert som hovedytelsen presteres. Ved leie av hus, får for eksempel leietaker først en ubetinget plikt til å betale husleie etter hvert som huset er stilt til disposisjon av huseieren. Eventuelt fradrag for husleie gis derfor i det året den påløper uavhengig av når den etter avtalen skal betales.

T-4-5.2 Betingede kostnader

Betingelser som medfører at en kostnad faller bort dersom en fremtidig uvisshendelse inntreffer (resolutive betingelser), utsetter ikke tidfestingen. Eventuelt fradragsført beløp skal inntektsføres når betingelsen inntreffer. Kan en forpliktelse ikke gjøres gjeldende før en gitt fremtidig uvisshendelse inntreffer (suspensiv betingelse), skal kostnaden først tidfestes når betingelsen inntreffer, se pkt. 5.3.

T-4-5.3 Plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden

Fremtidige forpliktelser til å utføre, unnlate eller tåle noe, anses ikke som ubetingede forpliktelser før tidspunktet for den aktuelle begivenheten har inntrefft. Ved inntektsfastsettingen skal en derfor se bort fra slike fremtidige forpliktelser, jf. sktl. § 14-2 annet ledd annet punktum. Dette gjelder selv om det er helt klart at forpliktelsen vil inntre. Bestemmelsen gjelder alle typer plikter, både offentligrettslige og privatrettslige plikter. Den gjelder også uavhengig av om forpliktelsen i regnskapet er kostnadsført som en avsetning eller om det inntektsførte vederlaget for salg av en vare eller tjeneste er redusert med den fremtidige forpliktelsen (utsatt inntektsføring). Det har heller ingen betydning hvilket regnskapsmessig prinsipp – for eksempel forsiktighetsprinsippet eller sammenstillingsprinsippet – som har begrunnet avsetningen/den utsatte inntektsføringen. Regelen gjelder for eksempel forpliktelser til å utføre garanti- og servicearbeider, etterarbeider, nedstengningskostnader, fremtidige kostnader som følge av fremtidig hjemfall av kraftverk osv., se for øvrig Ot.prp. nr. 26 (2005–2006) pkt. 6.4.4.4. Slike kostnader vil dermed først kunne tidfestes når skattyteren oppfyller forpliktelsen.

Særlige tidfestingsregler i skatteloven går foran sktl. § 14-2 annet ledd annet punktum, jf. Ot.prp. nr. 26 (2005–2006) pkt. 6.4.4.4 s. 52. Dette gjelder blant annet avskrivningsreglene, f.eks. sktl. § 14-50, som gir adgang til å avskrive tidsbegrensede bruksrettigheter over rettighetens levetid. Påkostninger på slike objekter som vil gå tapt når rettigheten opphører, må aktiviseres på rettighetens gjenstående inngangsverdi og inngå i grunnlaget for/øke avskrivningen etter sktl. § 14-50. Kostnader som oppstår ved utløpet av rettighetsperioden, og som relaterer seg til forpliktelser knyttet til selve opphøret av rettigheten/tilbakeleveringen av objektet, vil derimot falle inn under sktl. § 14-2 annet ledd annet punktum, og vil derfor først komme til fradrag når forpliktelsen oppfylles.

T-4-5.4 Tidfesting av ulike kostnadstyper, alfabetisk ordnet

T-4-5.4.1 Arbeidsgivers tilskudd til pensjonsordning

Om fradrag for arbeidsgivers tilskudd til premiefond/innskuddsfond i pensjonsordning i arbeidsforhold, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon» og emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon».

T-4-5.4.2 Avsetning til selvassuransfond ved kaskoforsikring av skip

Om fradragsrett for avsetning til selvassuransfond ved kaskoforsikring av skip, se sktl. § 8-6 og emnet «Fiske», pkt. 7.31.

T-4-5.4.3 Avskrivning på driftsmidler

Om fradrag for kostprisen på driftsmidler ved direkte kostnadsføring eller etter reglene om avskrivninger, se emnene om driftsmidler.

T-4-5.4.4 Fond for ansatte mv.

Ved overføring av midler til fond for ansatte vil det i første rekke være et spørsmål om arbeidsgiver med endelig virkning har gitt fra seg disposisjonsretten over midlene ved overføringen til fondet, slik at kostnaden anses pådratt, jf. sktl. § 6-1. Anses kostnaden pådratt ved overføringen til fondet, vil det normalt også foreligge en ubetinget forpliktelse til å dekke kostnaden på dette tidspunktet, jf. sktl. § 14-2 annet ledd første punktum.

Hvis kostnaden ikke anses pådratt ved overføringen til fondet, vil det i alminnelighet heller ikke foreligge noen ubetinget forpliktelse for arbeidsgiver til å dekke kostnaden, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Tidspunktet for fradragsrett vil da først inntre når arbeidsgiver eller det fondet mv. som kan identifiseres med arbeidsgiver, med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten (eier- og disposisjonsretten) over midlene. Nærmere om fradrag for kostnader ved overføring til fond for ansatte mv., se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 4.5.

T-4-5.4.5 Garanti- og reklamasjonskostnader

Garantikostnader er kostnader som følger av garantier gitt i virksomhet. Garantiene går ut på å utføre reparasjoner og/eller bytting av deler mv. i forbindelse med tidligere leverte varer eller tjenester uten at det gis særskilt vederlag for dette. I tillegg til kostnader som påløper som følge av garantier, vil forbrukers lovfestede eller avtalte reklamasjonsretter normalt medføre kostnader for selger/produsent. Slike kostnader er fradragsberettiget i virksomhet og tidfestingen følger realisasjonsprinsippet. Kostnaden kommer først til fradrag når den faktisk pådras i forbindelse med oppfyllelsen av garantien eller reklamasjonsansvaret.

Avsetning til dekning av fremtidige garanti- og reklamasjonskostnader er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 14-2 annet ledd annet punktum. Se også pkt. 5.3.

T-4-5.4.6 Kostnader til egen forskning og utvikling

Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmiddel, kan ikke fradras direkte, jf. sktl. § 6-25, se emnet «Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag».

T-4-5.4.7 Kostnader til pass og stell av barn

Om tidfesting av kostnader til pass og stell av barn, se emnet «Foreldrefradrag», pkt. 10.

T-4-5.4.8 Leasingleie, forskuddsbetaling

Om tidfesting hos leaser av forskuddsbetalt leasingleie, se emnet «Leasing», pkt. 3.2.3.

T-4-5.4.9 Merverdiavgift – endring av avgiftsgrunnlaget for tidligere år

Om tidfesting av eventuell endring av skattepliktig inntekt som følge av fastsetting av nytt grunnlag for inngående eller utgående merverdiavgift for tidligere år, se pkt. 4.6.6.

T-4-5.4.10 Kundefordringer

Om adgang til nedskrivning av kundefordringer i bokføringspliktig virksomhet, se emnet «Fordringer».

T-4-5.4.11 Premie til skadeforsikringsforetak

Fradrag for premie til skadeforsikring skal tidfestes til det inntektsåret forsikringsdekningen gjelder for, jf. sktl. § 14-28 annet ledd.

Om inntektsføring av premieinntekt, se pkt. 11.4.2.

T-4-5.4.12 Prosesskostnader i straffesak

Om tidfesting av fradragsberettigede prosesskostnader i straffesak, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader», pkt. 3.11.

T-4-5.4.13 Renter av gjeld

Om tidfesting av fradrag for renter av gjeld, herunder misligholdte og ettergitte renter, se emnet «Renter av gjeld».

Om tidfesting av fradrag for renter av gjeld til Lånecassen, se emnet «Renter av gjeld».

T-4-5.4.14 Renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler

Renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler kan skattyter, som alternativ til direkte fradragsføring, velge å behandle som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel, jf. sktl. § 6-40 åttende ledd. Se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.3.

T-4-6 Tap

T-4-6.1 Generelt

Om tap ved realisasjon av formuesobjekt, se pkt. 8. Annet fradragsberettiget tap fradragsføres når det er realisert/endelig konstatert, jf. sktl. § 6-2 og § 14-2 annet ledd. Se emnene «Tap» og «Fordringer».

T-4-6.2 Avsetning for tap på kundefordringer

Om avsetning for tap på kundefordringer i bokføringspliktig virksomhet, se emnet «Fordringer», pkt. 8.4.

T-4-7 Erverv av formuesobjekt

Vederlag (inngangsverdi/kostpris) ved erverv av formuesobjekter i inntektsgivende aktivitet kan som hovedregel ikke fradragsføres i ervervsåret. Inngangsverdien føres til fradrag som en del av gevinst-/tapsberegningen i det året skattyter har fått en ubetinget rett til realisasjonsvederlaget, se pkt. 8, eventuelt gjennom årlige avskrivninger. Om avskrivningsreglene for driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

T-4-8 Gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekt

T-4-8.1 Generelt

Ved realisasjon i form av salg mv. av formuesobjekt, inntekts-/fradragsføres gevinsten/tapet det inntektsåret skattyteren har fått et ubetinget krav på vederlaget, jf. sktl. § 14-2 første ledd annet punktum. Dette vil normalt være det året eiendomsretten til formuesobjektet går over fra selger til kjøper mv., se emnet «Eierbegrepet». Det er uten betydning når vederlaget forfaller til betaling eller faktisk betales.

T-4-8.2 Betinget vederlag

Om tilfeller hvor det er knyttet betingelser til selve overdragelsen, se [pkt. 4.3](#). Hvis kravet på en del av vederlaget bare kan gjøres gjeldende hvis en fremtidig begivenhet inntrer (suspensiv betingelse), skal det ses bort fra det betingede vederlaget ved beregningen av gevinst eller tap. Eventuell senere økning av vederlaget som følge av at betingelsen inntrer, inntektsføres når betingelsen har inntrådt.

Tidfestingen utsettes ikke hvis usikkerheten bare knytter seg til selve beregningen av vederlaget, se HRD i Utv. 2006/501 (Rt. 2006/333). (Det skulle betales tilleggsvederlag ved et aksjesalg, basert på revidert årsregnskap for realisasjonsåret. Siden bergningsgrunnlaget utlukkende berodde på hva som hadde skjedd i realisasjonsåret, måtte kravet anses ubetinget ved utløpet av dette året.)

Om et tilfelle der kjøpsavtale skulle inngås og kjøper samtidig skulle få faktisk rådighet over et tomteområde, men hvor avtalen skulle falle bort etter 10 år dersom kjøperne valgte å ikke betale resterende del av kjøpesum, se [BFU 57/2007](#) (SKD kom til at vederlaget skulle tidfestes det året rådigheten gikk over, da det ikke var tilstrekkelig usikkerhet knyttet til kjøpers oppfyllelse av avtalen.)

T-4-8.3 Realisasjon i form av totalskade

Gevinst/tap ved realisasjon i form av totalskade mv. av formuesobjekt, inntekts-/fradragsføres i det inntektsåret formuesobjektet totalskades mv. Har skattyteren fått et ubetinget krav på erstatning, skal erstatningen inngå i en gevinst-/tapsberegning dette inntektsåret. Dette gjelder selv om erstatningen ikke er utbetalt. Er erstatningens størrelse omtvistet, skal den uomtvistede delen av erstatningskravet gevinst-/tapsberegnes dette året. Eventuell senere økning av vederlaget inntektsføres etter hvert som størrelsen avklares.

T-4-8.4 Tidfesting av ulike typer gevinster og tap, alfabetisk ordnet**T-4-8.4.1 Aksjer**

Gevinst og tap ved realisasjon av aksjer tidfestes til tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Dette vil normalt være handelsdato (dato for avtaleinngåelse), se [Prop. 116 LS \(2010–2011\) kap.13](#). Avtales det at overdragelsen skal skje på et gitt framtidig tidspunkt, må gevinsten/tapet på vanlig måte tidfestes til det senere tidspunktet hvor eiendomsretten går over.

T-4-8.4.2 Betinget skattefritak

Om adgang til betinget skattefritak for erstatning i visse tilfeller ved ufrivillig realisasjon av formuesobjekt, innløsning av festet tomt, makeskifte med offentlig myndighet, ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom mv., se emnet [«Betinget skattefritak»](#).

T-4-8.4.3 Driftsmidler

Om de spesielle reglene for tidfesting av gevinst eller tap på driftsmidler, se emnet [«Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel»](#).

T-4-8.4.4 Finansielle instrumenter

Om gevinst og tap på finansielle instrumenter som nevnt i lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel § 2-2 første ledd, se emnene om finansielle instrumenter.

T-4-8.4.5 Over-/underkurs ved innløsning av gjeldsbrev

Skal gjeldsbrev innløses til en høyere kurs enn utstedelseskursen, ligger det et renteelement i betalingsavtalen. Det enkelte års andel av renteelementet skattlegges hos eieren i vedkommende år. Om tidfesting av kupongrente og overkurs-/underkurselement knyttet til mengdegjeldsbrev, se emnet [«Verdipapirer»](#), [pkt. 3.3.4](#), [pkt. 3.3.5](#) og [pkt. 3.3.6](#).

Om fordeling av renter ved overdragelse av gjeldsbrev i inntektsåret, se emnet [«Verdipapirer»](#).

T-4-8.4.6 Valutagevinst/-tap

Skattepliktig valutagevinst/-fradragsberettiget valutatap utenfor virksomhet inntekts-/fradragsføres det året gevinsten/tapet er endelig konstatert ved salg eller annen realisasjon. Det samme

gjelder gevinst/tap på kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta for bokføringspliktige som ikke utarbeider årsregnskap. Om behandlingen av kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta for de som utarbeider årsregnskap, se [pkt. 11.3](#).

For urealisert valutagevinst og -tap på langsiktige fordringer i fremmed valuta er det særlige regler i sktl. § 14-5 femte ledd som gjelder for bokføringspliktig virksomhet. Om disse reglene, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

Om i hvilke tilfeller valutagevinst/-tap er skattepliktig/fradragsberettiget, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

Om kjøp i fremmed valuta av formuesobjekter som skal aktiveres, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

Om tidspunktet for omregning av anskaffelsespris i utenlandsk valuta på driftsmiddel som tas inn i norsk beskatningsområde, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

T-4-8.4.7 Ver dipapir dekket ved lån

Om gevinst og tap ved realisasjon av verdipapir dekket ved lån, se emnet «[Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer \(dekket shortsalg\)](#)».

T-4-8.4.8 Årlige utbetalinger i all fremtid

Ytes vederlag for evigvarende rett til utnyttelse av formuesobjekt i form av årlige utbetalinger i all fremtid, skal de årlige utbetalingene skattlegges hos mottakeren etter hvert, i form av løpende avkastning av kapitalen. Dette gjelder også om retten til utnyttelse av objektet er så altomfattende at det er rettighetshaveren, og ikke mottakeren av de årlige betalingene, som må anses som eier av objektet ved formuesbeskatningen. Hvis rettighetshaveren bruker objektet i inntektsgivende aktivitet, vil den årlige betalingen være fradragsberettiget hos denne. Om når stiftelse av rettighet anses som overdragelse av eiendomsrett, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)», [pkt. 3.3](#).

T-4-9 Uttak av varer og tjenester

Etter sktl. § 14-2 tredje ledd skal uttak eller overføring av verdier til endret bruk inntektsføres på uttaks- eller overføringstidspunktet. Se for øvrig emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

T-4-10 Uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde

Om tidspunkt for beskatning ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

T-4-11 Særregler for foretak med årsregnskapsplikt

T-4-11.1 Generelt

For foretak med årsregnskapsplikt gjelder i utgangspunktet de samme tidfestingsreglene som for andre bokføringspliktige foretak, se ovenfor. Skatteloven har imidlertid enkelte særregler for årsregnskapspliktige i § 14-4, se [pkt. 11.3](#) og [pkt. 11.4](#). I tillegg kan foretak med årsregnskapsplikt på visse vilkår benytte avvikende regnskapsår. Det som er beskrevet nedenfor om særlige regler for foretak med årsregnskapsplikt, gjelder også for foretak som frivillig utarbeider årsregnskap etter bestemmelsene i regnskapsloven.

T-4-11.2 Avvikende regnskapsår

T-4-11.2.1 Sesongbetont virksomhet

Et foretak med årsregnskapsplikt kan benytte avvikende regnskapsår dersom dette øker årsregnskapets informasjonsverdi, jf. rskl. § 1-7 første ledd andre punktum. Dette kan være tilfelle dersom virksomheten er sterkt sesongbetont, og et annet avslutningstidspunkt enn årsslutt derfor vil gi et mer informativt årsregnskap. I enkelte selskaper vil resultater fra en periode med særlig høyt aktivitetsnivå være av uforholdsmessig betydning for selskapets samlede resultat. Dersom en slik sesongaktivitet pågår for fullt ved kalenderårets slutt, vil de skjønnsmessige vurderingene bli kompliserte og resultatregnskapet lite representativt. Av den grunn kan det i disse tilfellene være grunnlag for avvikende regnskapsår.

T-4-11.2.2 *Årsregnskapspliktige som er filial eller datterselskap av utenlandsk foretak*

Årsregnskapspliktige som er filial av, eller datterselskap i Norge av et utenlandsk foretak som benytter et annet regnskapsår enn kalenderåret, kan velge å benytte avvikende regnskapsår for å ha samme regnskapsår som det utenlandske foretaket, se rskl. § 1-7 første ledd tredje punktum.

T-4-11.2.3 *Avvikende regnskapsår i andre særlige tilfeller*

Finansdepartementet kan i andre særlige tilfeller ved forskrift eller enkeltvedtak gjøre unntak fra bestemmelsen om at regnskapsåret skal følge kalenderåret, jf. rskl. § 1-7 første ledd siste punktum. Departementet har delegert vedtaksmyndigheten til Skattedirektoratet i enkeltsaker.

T-4-11.2.4 *Det avvikende regnskapsåret som inntektsår ved skattefastsettingen*

Avvikende regnskapsår skal etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-2 annet ledd legges til grunn som inntektsår for skattefastsettingen. Det avvikende inntektsåret skal omfatte skattyterens samlede formue og inntekt. Formuen og inntekten fastsettes til det beløpet den utgjorde siste regnskapsår som ble avsluttet før 1. januar i det året skatten fastsettes, se sktl. § 14-1 tredje ledd.

T-4-11.2.5 *Endring av regnskapsår (overgangsperiode)*

Ved omlegging til eller fra avvikende regnskapsår, kan regnskapsåret før eller etter omleggingen være kortere eller lengre enn 12 måneder, men ikke lengre enn 18 måneder, jf. rskl. § 1-7 annet ledd.

Selv om regnskapsåret ved omleggingen blir lengre enn 12 måneder, skal næringsoppgaven likevel ikke omfatte mer enn 12 måneder, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-2-2 annet ledd annet punktum. Går en skattyter over til å benytte et annet regnskapsår enn tidligere, skal inntekten i tidsrommet mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsåret skattlegges særskilt. Skattyteren må levere særskilt skattemelding med næringsoppgave og øvrige vedlegg for dette tidsrommet, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-2-2 annet ledd siste punktum. Etter sktl. § 14-1 femte ledd skal fradrag for avskrivninger i denne perioden gis med en forholdsmessig del etter hvor mange påbegynte måneder skattyter har benyttet det nye regnskapsåret, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 11.

T-4-11.2.6 *Anvendelse av skatteregler, satser og beløpsgrenser ved avvikende regnskapsår*

Skattyter med avvikende regnskapsår skal ved fastsettingen av inntekt og formue benytte skattereglene for det inntektsåret/kalenderåret som det avvikende regnskapsåret utløper i, se FIN 22. februar 2001 i Utv. 2001/591. Dette gjelder f.eks. avskrivningssatser og øvrige satser/beløpsgrenser som har betydning ved fastsetting av skattegrunnlaget.

T-4-11.3 *Kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta*

For årsregnskapspliktige skal regnskapslovgivningens regler om vurdering av kursen ved regnskapsårets slutt, legges til grunn ved tidfestingen av gevinst og tap på kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, se sktl. § 14-4 annet ledd. Se for øvrig emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

T-4-11.4 *Særregler for forsikringsforetak***T-4-11.4.1** *Frادrag for avsetninger*

Forsikrings- og pensjonsforetak gis fradrag for avsetning til forsikringsforpliktelse etter reglene i sktl. § 8-5 første ledd.

T-4-11.4.2 *Premieinntekt i skadeforsikringsforetak*

Premieinntekt i skadeforsikringsforetak inntektsføres ved forfall, jf. sktl. § 14-28 tredje ledd.

T-4-11.4.3 *Inntekter og kostnader knyttet til kundemidlene*

For livsforsikrings- og pensjonsforetak skal regnskapslovgivningens regler legges til grunn ved tidfestingen av inntekter og kostnader, herunder gevinst og tap, knyttet til investeringsvalg- og kollektivportefølje (kundemidlene), jf. sktl. § 14-28 første ledd.

T-4-11.5 Tap på utlån og garantier i finansieringsforetak

T-4-11.5.1 Fradrag for tap på utlån og garantier

Finansforetak som etter finansforetaksloven har konsesjon til å yte kreditt og stille garantier for egen regning, kan fradragføre tap på utlån og garantier i samsvar med regnskapslovgivningens regler, se sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav g første punktum.

Nærmere regler er gitt i FSFIN § 14-5-40 og § 14-5-41. Se også FIN 6. april 2006 i Utv. 2006/973.

T-4-11.5.2 Differanser ved overgang til ny modell for tapsberegning

Om inntekts-/fradragføring av differanser ved overgang til ny modell for tapsberegning for finansinstitusjoner ved overgangen til anvendelse av IFRS 9, se [Skatte-ABC 2020/21](#).

T-5 Tilbakeføring av inntekt og kostnad

- Sktl. § 14-3
- Ftrl. § 22-15

T-5-1 Generelt

Tidfestingsreglene og alminnelige tilordningsregler innebærer at skattlegging i alminnelighet gjennomføres slik de underliggende rettslige posisjonene fremstår på tidfestingstidspunktet. I ettertid kan avklaringer av det underliggende rettsforhold vise at skattyter ikke hadde endelig rett til den inntekt som han er skattlagt for, altså at inntekten ikke er endelig innvunnet. Slike avklaringer kan også vise at skattyter ikke hadde endelig plikt til å betale en kostnad som er fradragført, f.eks. fordi et forsikringsselskap påtar seg å dekke kostnaden. Som oftest vil slike avklaringer knytte seg til privatrettslige rettsforhold. Eksempelvis er en gevinst ved realisasjon av et formuesobjekt inntektsført, men salget heves som følge av en mangel som forelå på realisasjonstidspunktet. Et annet eksempel er feilutbetalinger, f.eks. ved at et vederlag blir beregnet for høyt og det skjer en tilbakebetaling, eller vederlaget blir utbetalt til en annen enn den som hadde rett til vederlaget. Feilutbetalingen kan skyldes en feiltakelse, men kan også ha sammenheng med at rettighetsforholdet viser seg å være annerledes enn slik det fremsto på tidfestingstidspunktet. En gevinst ved realisasjon av et formuesobjekt er f.eks. skattlagt hos A, fordi A fremsto som eier av formuesobjektet, og fikk utbetalt vederlaget. En etterfølgende tvist viser at B var eier av 50 % av formuesobjektet, og hadde rett til 50 % av vederlaget. A må dermed overføre 50 % av vederlaget til B.

Avklaringer mht. det underliggende rettsforhold kan også knytte seg til et forvaltningsvedtak, f.eks., hvor det ved en omsetning ikke er beregnet pliktig merverdiavgift. Det treffes så vedtak om etterberegning av merverdiavgift, slik at det reelle salgsbeløpet blir mindre enn det som opprinnelig ble lagt til grunn.

I andre tilfeller skjer det ingen endringer mht. de rettslige posisjonene på tidfestingstidspunktet, men de rettslige posisjonene endres som følge av en etterfølgende begivenhet. Et eksempel er at et mottatt beløp helt eller delvis skal tilbakeføres hvis en fremtidig begivenhet inntrer (suspensiv betingelse).

Viser det seg på et senere tidspunkt at skattyter på tidfestingstidspunktet ikke hadde rett til en skattlagt inntekt, kan dette gi grunnlag for korrigerende/tilbakeføring av den skattlagte inntekten. Viser det seg at skattyter ikke hadde plikt til å betale en fradragført kostnad, kan dette gi grunnlag for korrigerende/tilbakeføring av kostnaden. Slik korrigerende/tilbakeføring av en skattlagt inntekt forutsetter at det har skjedd en tilbakebetaling eller at det er etablert en ubetinget forpliktelse til å betale tilbake inntekten, ev. betale den til en tredjeperson som hadde rett til inntekten. En ubetinget forpliktelse kan bygge på lov (f.eks. asl/aasl. § 3-7 første ledd), en bindende avtale, rettskraftig dom, forlik, forvaltningsvedtak mv. I slike tilfeller anses skattyter ikke for å ha innvunnet inntekten. Korrigerende/tilbakeføring av en fradragført kostnad forutsetter at det konstateres at endelig oppførelse ikke har skjedd, f.eks. ved at skattyter mottar tilbakebetaling/refusjon av det fradragførte beløpet, eller det etableres en ubetinget fordring på tilbakebetaling. Skattyter anses da ikke å ha pådratt seg/oppofret kostnaden.

Korrigerings/tilbakeføring av en skattlagt inntekt kan skje som en inntektsreduksjon i tidfestingsåret. Er skattemeldingen levert, kan inntekten reduseres ved endring av egenfastsettingen etter sktfvl. § 9-4, eller ved skattemyndighetenes endring etter sktfvl. § 12-1. Korrigerings/tilbakeføring av en fradragsført kostnad som viser seg ikke å være oppofret, kan på samme måte skje som en kostnadsreduksjon i tidfestingsåret. Skatteforvaltningslovens fristregler kan begrense mulighetene til å foreta slik inntektsreduksjon/kostnadsreduksjon i tidfestingsåret.

Hvor fristene for endring av egenfastsetting er utløpt, bør skatteetaten normalt imøtekomme en anmodning om endring etter sktfvl. § 12-1, innenfor fristene i sktfvl. § 12-6. Foretas det ikke noen inntektsreduksjon i tidfestingsåret, f.eks. fordi fristene for endring er utløpt, vil det, som følge av at inntekten er skattlagt, oppstå en kostnad/tap i det år den ubetingede forpliktelsen oppstår. Kostnaden/tapet er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1, både innenfor og utenfor virksomhet. Hvis det inntektsførte beløpet ikke er betalt, vil det foreligge et tap på en fordring. Innenfor virksomhet er slikt tap fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 og § 6-2. Utenfor virksomhet er tapet på fordringen fradragsberettiget etter sktl. § 9-4 jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3, se nærmere emnet «Tap», pkt. 10.

Foretas det ikke noen reduksjon av en fradragsført kostnad i tidfestingsåret, vil det, som følge av fradragsføringen, oppstå en skattepliktig inntekt når det er konstatert at skattyter likevel ikke har pådratt seg/oppofret kostnaden, se f.eks. Utv. II s. 406 (Rt. 1929 s. 299) (Hauge-sund Kullkompani) og Utv. 1961 s. 156 (Rt. 1961 s. 202) (Blaahval). Inntekten er skattepliktig etter sktl. § 5-1, både innenfor og utenfor virksomhet.

Er det en etterfølgende begivenhet som gjør at skattyter ikke får en endelig rett til inntekten eller ikke blir endelig forpliktet, er det ikke grunnlag for å korrigere inntekten/kostnaden i tidfestingsåret. Dette gjelder f.eks. ved resolutive betingelser, hvor et vederlag skal betales tilbake eller skattyter skal motta et tilleggsvederlag hvis en fremtidig begivenhet inntreffer. Kostnads-/inntektsføring må da skje i det år forpliktelsen eller rettigheten blir ubetinget.

Hvis en inntekt er endelig innvunnet eller en kostnad endelig oppofret, vil skattleggingen/fradragsføringen være endelig, og det er ikke grunnlag for å korrigere skattleggingen/fradragsføringen som følge av senere endringer. En ev. omgjøring anses da som en selvstendig disposisjon, og må behandles som sådan. Dette gjelder f.eks. hvor et salg omgjøres uten at det foreligger hevingsgrunn, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 3.10. Det samme gjelder hvor en som har arvet et formuesobjekt, ved en etterfølgende realisasjon er forpliktet til å overføre en andel av en salgssum til en medarving, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 8.4.

T-5-2 Omtvistede krav i kontraktsforhold

Om skattemessig behandling av omtvistede krav i kontraktsforhold, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet», pkt. 4.4.

T-5-3 Tilbakebetaling av ulovlig ervervet inntekt

Om tilbakebetaling, inndragning eller erstatning i forbindelse med ulovlig ervervet inntekt, se emnet «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikklser mv.», pkt. 3.

T-5-4 Tilbakebetaling av ulovlig aksjeutbytte

Om skattemessig behandling av tilbakebetaling av ulovlig aksjeutbytte, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 3.

T-5-5 Etterberegning og tilbakebetaling av merverdiavgift

Inngående og utgående merverdiavgift som inngår i et avgiftsoppgjør for skattyter, skal som utgangspunkt holdes utenfor inntektsfastsettingen. Hvor det foretas endring av grunnlaget for inngående eller utgående merverdiavgift, kan dette få betydning for inntektsfastsettingen, se nærmere emnene «Inngangsverdi», pkt. 2.1.2, «Utgangsverdi», pkt. 2.2 og «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 11.2.3.

T-5-6 Betingede inntekter og kostnader

Om skattemessig behandling av betingede inntekter og kostnader, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

T-5-7 Kostnader og erstatning ved skade på formuesobjekt

Om skattemessig behandling av kostnader og erstatning ved skade på formuesobjekt, se emnet «Vedlikehold», pkt. 8.4.

T-5-8 Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser

T-5-8.1 Generelt

Lønn, pensjon og trygdeytelser, skattlegges i samsvar med kontantprinsippet, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet». Ytelsen skal skattlegges ved utbetalingen, selv om det er en mulighet for at hele eller deler av beløpet vil bli krevd tilbakebetalt.

Ved tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser må det skilles mellom tilbakebetalinger som skyldes

- at skattyteren ved en feil på utbetalingstidspunktet har fått for mye utbetalt, f.eks. for høy lønn (feilutbetaling), og
- at forutsetningen for utbetalingen er falt bort på grunn av etterfølgende omstendigheter, f.eks. stipend fra arbeidsgiver til utdanning som skattyteren ikke gjennomfører eller hvor skattyteren bryter kontrakt om etterfølgende tjenestetid (bindingstid).

T-5-8.2 Virkning for tilbakebetaleren

T-5-8.2.1 Feilutbetaling

Når arbeidstaker eller pensjonist må tilbakebetale tidligere skattlagt lønn, pensjon eller trygdeytelser på grunn av feilutbetaling, kan skattyter ikke anses å ha innvunnet inntekten. For at skattleggingen skal kunne korrigeres, må enten tilbakebetalingen være gjennomført, eller det må foreligge dom, kjennelse, rettsforlik, forvaltningsvedtak eller bindende avtale som forplikter skattyter til å tilbakebetale ytelsen.

Korrigeringen kan gjennomføres ved at skattefastsettingen for det inntektsåret som inntekten ble skattlagt endres, ved endring av egenfastsettingen etter sktfvl. § 9-4, eller ved endring av skattemyndighetene etter sktfvl. § 12-1. Endringen foretas ved at bruttoinntekten korrigeres, med virkning også for grunnlaget for trygdeavgift og trinnsnitt.

Inntekten bør som utgangspunkt korrigeres i det år den er skattlagt. Hvor fristene for endring av egenfastsetting er utløpt, bør skatteetaten normalt imøtekomme en anmodning om endring etter sktfvl. § 12-1, innenfor fristene i sktfvl. § 12-6.

Etter sktbl. § 5-3 tredje ledd kan trekkdelen av fastsatt skatt som knytter seg til tidligere inntektsår, f.eks. ved feilutbetalinger, tilbakebetales direkte til arbeidsgiver når skattepliktige skal betale tilbake netto mottatt ytelse. Det er et vilkår at arbeidsgiver gjennomfører en ny rapportering i a-melding med reduksjon i skattegrunnlaget tilsvarende brutto ytelse og med reduksjon av tilhørende trekkbeløp. Refusjon av trekk til arbeidsgiver kombinert med netto tilbakebetaling av ytelsen danner grunnlag for en ny skattefastsetting.

Hvis inntekten ikke korrigeres i det opprinnelige året, vil det foreligge fradragsrett i tilbakebetalingsåret eller det år det etableres en ubetinget forpliktelse til å foreta tilbakebetaling, jf. sktl. § 6-1. Fradrag gjennomføres ved at bruttolønnen reduseres med det skattlagte beløp, med virkning også for trygdeavgift og trinnsnitt. Skjer tilbakeføringen ved motregning, kan tilbakeføringen gjennomføres ved at bare det reduserte beløpet behandles som skattepliktig inntekt i tilbakeføringen året, jf. sktl. § 14-3 første ledd.

T-5-8.2.2 Etterfølgende omstendigheter

Når skattyter må tilbakebetale tidligere skattlagt lønn på grunn av etterfølgende omstendigheter, skal det tas hensyn til dette i tilbakebetalingsåret. Dette gjøres ved at bruttolønn i tilbakebetalingsåret reduseres med det tilbakebetalte beløp. Brutto lønnsinntekt reduseres tilsvarende med virkning også for trygdegrunnlaget og trinnsnitt.

Et eksempel på en slik etterfølgende omstendighet er at en arbeidstaker overfor arbeidsgiver har forpliktet seg til en viss bindingstid, og må tilbakebetale et beløp som følge av at han slutter før bindingstidens utløp. Hvis arbeidstakeren tar ny ansettelse hos en annen arbeidsgiver før bindingstidens utløp, og den nye arbeidsgiveren betaler for at arbeidstakeren skal bli fritatt fra pliktiden, vil dette frikjøpsbeløpet anses som skattepliktig lønn for arbeidstakeren, se SKD 27. april 2007 i Utv. 2007/1039. Den nye arbeidsgiveren skal behandle beløpet som lønn i alle henseender.

Ved frikjøp av plikttid skal tidligere arbeidsgiver som mottar tilbakebetalingsbeløpet ikke ta hensyn til tilbakebetalingsbeløpet i a-meldingen. Den tidligere arbeidsgiveren må i stedet sende en bekreftelse til skattyter om at tilbakebetalingsbeløpet er mottatt og samtidig gi opplysninger om når lønnen tidligere er utbetalt. Skattyter må selv korrigere skattemeldingen i tilbakebetalingsåret og oppbevare bekreftelsen som dokumentasjon. Arbeidsgiveren korrigerer grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift i a-meldingen.

T-5-8.3 **Virkning for arbeidsgiver**

I inntektsgivende aktivitet skal arbeidsgiver som mottar tilbakebetaling av lønn, utgiftsgodtgjørelse, pensjon mv. som følge av etterfølgende omstendigheter og som vedkommende har fått fradrag for, føre tilbakebetalingsbeløpet som inntekt. Når lønnskostnadene som er aktivert som inngangsverdi hos utbetaleren tilbakebetales, må inngangsverdien korrigeres med tilbakebetalingsbeløpet.

Har den opprinnelige utbetalingen inngått i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, skal grunnlaget for arbeidsgiveravgift korrigeres tilsvarende.

Gjelder tilbakebetalingen feilutbetalinger, kan det foretas korrigerende for det år hvor feilutbetalingen har skjedd. Alternativt kan det foretas korrigerende i form av fradrag og reduksjon av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget i det år tilbakebetalingen gjennomføres, ev. når det foreligger dom, kjennelse, rettsforlik, forvaltningsvedtak eller bindende avtale som forplikter arbeidstakeren/pensjonisten til å tilbakebetale ytelsen.

T-6 Tilfeldige inntekter /gevinster

- Lov 18. mars 2022 nr. 12 om pengespill (pengespilloven)
- Sktl. § 5-15 første ledd bokstav i og § 5-50
- FSFIN § 5-15-7

T-6-1 **Innledning**

Sktl. § 5-50 har regler om den skattemessige behandlingen av visse tilfeldige inntekter/gevinster. Bestemmelsen skiller mellom tre hovedgrupper av tilfeldige gevinster

- inntekter/gevinster som er helt skattefrie
- inntekter/gevinster som er skattefrie inntil kr 10 000
- inntekter/gevinster som er skattepliktige fullt ut

I tillegg inneholder skattelovgivningen regler om skatteplikt/skattefrihet for visse inntekter/gevinster som har et visst tilfellig preg over seg, se f.eks. emnet «[Prisbelønninger](#)». I skatteloven er det også gitt regler om skattefritak for visse naturalytelser mv., herunder inntekt av hobbyvirksomhet. Se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

T-6-2 **Tilfeldige gevinster som er skattefrie uavhengig av beløpsgrense**

T-6-2.1 **Generelt**

Følgende gevinster er skattefrie, uavhengig av beløp og uavhengig av om utbetaling skjer samlet eller oppdelt over en periode, jf. sktl. § 5-50 annet ledd

- pengespill som omfattes av pengespilloven, herunder
 - bingospill
 - Quicklotteriet
 - gevinster fra Norsk Tipping A/S
 - gevinster vunnet i Norsk Rikstoto
- gevinster vunnet i pengespill og lotterier i en annen EØS-stat som godtgjøres å tilsvare de pengespill som lovlig kan tilbys i Norge, og som er underlagt offentlig tilsyn og kontroll i hjemstaten. Skattyter må kunne godtgjøre (det vil si fremskaffe relevant og tilstrekkelig dokumentasjon for) at det aktuelle spillet tilsvarer de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge, se Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) pkt. 6. Om et tilfelle hvor et pengespill i et EØS-land ikke tilsvarte slikt spill som lovlig kan tilbys i Norge, se LRD (LG-2015-162007) i

Utv. 2016/1060. (Det utenlandske pengespillet som saken gjaldt hadde et kommersielt formål.)

- gevinster vunnet ved deltakelse i offentlig tilgjengelige tiltak arrangert av massemedia, f.eks. aviser, TV eller radio, se f.eks. FIN 11. februar 2003 i Utv. 2003/465

I Norge har andre tilbydere enn Norsk Tipping AS og Norsk Rikstoto en begrenset adgang til å tilby pengespill med tillatelse av Lotteritilsynet, se pengespiloven § 17 flg. Uten tillatelse kan privatpersoner og organisasjoner bl.a. ikke tilby pengespill med omsetning over kr 200 000 per kalenderår, og overskuddet må i utgangspunktet gå til ikke-fortjenestebart formål, se pengespiloven § 22.

T-6-2.2 Nærmere om offentlig tilgjengelige tiltak arrangert av massemedia

Skattefritaket for tiltak arrangert av massemedia omfatter ikke gevinster vunnet i tiltak arrangert av andre, f.eks. annonsører, foreninger mv., selv om tiltaket offentliggjøres, refereres mv. gjennom massemedia, se FIN 20. april 1994 i Utv. 1994/772. Om konkurranser lagt ut på internett, se FIN 21. desember 2000 i Utv. 2001/196.

Skattefritaket gjelder ikke når gevinsten må anses som vederlag for arbeid/virksomhet, fordi gevinsten har nær sammenheng med mottakerens utdanning, arbeid eller virksomhet.

Tiltak som kun er åpent for særskilt inviterte personer, f.eks. tidligere eller nåværende idrettsutøvere eller andre kjente personer, kan ikke anses som offentlig tilgjengelig og vil derfor ikke være omfattet av skattefritaket i sktl. § 5-50 første ledd bokstav c, se SKD i Utv. 2017/171. Slike gevinster vil som hovedregel være skattepliktige som lønn eller virksomhetsinntekt.

Om skatteplikt for honorar eller erstatning for tapt inntekt for å delta i et program e.l, se [pkt. 5.2](#).

T-6-3 Inntekter/gevinster som er skattefrie inntil kr 10 000

T-6-3.1 *Gevinst ved konkurranser, spill, lotteri o.l.*

Tilfeldige gevinster ved spill, konkurranser, lotterier og lignende som ikke er skattefrie etter sktl. § 5-50 annet ledd, se [pkt. 2](#), anses likevel som skattefrie hvis gevinsten utgjør kr 10 000 eller mindre, se sktl. § 5-50 første ledd. Dette gjelder for eksempel gevinst oppnådd ved utenlandske spill og lotterier mv., som faller utenfor den gruppen pengespill og lotterier i et annet EØS-land hvor gevinsten kan være skattefri, se [pkt. 2.1](#).

Gevinst ved spill, konkurranser, lotterier og lignende anses som utgangspunkt som tilfeldige, selv om vinnerjansene kan øke ved at skattyter opparbeider seg visse kunnskaper, ferdigheter mv. Særlig gjelder dette hvor den som tilbyr spillet har mulighet til å innrette spillet på en måte som gjør at denne går med overskudd og bare en mindre del går tilbake til spillerne. Om avgrensningen mot gevinster som ikke er tilfeldige, se [pkt. 5](#). Nærmere om pokerspill, se [pkt. 7](#).

T-6-3.2 *Nærmere om beløpsgrensen*

Skattefritaket gjelder selv om skattyter mottar flere gevinster som hver har en verdi under kr 10 000 i året, men samlet verdi er over kr 10 000 i året.

Er gevinsten over kr 10 000, er den skattepliktig i sin helhet, med mindre den er skattefri etter en av bestemmelsene som er nevnt over.

Hvis gevinstens pålydende overstiger kr 10 000, er hele gevinsten skattepliktig selv om gevinsten skal fordeles på flere skattytere slik at den for hver enkelt ikke overstiger kr 10 000.

T-6-4 Inntekter/gevinster som er fullt ut skattepliktige

Tilfeldige gevinster ved funn av malm og mineraler mv. er etter sktl. § 5-50 første ledd skattepliktig fullt ut, uavhengig av beløpsgrense. Inn under dette faller også gevinst ved

- andre typer funn
- finnerlønn, og
- belønning for nyhetstips til aviser mv.

Om dusør, se [pkt. 10](#).

T-6-5 Inntekter/gevinster som faller utenfor sktl. § 5-50**T-6-5.1 Inntekter/gevinster som hovedsakelig oppnås på grunnlag av kunnskap, ferdigheter mv.**

Inntekt/gevinst som hovedsakelig oppnås som et resultat av den enkeltes kunnskaper, ferdigheter, snarrådighet mv. anses ikke som tilfeldig, og er derfor ikke skattepliktig etter sktl. § 5-50 første ledd. Dette gjelder gevinster som oppnås ved ferdighetsspill, konkurranser mv. som drives over tid og på et nivå hvor det i det lange løp vil være kunnskap, ferdigheter og snarrådighet som er avgjørende for om det oppnås gevinst eller ikke. Gevinsten faller da utenfor sktl. § 5-50 selv om gevinsten i det enkelte tilfellet kan ha et tilfeldig preg over seg. Slik inntekt/gevinst kan være skattepliktig som virksomhetsinntekt, ev. arbeidsinntekt etter § 5-1, eller den kan være en skattefri hobbyinntekt.

Om en gevinst er et resultat av kunnskap, ferdigheter og/eller snarrådighet eller om den anses tilfeldig må avgjøres konkret. Vurderingen må skje ut fra spilllets/konkurransens karakter, spillerens/deltakerens ferdigheter og erfaring, om spillet/konkurransen foregår på en måte som gjør at det hovedsakelig vil være kunnskap, ferdigheter og/eller snarrådighet som er avgjørende for om det oppnås gevinst eller om det i større grad er tilfellet som er avgjørende. Om pokerspill, se [pkt. 7](#). Om sportsbetting, se [pkt. 8](#). Om premier vunnet i idrettskonkurranser, se emnet «[Idrett](#)», [pkt. 3](#).

Om et enkelttilfelle hvor Skatteklagenemnda kom til at sktl. § 5-50 ikke fikk anvendelse på gevinst ved kasinospill, se Skatteklagenemnda Stor avdeling 01 NS 160/2020.

Avkastning av hobbyvirksomhet regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. FSFIN § 5-15-6 første punktum. Premier i kunnskapskonkurranser utenfor eget yrkesområde, herunder sporadiske premier i amatørkonkurranser, er skattefrie når de ikke har karakter av å være vederlag for arbeidet med å delta. Se Ot.prp. nr. 76 (1989–90) og Utv. 1980/322 (FIN). Dette gjelder normalt også premier i slagordkonkurranse samt vervepremier som oppnås for å verve familie, venner osv.

Om grensen mot prisbelønninger, se emnet «[Prisbelønninger](#)», [pkt. 3](#). Om grensen mot virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», [pkt. 3.5](#).

T-6-5.2 Fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet

Reglene om tilfeldige inntekter etter sktl. § 5-50 første ledd gjelder ikke når gevinsten/inntekten må anses som vederlag for arbeid/virksomhet, fordi den har nær sammenheng med mottakerens utdanning, arbeid eller virksomhet. Gevinsten/inntekten vil da være skattepliktig etter sktl. § 5-1 første ledd som inntekt vunnet ved arbeid eller virksomhet, se f.eks. [BFU60/2005](#). Dette er typisk for honorarer og andre vederlag for å delta i programmer, tilstelninger mv. Det samme gjelder for eksempel «hjemme-hos reportasjer». Vervepremier som har karakter av å være vederlag for arbeid er skattepliktig.

Om gevinst som er skattefri etter sktl. § 5-50 annet ledd bokstav e som gevinst fra offentlig tilgjengelig tiltak arrangert av massemedia, se [pkt. 2](#).

Om skattefrihet for arbeidsvederlag som ikke er lønnsopplysningspliktig, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav i.

Om skattefrihet for erkjentlighetsgaver med verdi opp til kr 500 for enkeltstående arbeidsprestasjon, og om skattefrihet for gaver i arbeidsforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

T-6-5.3 Salg av domenenavn

Gevinst ved salg av domenenavn (internettadresse) er skattepliktig etter sktl. § 5-1, jf. § 9-2 første ledd bokstav e, eventuelt som fordel vunnet ved virksomhet.

T-6-6 Særlig om pyramidespill

Inntekter fra deltakelse i pyramidespill kan være skattepliktig som

- fordel vunnet ved virksomhet, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-30 og § 5-31
- fordel vunnet ved arbeid, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-10 til § 5-15
- fordel vunnet ved kapital, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-20 og § 5-21

- tilfeldige inntekter (gevinster), se sktl. § 5-50
- gevinst ved realisasjon av formuesobjekt, se sktl. § 5-1 annet ledd og § 5-30 annet ledd, jf. kap. 9. Se også blant annet emnet «Aksjer – realisasjon»

Hjemmel for skattlegging må vurderes konkret for den enkelte skattyter og for den enkelte inntekt. Om ulike skattespørsmål i forbindelse med deltakelse i T5PC og WGI, se SKD 13. april 2005 i Utv. 2005/843 og SKD 7. oktober 2004 i Utv. 2005/838.

T-6-7 Særlig om pokerspill

T-6-7.1 Generelt

Poker er et spill hvor tilfeldighetene i større eller mindre grad er medvirkende for muligheten for gevinst, men muligheten for gevinst kan også bero på spillerens kunnskap og snarrådighet. For pokerspill som drives på et høyt nivå over tid, kan det være kunnskap, ferdigheter og snarrådighet, mer enn tilfeldigheter, som vil være avgjørende for om det oppnås gevinst eller ikke, se [pkt. 5.1](#). Gevinsten vil da falle utenfor sktl. § 5-50, se LRD (Gulating) 26. mai 2016 i Utv. 2016/1314. (En person hadde gjennom mange år spilt turneringspoker i stort omfang, i store konkurranser og vunnet betydelige beløp i premier. Retten så det slik at gevinstene ikke kunne anses som tilfeldige gevinster etter sktl. § 5-50. Retten la bl.a. vekt på at selv om poker er et spill hvor tilfeldigheter har betydning, kan tilfeldighetene reduseres sterkt gjennom spillerens kunnskap og snarrådighet.) Kan ikke gevinstene anses som tilfeldige, må det vurderes om det foreligger en virksomhet, se nærmere «Virksomhet – allment». Hvis det foreligger virksomhet, er samlet inntekt etter fradrag for kostnadene skattepliktig. Er kravet til virksomhet ikke oppfylt, er gevinst som faller utenfor sktl. § 5-50 skattefri.

På lavere nivåer og i tilfeller hvor pokerspill drives mer sporadisk, vil tilfeldigheter ha større betydning for resultatet, slik at gevinster vil være skattepliktige etter sktl. § 5-50 første ledd. I grensetilfeller må det legges vekt på spillerens kunnskap og erfaring og om spillingen skjer regelmessig og har et visst omfang.

T-6-7.2 Pokerturnering

En pokerturnering spilles med chips (sjetonger), og pågår normalt til en spiller vinner alle chipsene i turneringen. Turneringschips har ingen pålydende verdi; turneringschips har med andre ord ingen egen pengeverdi.

I pokerturneringer vil deltakerne starte med et likt antall pokerchips. Noen turneringer gir spillerne mulighet til å kjøpe flere pokerchips, såkalt «re-buys», i en tidsbegrenset periode i starten av turneringen. I slike turneringer vil deltakerne normalt også gis mulighet til å foreta et siste kjøp av chips, såkalt «add-on», ved «re-buy»-periodens slutt. Når en deltaker ikke har flere pokerchips igjen er han eller hun ute av turneringen.

For å delta i en pokerturnering vil deltakerne normalt betale en startkontingent, såkalt «buy-in». Premiepotten i en pokerturnering beror vanligvis på hvor mange deltakere som er med i turneringen.

Gevinst/premiering gis ut fra hvilken plassering deltakeren får i turneringen. Hvis gevinsten er skattepliktig etter sktl. § 5-50 første ledd, se [pkt. 7.1](#), vil premie over kr 10 000 per pokerturnering være skattepliktig. Ved beregningen av skattepliktig gevinst gis det fradrag for kostnader som er direkte knyttet til den skattepliktige gevinsten, som for eksempel startkontingent «buy-in», «re-buys» og/eller «add-on». Beløpsgrensen gjelder premiens størrelse før fradrag for innsatsen.

T-6-7.3 Cashgame

Cashgame er betegnelsen på pokerspill hvor det spilles med pokerchips til pålydende verdi eller penger. I cashgames spilles det mange enkeltspill, hvor det spilles én hånd om én pott. Den spilleren som får alle andre spillere til å kaste seg, eventuelt sitter igjen med den beste gjenværende pokerhånden, vinner potten.

Ved spill i cashgames hvor gevinsten er skattepliktig etter sktl. § 5-50 første ledd, se [pkt. 7.1](#), gjelder beløpsgrensen på kr 10 000 i forhold til hver enkelt pott. Overstiger den enkelte potten kr 10 000 er gevinsten skattepliktig. Spillerens innsats i vinnerpotten kommer til fradrag ved gevinstberegningen. Beløpsgrensen gjelder gevinstens størrelse før fradrag for innsatsen.

T-6-8 Særlig om sportsbetting (oddstipping)

Inntekt fra sportsbetting anses som utgangspunkt som tilfeldig inntekt etter sktl. § 5-50, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.4.1. Unntaksvis kan sportsbetting etter en konkret vurdering bli ansett som virksomhet, se avgjørelse i **BFU 60/2005** og avgjørelse av Skatteklagenemnda Stor avdeling 01 NS 149/2019. Dette betinger at inntektene av spillaktiviteten hovedsakelig er et resultat av kunnskap, ferdigheter og/eller snarrådighet. Dette vil kreve en forutgående målrettet innsats av et visst omfang. Det må vurderes om spillet gjennomføres på en metodisk måte som objektivt sett reduserer en stor del av tilfeldighetene. Dette kan sannsynliggjøres blant annet ved at aktiviteten går med overskudd over en viss tidsperiode. Se **SKD 12. juni 2020 i Utv. 2020 s. 838**.

T-6-9 Særlig om hage- og naturprodukter

Bruttoinntekt ved salg av hage- og naturprodukter opptil kr 4 000 er skattefri, forutsatt at aktiviteten ikke er utøvet i virksomhet, jf. FSVIN § 5-15-6.

T-6-10 Særlig om dusør

Dusør i tilfeller der det utloves en økonomisk påskjønnelse for informasjon som bidrar til oppklaring av en sak der det antas å foreligge et straffbart forhold, typisk i samråd med politiet, vil ikke være skattepliktig etter sktl. § 5-50 første ledd, se Finansministerens brev til Stortinget 28. august 2012 (svar på spørsmål nr. 1770). Dusøren vil likevel kunne være skattepliktig som vederlag for arbeid eller virksomhet på grunn av tilknytning til mottakers utdanning, arbeid eller virksomhet.

T-6-11 Fradragsrett

Når en tilfeldig inntekt/gevinst er skattepliktig etter sktl. § 5-50 første ledd, gis det bare fradrag for dokumenterte kostnader (innsats) som er direkte knyttet til den skattepliktige inntekten/gevinsten. Har en f.eks. kjøpt fem lodd hvor ett av dem kommer ut med gevinst, gis bare fradrag for kostnaden til dette loddet. Se likevel **pkt. 12** om lempning av skatten i slike tilfeller.

Hvis gevinsten/inntekten anses som en arbeids-/virksomhetsinntekt, se **pkt. 5.2**, gis det fradrag etter sktl. § 6-1 for kostnader til å erverve, vedlikeholde eller sikre den skattepliktige inntekten. Fradrag for kostnader knyttet til arbeidsinntekt vil normalt inngå i minstefradraget.

Om avskjæring av fradragsrett etter sktl. § 6-51 ved kontant betaling på kr 10 000 eller mer, se emnet «Kostnader – allment om fradrag», **pkt. 6**.

T-6-12 Lempning av skatt på tilfeldig gevinst ved spill o.l. etter sktl. § 5-50

Skatting av gevinster fra aktivitet som faller inn under sktl. § 5-50 første ledd kan i noen tilfeller gi urimelig stor fastsatt skatt i forhold til samlet netto gevinst gjennom inntektsåret. Dette skyldes at det ved gevinstberegningen bare gis fradrag for de kostnadene (innsatsen) som knytter seg til de konkrete skattepliktige gevinstene, ikke kostnader til aktiviteten for øvrig. Se **pkt. 11**. I slike tilfeller kan nettogevinsten, når en ser alle gevinster og kostnader knyttet til disse under ett, bli vesentlig lavere enn den skattepliktige gevinsten slik den fastsettes etter sktl. § 5-50 første ledd. Det er heller ikke uvanlig at skattyters netto resultat av den samlede aktiviteten etter sktl. § 5-50 første ledd går med underskudd ett år selv om skattyter mottar store skattepliktige enkeltgevinster samme året.

Når det av særlige grunner knyttet til fastsettingen av skatten virker særlig urimelig å fastholde hele kravet, kan skattyter etter at skattefastsettingen er foretatt søke skattekontoret om lempning av skatten på gevinsten, se sktfvl. § 9-9.

Sktfvl. § 9-9 kan gi grunnlag for lempning av skatt på tilfeldige gevinster etter sktl. § 5-50 første ledd, jf. **SKD 8. januar 2016 i Utv. 2015/2303**. Lempning forutsetter at saken er godt opplyst og dokumentert, og skattekontoret kan sette som vilkår for lempning at skattyter gir kontoret innsyn i spillhistorikken på skattyters konti hos spilltilbyderne.

Ved lempningen skal

- nettoinntekten beregnes slik at samtlige tilfeldige gevinster etter sktl. § 5-50 første ledd tas med, herunder gevinster på inntil kr 10 000. Det skal gis fradrag for kostnader i form av innsats, også for spill som ikke har gitt gevinst

- skatten lempes ved at den settes ned med differansen mellom fastsatt skatt på skattepliktige gevinster etter sktl. § 5-50 første ledd og beregnet skatt på netto gevinster (nettoinntekten)
- det ikke tas hensyn til gevinst ved spill som er skattefrie etter sktl. § 5-50 annet ledd og innsats knyttet til slike gevinster
- hvert år vurderes for seg. Dette gjelder selv om skattesaken kommer opp ved kontroll som omfatter flere inntektsår
- Underskudd som fremkommer ved at netto resultat av tilfeldige gevinster gir tap, kan ikke fradras i annen alminnelig inntekt. Slikt underskudd kan heller ikke fremføres mot positive tilfeldige gevinster senere år

T-6-13 Dokumentasjonskrav

Skattyter som i inntektsåret har mottatt skattefrie gevinster på kr 100 000 må på forespørsel fra skattemyndighetene kunne legge frem dokumentasjon som viser de samlede skattefrie lotteri-gevinster på kr 100 000 eller mer med bekreftelse fra den som har utlevert/utbetalt gevinstene.

T-7 Tilsidesettelse – allment

- Sktl. § 13-1, § 13-2 og § 13-3
- Sktfvl. § 8-11 og § 12-2

T-7-1 Generelt

Begrepet tilsidesettelse benyttes i dette emnet som en fellesbetegnelse for ulike rettsgrunnlag for å fravike skattyters fastsetting, herunder hvordan skattereglene er anvendt ved denne fastsettingen. En ren fravikelse av skattyters faktum omtales ikke som tilsidesettelse i denne sammenheng. Rettsgrunnlagene deles inn i følgende fire grupper

- Gruppe 1: Fravikelse av skattyters anvendelse av skattereglene på det faktiske forhold. (Det siktes her til andre skatteregler enn de som har som formål skattemessig å sette til side reelle og lovlige disposisjoner ved å gi dem andre skattemessige virkninger enn normalt.) Slik fravikelse innebærer tolking av lovfestede regler og anvendelse av disse på et gitt faktum. Et eksempel er om en transaksjon anses for å oppfylle vilkåret til «realisasjon» i sktl. § 9-2. Om gruppe 1, se nedenfor.
- Gruppe 2: Skattemessig tilsidesettelse på grunnlag av den lovfestede omgåelsesregelen i sktl. § 13-2. Er vilkårene for å anvende denne bestemmelsen oppfylt, kan reelle og lovlige transaksjoner mv. gi andre skattemessige virkninger enn det som følger av de ordinære skattereglene, slik at resultatet blir i samsvar med disposisjonens økonomiske innhold. Omgåelsesregelen benyttes bare til skattyters ugunst. Om omgåelsesregelen i sktl. § 13-2, se emnet «[Tilsidesettelse – omgåelse](#)».
- Gruppe 3: Bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 13-3 (tidligere § 14-90). Etter denne bestemmelsen kan skattyter bli nektet å nyttiggjøre seg bestemte skatteposisjoner etter en fusjon, fisjon eller annen transaksjon, hvis det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen var det overveiende motiv for transaksjonen. Om bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 13-3, se emnet «[Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner](#)».
- Gruppe 4: Tilsidesettelse etter sktl. § 13-1, hvor en skattyter har fått redusert sin formue eller inntekt som følge av et interese fellesskap med en annen part i et rettsforhold. Om tilsidesettelse etter sktl. § 13-1, se emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interese fellesskap](#)».

T-7-2 Klarlegging av det/de faktiske forhold

Som utgangspunkt skal skattyter gi skattemyndighetene det riktige og fullstendige faktum som har betydning for gjennomføringen av skattekleggingen, jf. sktfvl. § 8-1.

Skattemyndighetene kan fravike skattyters egenfastsetting hvis den bygger på uriktig eller ufullstendig faktum eller en uriktig oppfatning av faktum. Når det riktige faktum blir klarlagt, kan dette avsløre at de privatrettslige forholdene er annerledes enn det skattyter har påstått. Fastsettingen bygger f.eks. på at en eiendom er solgt, men så viser det seg at det finnes en

underhåndsavtale som han ikke har tatt hensyn til, og som viser at han fremdeles skal ha eierbeføyelsene. Et annet eksempel er at skattyter behandler en inntektspost som virksomhetsinntekt uten at han er virksomhetsutøver i skattemessig forstand.

Fravikelse av de faktiske forhold som skattyter har lagt til grunn, omtales ikke som tilsidesettelse i denne sammenheng. En slik fravikelse vil imidlertid ofte ha som konsekvens at det er grunnlag for å sette til side skattyters anvendelse av skattereglene, jf. nedenfor.

T-7-3 Gjennomføringen

Når de faktiske forhold er klarlagt, blir det spørsmål om å anvende skattereglene, herunder sktl. §§ 13-1, 13-2 eller 13-3. Som oftest vil prosessen med å avklare faktum og å anvende skattereglene gripe inn i hverandre. Arbeidet med å avklare faktum vil som regel være en konsekvens av at skattyter har påstått et bestemt skattemessig resultat. Faktum må da avklares for å finne ut om skattyter har lagt en riktig skatterettslig forståelse til grunn, eller om de faktiske forhold tilsier et annet skatterettslig resultat, herunder om omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 skal benyttes. De aktuelle skattereglene og tolkningen av disse vil gi anvisning på hvilke faktiske forhold som er relevante og som det vil være aktuelt å innhente opplysninger om.

Den endelige anvendelsen av skattereglene på faktum vil først kunne skje når det relevante faktum er avklart. I noen tilfeller vil den skatterettslige bedømmelsen da gi seg selv. Er det for eksempel på det rene at alle eierbeføyelsene fremdeles ligger hos «selger», kan man raskt slå fast at det ikke har skjedd noen realisasjon. Et annet eksempel er hvor markedsprisen for et objekt er klarlagt, og det er på det rene at et slikt objekt er solgt mellom to nærstående selskaper til en pris som ligger langt under markedsverdien, jf. sktl. § 13-1.

I andre tilfeller kan en stå overfor vanskelige rettsanvendelsesspørsmål.

Eksempel på vurderinger

Arne eier alle aksjene i de to aksjeselskapene Kil og Pil. Han overfører alle aksjene i Kil til Pil og krever fradrag i inntekten for et tap på kr 1 mill. som tap ved realisasjon av aksjer.

(Det er nedenfor vist til dommer hvor det er aksjeselskap som har solgt aksjer. Prinsippene i dommene for hva som er realisasjon gjelder fortsatt selv om fritaksmetoden i dag ville ha medført at disse sakene hadde vært uaktuelle. Dommene har også overføringsverdi selv om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er erstattet av en lovfestet omgåelsesregel.)

Først må en vurdere om Arne har oppgitt eierrådigheten til aksjene i Kil på en slik måte at det foreligger en realisasjon. Dette er en klarlegging av faktum og en tolkning av det lovfestede realisasjonsbegrepet i sktl. § 5-1 annet ledd og § 9-2 (gruppe 1) og ikke en vurdering etter den lovfestede omgåelsesregelen. Salg til eget aksjeselskap anses som utgangspunkt for å være en realisasjon, se HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro). Om et tilfelle der overdragelse av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap ble ansett for å være en integrert del av en fusjonsplan og dermed likevel ikke ble ansett som en realisasjon, se HRD i Utv. 2002/809 (Rt. 2002/798) (Christiania Bank og Kreditkasse (senere Nordea Bank)).

Kommer en til at det foreligger en realisasjon, må en vurdere om vilkårene er oppfylt for å sette transaksjonens virkning til side etter omgåelsesregelen, jf. gruppe 2. Om en slik vurdering, se for eksempel HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro), referert i emnet «Tilsidesettelse – omgåelse», pkt. 7.2 og HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS), referert i emnet «Tilsidesettelse – omgåelse», pkt. 5.2. Selv om en kommer til at det foreligger en realisasjon og at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse (gruppe 2) ikke foreligger, må en vurdere om tapet er fradragsberettiget etter de ordinære reglene (gruppe 1).

Hvis det foreligger et fradragsberettiget tap etter de ordinære regler og det ikke er grunnlag for å anvende omgåelsesregelen, må det vurderes om den ene parten i transaksjonen har fått sin inntekt redusert som følge av et interessefellskap, jf. sktl. § 13-1 (gruppe 4). Dette kan være tilfelle hvis realisasjonen er gjennomført til en lavere pris enn markedsverdien.

T-7-4 Fravikelse ved riktig bruk av skattereglene på det/de faktiske forhold – subsumsjon (gruppe 1)

T-7-4.1 Generelt

Gruppe 1 omfatter tilfeller hvor skattyter fastsetter et skattemessig resultat som ikke er i samsvar med skattereglene. Skattemyndighetene må da først klarlegge det faktiske forhold. Deretter må det foretas en skatterettslig bedømmelse basert på dette faktum.

Den privatrettslige klassifikasjon av et rettsforhold vil ofte ha avgjørende betydning for anvendelsen av skattereglene. Bedømmelsen av det privatrettslige rettsforhold inngår som en del av anvendelsen av skattereglene på faktum. Ved denne bedømmelsen må det tas utgangspunkt i det privatrettslige innhold partene selv har gitt en disposisjon eller en transaksjon. Hvis det privatrettslige rettsforhold er reelt og bindende, må det i utgangspunkt legges til grunn for skattingen. Se bl.a. HRD i Utv. 1994/828 (Rt. 1994/1064) (Bye), og HRD i Utv. 2015/2115 (Rt. 2015/1260) (Herkules). Fravikelse av skattyters fastsetting kan være aktuelt hvis skattyters klassifikasjon av rettsforholdet ikke stemmer med den privatrettslige realiteten.

Noen slike tilfeller dreier seg om hvilket skattesubjekt som skal tilordnes en formuespost eller en gjeldspost. Det kan da være spørsmål om hvem som er privatrettslig eier av en eiendom eller hvem som i et gjeldsforhold er forpliktet. Ved skattingen kan det på tilsvarende måte være spørsmål om hvem som skal tilordnes en gevinst eller ha fradrag for et tap. I andre tilfeller vil det bare være spørsmål om den skattemessige behandlingen innenfor samme skattesubjekt. Som eksempel nevnes spørsmålet om en inntekt skal anses som lønn eller virksomhetsinntekt eller om det foreligger overføring av en bruksrett eller en realisasjon. Den tilsidesettelse som det her er tale om, er fravikelse av skattyters anvendelse av skattereglene på det riktige faktum. De vilkår som stilles opp for å benytte omgåelsesregelen (gruppe 2), er dermed ikke aktuelle ved denne vurderingen. Heller ikke vil det være aktuelt å vurdere om vilkårene i sktl. § 13-1 om tilsidesettelse som følge av interessefelleskap er oppfylt (gruppe 4).

Nedenfor omtales noen typetilfeller innenfor gruppe 1.

T-7-4.2 Generelt om tilordning

Det er et grunnleggende prinsipp i skatteretten at inntekter og kostnader skal tilordnes riktig skattesubjekt. Dette vil være den som etter det underliggende privatrettslige forhold har oppjent (innvunnet) inntekten eller som har pådratt seg (oppfret) kostnaden. Ved formuesbeskatningen vil det være spørsmål om hvem som ved årsskiftet er reell eier av formuesobjektet, se emnet «[Formue](#)», pkt. 3.1. Har partene karakterisert en avtale eller et rettsforhold annerledes enn det som er realiteten, skal realiteten legges til grunn. Er det tvil om hva som er den privatrettslige realitet, må det mest sannsynlige faktum legges til grunn.

T-7-4.3 Tilordning og klassifisering av ikke oppgitt inntekt i selskap

Ved skjønnsmessig tillegg for ikke oppgitt inntekt i et aksjeselskap eller selskap med deltakerfastsetting, må det vurderes hvilke virkninger inntektstillegget skal ha i selskapet. Er ikke midlene i behold i selskapet, vil det som oftest fremstå som sannsynlig at de er overført til aksjonæren(e) eller deltakeren(ne), se HRD i Utv. 1974/676 (Rt. 1974/1056). I et aksjeselskap må det da tas konkret standpunkt til om uttaket skal klassifiseres som lønn med fradragsrett for selskapet, som aksjeutbytte uten fradragsrett for selskapet eller som noe annet. I et selskap med deltakerfastsetting må en på tilsvarende måte ta standpunkt til om det foreligger en utdeling til deltakeren eller en godtgjørelse for arbeidsinnsats. For skattyter vil det på nærmere bestemte vilkår foreligge valgadgang for klassifiseringen av inntekten. Nærmere om dette, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», pkt. 6.4.3 og «[Lån – avgrensning mot andre ytelser fra arbeidsgiver/selskap mv.](#)», pkt. 9.

Om et tilfelle hvor aksjonæren ble skattlagt for uteholdt omsetning i aksjeselskapet, se LRD (LB-2002-329) i Utv. 2003/1013.

T-7-4.4 Klassifisering av inntekt som lønnsinntekt eller virksomhetsinntekt

Om grensen mellom virksomhetsinntekt og lønnsinntekt, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», pkt. 3.2.

T-7-4.5 Omklassifisering av lån, utgiftsgodtgjørelse mv. fra eget selskap

Om omklassifisering av ikke-reelle lån fra eget selskap, se emnet «Lån – avgrensning mot andre ytelser fra arbeidsgiver/selskap mv.».

Om omklassifisering av ikke-reell utgiftsgodtgjørelse, utgiftsrefusjoner mv. fra eget aksjeselskap til lønn eller utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.4.3.

T-7-4.6 Overføringer fra selskap til eier**T-7-4.6.1 Generelt**

Skjermingsmetoden bygger på at skattleggingen skal være tilnærmet nøytral uavhengig av om en aksjonær/deltaker som arbeider i selskapet tar ut utbytte/utdeling eller lønn/arbeidsgodtgjørelse, se nærmere Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) pkt. 1.8.2.2.

Arbeider en aksjonær/deltaker i et aksjeselskap eller selskap med deltakerfastsetting og mottar utbytte/utdeling fra selskapet, vil det derfor normalt ikke være grunnlag for å omklassifisere dette til lønn/arbeidsgodtgjørelse på grunnlag av at lønnen/arbeidsgodtgjørelsen er for lav i forhold til arbeidsinnsatsen. Aksjonæren/deltakeren kan også velge ikke å ta ut lønn/arbeidsgodtgjørelse eller utbytte/utdeling. Dette gjelder selv om eventuell uttatt lønn/arbeidsgodtgjørelse ikke står i forhold til arbeidsinnsatsen. Se nærmere SKD 24. mars 2009 i Utv. 2009/1284.

Hvis aksjonær/deltaker får utbetalt lønn/arbeidsgodtgjørelse fra selskapet uten at denne reflekterer en tilsvarende arbeidsinnsats i selskapet, vil det etter omstendighetene være grunnlag for å omklassifisere hele eller deler av lønnen/arbeidsgodtgjørelsen til utbytte fra aksjeselskap eller utdeling fra selskap med deltakerfastsetting. Se nærmere SKD 24. mars 2009 i Utv. 2009/1284.

T-7-4.6.2 Tilordningsspørsmål – arbeidsinntekt

Arbeidsinntekt skal tilordnes den som har utført arbeidet. Inntekt av arbeid som ikke er utført som ledd i virksomhet kan ikke tilordnes arbeidstakerens aksjeselskap. Er arbeidsinntekt utbetalt til et selskap som direkte eller indirekte eies av den som utfører arbeidet, kan det være aktuelt å endre tilordningen, slik at godtgjørelse som knytter seg til arbeid behandles som lønn eller arbeidsgodtgjørelse for den som utfører arbeidet. Den endrede tilordningen kan gjelde hele eller deler av inntekten. Det siste kan være aktuelt hvor selskapet i utgangspunktet anses å drive virksomhet, men hvor det er liten innsats av driftsmidler og varer og hvor det er liten økonomisk risiko. Slik endret tilordning kan være aktuell både hvor godtgjørelsen er utbetalt i form av godtgjørelse for utførte tjenester, utbytte eller som utdeling fra selskap med deltakerfastsetting.

Om tilordning av utbetalinger fra indre selskap til arbeidende eiere, se HRD i Utv. 2009/146 (Rt. 2009/105) (Enskilda) og HRD i Utv. 2010/912 (Rt. 2010 s. 527) (BCG) hvor utbetalingene ble klassifisert som arbeidsinntekt og dermed tilordnet de arbeidende eierne som personinntekt. Se også SKD 21. august 2009 i Utv. 2009/1116.

HRD i Utv. 2015/2115 (Rt. 2015/1260) (Herkules) gjaldt et tilfelle hvor resultatbasert utbetaling, såkalt «carried interest», var utbetalt fra et forvalterselskap (General Partner) på Jersey og videre til nøkkelpersonenes holdingselskaper i Norge. Skattemyndighetene hadde lagt til grunn at utbetalingen i stedet måtte tilordnes et annet selskap (Herkules) hvor nøkkelpersonene hadde utført arbeid, for så å tilordnes prinsipalene som arbeidsinntekt for arbeid utført i Herkules. Skattleggingen ble opphevet. Det ble bl.a. lagt vekt på at General Partner hadde truffet investeringsbeslutningene som ledet til verdiøkningen og dermed «carried interest», og at den privatrettslige realitet var at General Partner hadde krav på utbetalingen. Videre ble det lagt vekt på at overskuddet ikke bare var et resultat av prinsipalenes arbeid i Herkules, men også et produkt av verdiskapningen i de underliggende porteføljeselskapene og markedsutviklingen.

T-7-4.6.3 Tilordningsspørsmål – kildeskatt på utbytte

Ved utdeling av utbytte fra norsk selskap til utenlandsk aksjonær kan spørsmålet om det skal trekkes kildeskatt, jf. sktl. § 10-13, og ev. hvilken sats som skal benyttes, avhenge av hvem som skal tilordnes utbyttet. Om kildeskatt, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 5.2 og «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster». I den forbindelse må

utbyttet tilordnes den som etter det underliggende privatrettslige forholdet anses som reell rettighetshaver til å motta utbyttet.

Om et tilfelle hvor lagmannsretten kom til at det ikke var grunnlag for å sette til side tilordning av utbytte til et dansk holdingselskap, se LRD (LB-2014-176629-1) (Transocean).

T-7-4.6.4 *Avvergelse av dobbeltbeskatning*

Skattemyndighetene har en plikt til å påse at samme inntekt ikke blir beskattet to ganger, jf. HRD i Utv. 2015 s. 1639 (Rt. 2015 s. 982). Hvor tilordningen endres, kan det derfor være nødvendig å foreta tillempinger slik at dobbeltbeskatning ikke oppstår. Har skattemyndighetene endret tilordningen til et selskap slik at en aksjonær har blitt skattlagt for et beløp som har tilfalt selskapet, skal han skattemessig anses for å ha innbetalt et tilsvarende beløp til selskapet. Beløpet må tillegges inngangsverdien på aksjene og behandles som innbetalt kapital. Se [SKD 22. februar 2016](#) i Utv. 2016/836.

T-7-4.7 *Eierbegrepet*

Hvem som er rette eier av et formuesobjekt har betydning i mange sammenhenger. Om dette, se emnet «[Eierbegrepet](#)». Som eksempler på tilfeller hvor det har vært spørsmål om å tilside-sette skattyters påstand om eierforholdet, vises det til

- HRD i Utv. II/592 (Rt. 1933/1208) (Panthaver ansett som eier av eiendom.)
- HRD i Utv. V/173 (Rt. 1939/432) (Panthaver ikke ansett som eier av eiendom.)
- HRD i Utv. 1998/298 (Rt. 1998/46) (Scott Management Services AS) (Kommandittist ble ansett som eier av andel i kommandittselskap som det var knyttet 6 måneder tilbakesalg-sopsjon til.)
- LRD (LB-2015-170535) i Utv. 2017/40 (Spørsmål om eierskap til teknologirettigheter)

T-7-4.8 *Klassifisering av vederlag ved overdragelse av formuesobjekt*

T-7-4.8.1 *Generelt*

Ved overdragelse av formuesobjekt kan det ha skattemessig betydning både for kjøper og selger hvordan vederlaget klassifiseres. Om grensen mellom avdrag på salgssum og pensjon, se emnet «[Inngangsverdi](#)», [pkt. 2.1.8](#). Som eksempler på rettsavgjørelser nevnes

- HRD i Utv. 1968/398 (Rt. 1968/510) (Solem) (Terminytelse ble ansett som avdrag på salgssum og ikke som pensjon.)
- HRD i Utv. 1974/242 (Rt. 1974/69) (Stray) (Skattemyndighetene var ikke bundet av partenes betegnelser eller vurderinger av jordbruksverdi.)
- HRD i Utv. 1977/77 (Rt. 1976/1019) (Wiik) (Overdragelse av fast eiendom mot livsvarig årlige utbetalinger til selger, senere til selgers datter, ble beskattet som pensjonsytelse.)
- HRD i Utv. 1993/270 (Rt. 1993/173) (Raaholt m.fl.) (Gevinst som skattyter hadde behandlet som gevinst ved realisasjon av hotell ble av Høyesterett ansett som gevinst ved realisasjon av kontrakt om kjøp av hotell. Fremføring av gevinst (negativ saldo) ble satt til side og avskrivning på kontrakt inntektsført.)
- LRD (LB-2007-12285) i Utv. 2008/ 461 (Tidligere daglig leder av et selskap gjeninntrådte i stillingen mot å overta halvparten av en fordring på selskapet. Fordringen ble senere oppgjort. Utbetalinger ble ansett som fordel vunnet ved arbeid.)

T-7-4.8.2 *Overdragelse av foretak/aksjer(earn-out)*

Ved overdragelse av foretak/aksjer forekommer det at deler av vederlaget ikke kan anses som vederlag for selve foretaket, men knytter seg til de(n) tidligere eiers(es) arbeidsforhold i foretaket. Det avtales for eksempel at selgeren forplikter seg til å arbeide for foretaket en viss tid etter overdragelsen, alternativt at hele eller deler av vederlaget gjøres betinget av at vedkommende arbeider for foretaket. I tillegg til dette, kan det være avtalt at selgeren skal avstå fra å drive konkurrerende virksomhet en viss tid, og/eller avstå fra å ta ansettelse i et foretak som driver konkurrerende virksomhet. Deler av vederlaget kan også være en godtgjørelse for at vedkommende tar ansettelse hos kjøper/kjøperselskapet («sign on fee»).

Ved overdragelse av en virksomhet/enkeltpersonforetak kan slikt vederlag komme til uttrykk i form av overpris på eiendeler/verdier som overdras. Ofte har partene klassifisert slikt vederlag som forretningsverdi/goodwill. Om hva som anses som forretningsverdi/goodwill, se

emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel». Ved overdragelse mellom uavhengige parter, kan det da bli aktuelt å omklassifisere hele eller deler av slikt vederlag til forskudd på lønn/karens godtgjørelse/«sign on fee».

Ved overdragelse av aksjer eller andeler i selskap med deltakerfastsetting til uavhengig kjøper, vil det være spørsmål om deler av det vederlag som partene har behandlet som aksjevederlag, skal anses som godtgjørelse for fremtidig arbeidsinnsats, «sign on fee» og/eller karens godtgjørelse.

Ved vurderingen i disse tilfellene vil det bl.a. ha betydning

- om det formelle vederlag er høyere enn det som foretakets verdier og inntjeningsevne kan forklare, hvis man tenker seg at de tidligere eiere snarlig avslutter eller vesentlig innskrenker sin aktivitet i foretaket
- om de tidligere eiere binder seg til å arbeide for bedriften i en viss periode
- om de tidligere eiere forplikter seg til ikke å starte konkurrerende virksomhet i en viss periode

Slike bindinger vil ofte være kamuflert og vil ikke alltid komme eksplisitt til uttrykk. Skattemyndighetene må bygge på hva som er mest sannsynlig. En påstand om at lønnen svarer til lønnen for personer i tilsvarende stillinger kan bevismessig i noen tilfeller være et moment som taler mot at det foreligger slik binding. Er slike bindinger avtalt, vil lønnen ikke ha særlig betydning, siden det vil være naturlig at lønnsnivået er høyere for en som innskrenker sine handlingsmuligheter på denne måten, i forhold til en som ikke gjør det.

Som eksempler på rettsavgjørelser nevnes:

- HRD i Utv. 2000/993 (Rt. 2000/758) (Egelandsdal/Kruse Smith) (Erverv av aksjer ble ansett reelt, og verdistigningen ble ikke ansett som lønn selv om risikoen i forbindelse med aksjekjøpet var sterkt begrenset gjennom arbeidsgivers finansiering og garanti.)
- HRD i Utv. 2000/1537 (Rt. 2000/1739) (Mo/Pre Finans) (Erverv av aksjer ble ikke ansett reelt, og verdistigningen ble således ansett som lønn.)
- HRD i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307) (Alvdal Bygg AS) (Malerfirma drevet som enkeltpersonforetak ble solgt til aksjeselskapet Alvdal Bygg AS. Selgeren hadde tatt ansettelse hos kjøper og forpliktet seg til å arbeide der frem til pensjonsalder. Retten fastholdt at deler av salgsvederlaget ble omklassifisert fra forretningsverdi (goodwill) til vederlag for fremtidig arbeidsinnsats, da deler av den påståtte forretningsverdi var personavhengig og direkte knyttet til at selger tok arbeid hos kjøper.)
- HRD i Utv. 2009/949 (Rt. 2009/813) (Gaard/Tveit) (Som ledd i salg av et selskap til nye eiere forpliktet de tre tidligere arbeidende aksjonærene seg til fortsatt å arbeide i selskapet og å avstå fra konkurrerende virksomhet i tre år. Vederlaget ved overdragelsen ble betalt i tre omganger. Høyesterett kom til at den del av det totale vederlaget som ble betalt i omgang to og tre, måtte klassifiseres som «fordel vunnet ved arbeid». Det faktum at selgerne ble avlønnet til markedslønn forhindret ikke dette, da det var koblingen til selgernes fortsatte arbeid og karensklausulen som var opphav til tilleggsvederlaget.)
- LRD (LG-2003-9711) i Utv. 2005/277 (Eskildsen m.fl.) (Deler av vederlag ved salg av aksjer var knyttet opp mot bindingstid for fortsatt arbeid i kombinasjon med avtalt tilbakebetalingsforpliktelse ved eventuelt brudd på bindingsklausulen. Denne delen av vederlaget ble ansett som lønn.)
- LRD (LG-2004-309) i Utv. 2005/907 (Del av vederlag for salg av aksjer var betinget av at selger opprettholdt sitt ansettelsesforhold inntil oppgjørstidspunktet. Vederlaget ble ansett som fordel vunnet ved arbeid.)

T-7-4.9 **Realisasjonsbegrepet**

Om realisasjonsbegrepet som innvinningskriterium, se emnet «Realisasjonsbegrepet». Nedenfor nevnes noen rettsavgjørelser hvor spørsmålet har vært om det foreligger en realisasjon (eller avhendelse i forhold til lovgivningen før 1992):

- HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337) (Stetsevarig rett til å holde skogeiendom neddemmet ble ansett som avhendelse, fordi det bare var tilbake en verdiløs formell eiendomsrett.)
- HRD i Utv. 1999/477 (Rt. 1998/1425) (Troll Salmon) (Nedskrivning av aksjekapitalen til null og innløsning av aksjer, samtidig med tegning av ny aksjekapital som ledd i en refi-

- nansiering, ble ikke ansett som realisasjon. Se også emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 3.6.6.](#))
- HRD i Utv. 2001/417 (Rt. 2001/187) (Media Bergen) (Overdragelse av en aksjepost var ikke proforma i forhold til de tidligere reglene om beregning av personinntekt fra aksjeselskap.)
 - HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro) (Overdragelse av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap ble ansett å være en realisasjon.)
 - HRD i Utv. 2002/968 (Rt. 2002/798) (Christiania Bank og Kreditkasse (senere Nordea Bank)) (Overdragelser av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap, med påfølgende fusjon av de to datterselskapene slik at det opprinnelige eierforholdet ble gjenopprettet, ble ikke ansett for å være en realisasjon med anledning til tapsfradrag.)

T-7-4.10 *Vilkår for rett til avskrivninger*

For å få rett til avskrivninger på driftsmidler er det bl.a. et vilkår at skattyter har risikoen for driftsmidlets verdireduksjon som følge av slit og elde. Når dette vilkåret ikke er oppfylt, gis det i samsvar med flere høyesterettsdommer ikke fradrag for avskrivninger, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)» og emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», [pkt. 4.1.1.](#)

T-7-4.11 *Gjeld eller egenkapital – klassifisering*

Hvor det er foretatt kapitaltilførsel til selskap mv. kan det noen ganger oppstå spørsmål om kapitaltilførselen skal anses som gjeld eller egenkapital. Klassifiseringen kan ha betydning i ulike sammenhenger, f.eks. om det foreligger fradragsrett for renter, om tap av kapitalen skal behandles etter reglene om tap på fordring, om en ettergivelse skal medføre at underskudd til fremføring faller bort etter sktl. § 14-6 annet ledd osv. Om grensen mellom gjeld og egenkapital, se emnet «[Gjeld](#)», [pkt. 2.3.](#)

T-8 Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner

- *Sktl. § 13-3*
- *Sktfvl. § 12-2*

T-8-1 **Generelt**

For selskap eller sammenslutning som nevnt i sktl. § 2-2 første og annet ledd, er det en særskilt lovbestemmelse i sktl. § 13-3 (tidligere § 14-90) om bortfall av skatteposisjoner. Etter denne bestemmelsen kan et selskap mv. bli nektet å nyttiggjøre seg bestemte skatteposisjoner når selskapet mv. er part i en omorganisering etter sktl. kap. 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen. Bestemmelsen kan komme til anvendelse selv om det er et ikke uvesentlig forretningsmessig motiv og kan få anvendelse på tilfeller der det ikke ville vært aktuelt å anvende omgåelsesregelen i sktl. § 13-2.

Om regler om tilsidesettelse generelt, se emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)».

T-8-2 **Hvilke selskaper omfattes av bestemmelsen**

Bestemmelsen gjelder følgende selskaper og sammenslutninger hjemmehørende i Norge jf. sktl. § 2-2 første ledd;

- aksjeselskap og allmennaksjeselskap
- selveiende finansieringsforetak, herunder sparebank
- gjensidig forsikringselskap
- samvirkeforetak

- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital
 - statsforetak etter statsforetaksloven
 - interkommunale selskaper, jf. lov om interkommunale selskaper
 - innretning eller forening under selvstendig bestyrelse, herunder stiftelser, døds-, konkurs- og administrasjonsbo, og allmenningsskasser
- Bestemmelsen gjelder videre for selskaper med deltakerfastsetting etter sktl. § 2-2 annet ledd.

T-8-3 **Vilkår for å anvende bestemmelsen**

T-8-3.1 **Generelt**

Følgende vilkår må være oppfylt for at bestemmelsen skal få anvendelse

- selskapet har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost
- selskapet er part i omorganisering etter sktl. kap. 11, eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon
- det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen

Bestemmelsen får kun anvendelse på skatteposisjoner som ikke har tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Skatteposisjoner som kan være gjenstand for skattemotivert overdragelse kan enten være skattebegunstigende eller skatteforpliktende.

Eksempler på skattebegunstigende posisjoner er:

- fremførbart underskudd
- negativ gevinst- og tapskonto
- tom positiv saldo
- tapsposisjon knyttet til uerholdelig fordring, jf. LRD (LB-2008-186462) i Utv. 2009/1329 (Caretaker AS)

Eksempler på skatteforpliktende posisjoner er:

- positiv gevinst- og tapskonto
- tom negativ saldo

Skatteposisjoner som er knyttet til eiendeler eller gjeldsposter, og som derfor ikke omfattes av sktl. § 13-3, er for eksempel negativ og positiv saldo som ikke er tom og avsetning til valuta-tap på langsiktige fordringer eller gjeld.

Parter i en fusjon og fisjon etter sktl. kap. 11 vil være det overdragende og det overtakende selskapet, samt aksjonærene i disse selskapene, forutsatt at aksjonærene faller inn under den gruppen som omfattes av bestemmelsen, se [pkt. 2](#). Ved konsernfusjon eller – fisjon etter asl./asal. § 13-2 annet ledd og § 14-2 tredje ledd vil også morselskapet være part i fusjonen eller fisjonen.

For selskaper som er part i en fusjon, fisjon eller annen omorganisering som gjennomføres etter sktl. kap. 11, er det ikke noe vilkår at selskapet med skatteposisjonen får endret eierforhold etter omorganiseringen. Bestemmelsen kan f.eks. anvendes ved en fusjon mellom to selskaper som eies av samme skattyter. Dette gjelder både hvor skatteposisjonen ligger i det overdragende selskap og hvor den ligger i det overtakende selskap. Det samme gjelder hvor skatteposisjonen ligger i et eierselskap.

Hvis selskapet med skatteposisjonen ikke er part i omorganiseringen, er det et vilkår at det direkte eller indirekte eierforholdet i dette selskapet endres. Dette kan f.eks. være aktuelt for et datterselskap som eies av det overdragende selskap. Eierforholdet anses endret selv om det er samme bakenforliggende eier i det overdragende og det overtakende selskap. I eksempel 1 nedenfor omhandles et tilfelle hvor fusjonen går motsatt vei, og hvor konklusjonen derfor også blir annerledes.

Hvis selskapet med skatteposisjonen før omorganiseringen eies av det overtakende selskap, anses eierforholdene for å være endret hvis eierforholdene i det bakenforliggende selskapet endrer seg ved fusjonen. Derimot anses eierforholdet i et slikt tilfelle ikke for å være endret hvis det ikke skjer noen endring i det bakenforliggende eierskap.

Eksempel 1

X eier alle aksjene i AS A og AS B. X beslutter at AS A skal fusjoneres inn i AS B. AS B eier alle aksjene i AS C, som har et stort fremførbart underskudd. Her skjer det ingen endring av eierforholdene i AS C, og § 13-3 er ikke anvendelig.

Eksempel 2

X eier alle aksjene i AS A og Y eier alle aksjene i AS B. AS A fusjoneres inn i AS B. Dermed blir både X og Y eiere av det fusjonerte selskapet AS AB. Det betyr at de bakenforliggende eierforholdene i AS C har blitt endret ved at X har kommet (indirekte) inn på eiersiden. De endrede eierforholdene innebærer at man dermed vil være innenfor anvendelsesområdet for § 13-3. Dersom fusjonen går motsatt vei, dvs. at AS A er overtakende selskap i fusjonen, vil man også være innenfor anvendelsesområdet for § 13-3. I dette tilfellet er det eierforholdene i aksjonærselskapet som blir endret på en direkte måte.

Endring av eierforholdet ved annen transaksjon, omfatter bl.a. overdragelse av aksjer. Det kreves ikke at det ytes vederlag ved transaksjonen, slik at f.eks. gaver og gavesalg omfattes, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.4 s. 83. Det samme gjelder overdragelse ved uttak etter sktl. § 5-2. Også tegning av aksjer ved kapitalforhøyelse med skatteutløsende tingsinnskudd omfattes, forutsatt at kapitalforhøyelsen endrer eierforholdene i selskapet, se Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.4. Eierforholdet anses også endret hvor de indirekte eierforholdene endrer seg. Dette gjelder f.eks. hvor aksjene i selskapet med skatteposisjonen eies av et holdingselskap, og det skjer en overdragelse av aksjene i holdingselskapet.

T-8-3.2 Nærmere om det skattemessige motiv

For å anvende bestemmelsen kreves det at det er «sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen». Dette innebærer at avskjæring av skatteposisjonen kan foretas dersom de skattemessige motivene ved transaksjonen veier tyngre enn bedriftsøkonomiske eller andre relevante hensyn. Det er med andre ord ikke noe krav om at det foreligger kvalifisert overvekt av skattemessige motiver for at bestemmelsen skal kunne anvendes, jf. HRD i Utv. 2018/1 (HR-2017-2410-A) (Armada). Vurderingen av hva som er transaksjonens overveiende motiv åpner ikke for en slik illojalitetsvurdering som den man finner ved ulovfestet gjennomskjæring (Armada avsnitt 62). Skattyters motivasjon skal fastlegges ved en konkret helhetsvurdering, og ikke kun ved en beregning av de skattemessige og forretningsmessige virkningene av transaksjonen, se HRD i Utv. 2018/1 (HR-2017-2410-A) (Armada) og LRD (LB-2014-016409) i Utv. 2015/147.

Ved vurderingen må det tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. HRD i Utv. 2018/1 (HR-2017-2410-A) (Armada). Vurderingen skjer objektivt ut fra de konkrete omstendigheter i situasjonen. Ved denne vurderingen må det ses hen til virkningene av transaksjonen. Har utviklingen medført at virkningene har blitt annerledes enn det som var forutsatt på transaksjonstidspunktet, er det avgjørende hvordan motivet fremsto på transaksjonstidspunktet. De skattemessige virkningene må vurderes opp mot øvrige bedriftsøkonomiske og organisatoriske virkninger mv. For at transaksjonen skal stå seg, må skattyter kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for transaksjonen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonen videreføres, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995–96) pkt. 8.2 s. 72.

For transaksjoner som involverer selskaper med en skattebegunstigende posisjon, må spørsmålet om motivet er å utnytte posisjonen vurderes ut fra om det ved transaksjonen etableres en bedret mulighet til å avregne skatteposisjonen mot overskudd eller mot skatteforpliktende posisjoner, enn det som hadde vært tilfelle om transaksjonen ikke hadde vært foretatt. For transaksjoner som involverer selskaper med en skatteforpliktende posisjon, må spørsmålet om motivet er å utnytte posisjonen vurderes ut fra om det ved transaksjonen etableres en bedret mulighet til å avregne denne mot posisjoner som representerer fordeler eller løpende underskudd.

Har selskapet både skatteforpliktende og skattebegunstigende posisjoner, f.eks. en negativ saldo og et fremførbart underskudd, skal disse avregnes mot hverandre før det er aktuelt å vurdere om skatteposisjonen skal falle bort, jf. Prop. 78 L (2010–2011) pkt. 14.5.

Momenter som kan være relevante ved vurderingen av hva som er det overveiende motiv for transaksjonen er bl.a. (se Ot.prp. nr. 71 (1995–1996) side 32 annen spalte/pkt. 2.3.5.4):

- om transaksjonen legger til rette for en ikke ubetydelig samlet driftsforbedring, uten hensyn til eksistensen av skatteposisjonen
- om selskapet med skatteposisjonen kan anses å bidra positivt til denne driftsforbedring
- om dette bidraget er større enn den antatt økte fradragsutnyttelse som transaksjonen kan medføre
- om driftsforbedringen skyldes aktiv næringsdrift og ikke bare omplassert passiv kapitalavkastning

Selv om transaksjonen øker mulighetene til å utnytte skatteposisjonen, skal skatteposisjonen ikke falle bort hvis hovedformålet er økt samlet verdiskapning slik at fradragsutnyttelsen bare blir en sideeffekt av den økte verdiskapning, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995–96) pkt. 2.3.5.4 s. 32.

Også andre forretningsmessige hensyn enn hensynet til økt verdiskapning og driftsforbedringer kan ha betydning ved vurderingen. Det kan f.eks. også være aktuelt å legge vekt på eiermessige og organisatoriske forhold, se f.eks. LRD (LB-2003-20739) i Utv. 2005/783 (Bekkestua Eiendom AS) og LRD (LB-2002-00602) i Utv. 2003/268 (Monsun). Også hensynet til å bevare et godt forhold til kreditor for å kunne oppnå best mulig lånebetingelser kan ha betydning, se URD 4. mai 2016 i Utv. 2016/1377 (Oslo tingrett).

T-8-3.3 Sammenhengende transaksjoner

En overdragelse av aksjene i et selskap med en skatteposisjon medfører ikke i seg selv noen bedret mulighet til å avregne skatteposisjonen. Dersom det etableres et skattekonsern, vil det medføre en bedret mulighet til å avregne skatteposisjonen ved å komme i posisjon til å kunne benytte konsernbidragsordningen. Det er imidlertid ikke et vilkår for å anvende § 13-3 at det faktisk blir etablert en konsernstruktur ved aksjeoverdragelsen. En forbedret mulighet til å avregne underskuddet kan også skje ved at den nye eieren skyter inn eiendeler eller ny virksomhet i selskapet, se f.eks. LRD i Utv 2018/1165 (LB-2017-20344) (Bravo Capital). Tilsvarende gjelder dersom selskapet med en skatteposisjon fusjonerer med et annet selskap, se LRD (LB-2008-186462) i Utv. 2009/1329 (Caretaker AS).

Det kan være aktuelt å se tidligere transaksjoner i sammenheng med etterfølgende transaksjoner ved vurderingen av hva som har vært det «overveiende motiv». Det skal ikke være mulig å unngå avskjæringsregelen ved at en transaksjon deles opp i flere deltransaksjoner.

Foretar skattyter flere transaksjoner med forskjellige skattytere, kan det også være aktuelt å se disse i sammenheng. Eksempelvis gjelder dette når et selskap erverver alle aksjene i et annet selskap med generelle skatteposisjoner fra flere ulike selskaper. Se Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.4.

Det kan også være aktuelt å vurdere flere transaksjoner samlet hvor dette vil være til gunst for skattyter. Se f.eks. LRD (LB-2002-00602) i Utv. 2003 s. 268 (Monsun) (To familier eide morselskapet i et konsern (Oxer) som eide bl.a. Noatun som hadde et underskudd på kr 250 mill. Familiene skulle skille lag, og det ble gjort ved at det først ble utfisjonert to selskaper fra morselskapet, Monsun og Camana, som skulle tilhøre hver av de to familiene. De to selskapene ble sittende med 50 % hver av Noatun. Noatun ble deretter fisjonert, slik at de to familiene fikk hvert sitt konsern. Ved vurderingen av hva som var det «overveiende motiv» kunne en ikke bare se hen til den siste transaksjonen som gjenopprettet konsernbidragsposisjonen. En måtte også se hen til de foregående transaksjonene.)

T-8-4 Virkninger av at vilkårene etter sktl. § 13-3 er oppfylt

Hvis vilkårene for å anvende bestemmelsen er oppfylt skal en av følgende virkninger inntre:

- Skatteposisjonen faller bort dersom posisjonen representerer en skattefordel.
- Skatteposisjonen inntektsføres umiddelbart uten rett til avregning mot underskudd, dersom den representerer en skatteforpliktelse.

Dette innebærer at rettsvirkningen skal inntre i det inntektsår transaksjonen er gjennomført.

T-8-5 Eksempler på typetilfeller

Som eksempel på bruk av sktl. § 13-3 (tidligere § 14-90) nevnes:

- HRD i Utv. 2018/1 (HR-2017-2410-A) (Armada) (En minoritetsaksjonær i et selskap med underskudd til fremføring kjøpte alle de øvrige aksjene i selskapet. Oppkjøpet ble foretatt etter at det vesentligste av underskuddsselskapets aktiviteter var fullført. HR uttalte at man skal benytte objektive kriterier ved vurderingen av hva som er det overveiende motiv for aksjekjøpet, og ikke legge vekt på skattyterens subjektive motivasjon. Det ble også uttalt at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet veier tyngre enn de forretningsmessige motivene for transaksjonen, uten ytterligere krav til kvalifisert overvekt. Videre ble det uttalt at vurderingen av om hva som er transaksjonens overveiende motiv, ikke åpner for en slik illojalitetsvurdering som den man finner ved ulovfestet gjennomskjæring. Vurderingen av hva som var det overveiende motiv bak aksjekjøpet måtte foretas etter en helhetsvurdering og ikke kun etter en beregning. Basert på disse rettssetningene kom HR til at § 14-90 i dette tilfellet kom til anvendelse.)
- LRD (LB-2008-186462) i Utv. 2009/1329 (Caretaker AS) (Fusjon av selskap med skattefordeler ble for dette selskapets vedkommende ansett overveiende skattemessig motivert, slik at skatteposisjonene falt bort.)
- LRD (LA-2013-074540) i Utv. 2013/1867 (Mølle AS) (Omorganisering ved overdragelse av selskap med negativ egenkapital og et betydelig fremførbart underskudd, til et selskap i konsernstrukturen med et betydelig skattemessig overskudd. Underskuddet ble avregnet mot konsernbidrag fra morselskapet samme år. Lagmannsretten kom til at skattemotivet hadde vært det overveiende motivet for erverv av selskapet, slik at skatteposisjonene falt bort).
- LRD (LH-2013-194341) i Utv. 2014/1128 (Gildeskål AS) (Oppkjøp av et selskap med et betydelig fremførbart underskudd. Retten kom til at skattemotivet var det overveiende motivet for transaksjonen.)
- LRD (LB-2014-016409) i Utv. 2015/147 (Visma Academy AS) (Oppkjøp av et selskap med et betydelig fremførbart underskudd og tom positiv saldo. Retten kom til at skatteposisjonene var det overveiende motivet for transaksjonen.)
- LRD (LB-2014-161204) i Utv. 2015/1451 (ABG Sundal Collier) (Oppkjøp av selskap hvor den største aktivposten var et fremførbart underskudd. Retten kom til at utnyttelsen av skatteposisjonen var det overveiende motivet for kjøpet av aksjene.)
- LRD (LB-2016-010798) i Utv. 2017/761 (Parra AS) (Oppkjøp av selskap som ikke hadde særlig andre verdier enn en aksjepost, og som også hadde et underskudd til fremføring. Retten kom til at «skattebesparelsen var den viktigste og overveiende motivasjonsfaktor».)
- LRD (LG-2017-044511) i Utv. 2018/64 (Caiano Fisk AS) (Kjøp av samtlige aksjer i selskap med underskudd til fremføring. Retten kom til at «verdien av det fremførbare underskuddet var betydelig høyere enn den forretningsmessige verdien for øvrig».)
- LRD (LB-2017-20344) i Utv. 2018/1165 (Bravo Capital) (Kjøp av samtlige aksjer i selskap med underskudd til fremføring. Forut for kjøpet var kjøperen også blitt selskapets største kreditor og var dessuten selgerens svigersønn. Den nye personlige eieren overførte innmaten fra sitt investeringsselskap til underskuddsselskapet. Retten kom til at «utnyttelsen av skatteposisjonen var det overveiende motiv for aksjetransaksjonen», og la mindre vekt på kjøperens argumentasjon om at motivet var å hjelpe sin svigerfar (selgeren).)
- LRD (LB-2021-30574) i Utv. 2022/567 (G-Kraft) (Etter at aktiviteten i selskapet hadde opphørt kjøpte majoritetsaksjonæren, som kontrollerte 88,6 % av aksjene fra før, resten av aksjene fra minoritetsaksjonæren. Retten la til grunn at de eneste verdier utover fordringen som det var betalt for ved ervervet, var et betydelig fremførbart underskudd, og ut fra de ytre omstendighetene i saken var utnyttelse av det fremførbare underskuddet det sannsynlig overveiende motivet bak aksjekjøpet. Skattyter ble ikke hørt med at underskuddet ikke hadde noen verdi for selskapet, idet underskuddet kunne bli utnyttet i fremtiden.)
- URD 3. oktober 2014 (Oslo Tingrett) (Bergshav Offshore AS) (Oppkjøp av et selskap med et betydelig fremførbart underskudd. Retten kom til at utnyttelse av skatteposisjonen ikke var det overveiende motivet for transaksjonen.)
- URD 4. mai 2016 (Oslo tingrett) i Utv. 2016/1377 (Overdragelse av aksjene i et selskap med underskudd var ledd i et rettsforlik, hvor overdrageren av aksjene skulle kjøpe virksomheten av selskapet. Retten la til grunn at aksjeoverdragelsen måtte ses i sammenheng med resten av rettsforliket, og kom til at underskuddet kunne videreføres. Rettsforliket

ledet til at man fikk løst en konflikt mellom tidligere aksjonærer og at kjøperselskapet kunne opprettholde et godt forhold til sin bankforbindelse.)

- URD 25. januar 2017 (Oslo tingrett) i Utv. 2017/351 (Skattyteren eide 50 % av et selskap som eide et fiskefartøy. De øvrige aksjene ble eid indirekte av skattyterens samarbeidspartner via et holdingselskap med betydelig underskudd til fremføring. Skattyteren ønsket å få full kontroll over fiskefartøyet ved å kjøpe ut samarbeidspartneren, og etter forhandlinger endte det med at skattyteren kjøpte holdingselskapet med underskudd til fremføring. Retten la til grunn at § 14-90 ikke kunne anvendes fordi transaksjonen var forretningsmessig motivert.)
 - BFU 28/2012 (Det var ikke grunnlag for å avskjære det fremførbare underskuddet med hjemmel i § sktl. § 14-90 ved fusjon. Skattedirektoratet uttalte at det primære ved fusjonen synes å være en videreføring av den samlede virksomheten som i dag utøves i de to selskapene, og å oppnå forretningsmessige fordeler, en mer samlet og effektiv drift, herunder kostnadsreduksjon.)
 - Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 3/2016 (En av aksjonærene økte eierandelen sin i selskapet til 90 %. Siden eierandelen ikke var over 90 % ble det ikke etablert et skattekonsern. Nemnda la avgjørende vekt på at det ikke hadde blitt etablert et skattekonsern, og kom derfor til at underskuddsfremføringen ikke kunne avskjæres.)
 - Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 94/2020 (Et selskap som hadde betydelig underskudd til fremføring ble kjøpt opp av to tidligere minoritetsaksjonærer (selskaper) med 50 % eierandel hver. Nemnda la avgjørende vekt på at det ikke hadde blitt etablert et skattekonsern, og kom derfor til at underskuddsfremføringen ikke kunne avskjæres.)
 - Skatteklagenemnda SKNS1-2022-39 (Et investeringsselskap med underskudd til fremføring, som fortsatt eide aksjer og fordring som skulle realiseres, ble kjøpt opp. Skatteklagenemnda la til grunn at kjøperen hadde hatt et forretningsmessig motiv med oppkjøpet, men verdien av underskuddet til fremføring var likevel betydelig større enn verdien av det forretningsmessige motivet knyttet til de øvrige verdiene i selskapet.)
- Som eksempler på bruk av den tidligere bestemmelsen i sktl. § 11-7 fjerde ledd nevnes:
- LRD (LB-2002-00602) i Utv. 2003/268 (Monsun AS) (referert i [pkt. 3.3](#))
 - LRD (LB-2003-20739) i Utv. 2005/783 (Bekkestua Eiendom AS) (Aksjer i selskap med store underskudd ble solgt for så å bli fusjonert med det kjøpende selskap. Retten til å fremføre underskuddet var i behold.)
 - LRD (LB-2011-046255) i Utv. 2012/1181 (Ventelo) (Vilkårene for å anvende bestemmelsen forelå ikke ved fusjon mellom mor og heleid datterselskap med fremførbart underskudd. Fusjonen var begrunnet i et ønske om en samlet forbedret drift i ett selskap. Underskuddet kunne dessuten uten fusjonen ha vært utnyttet ved hjelp av konsernbidrag.)
 - URD 27. november 2002 (Heggen og Frøland tingrett) i Utv. 2003/342 (Askim Produksjonspark AS) (Fusjon var gjennomført for å rydde opp i konsernstruktur og var ikke gjennomført for å oppnå skattemessige fordeler. Den medførte heller ikke økte fradragsmuligheter.)

T-9 Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap

- Sktl. § 13-1
- Sktfvl. § 8-11
- Skatteforvaltningsforskriften § 8-11-1 til § 8-11-16
- OECDs mønsteravtale art. 7 og art. 9. (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital)
- OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)
- OECDs rapport om tilordning av fortjeneste til fast driftssted av 17. juli 2008 og revidert utgave 22. juli 2010 (OECD Report on the attribution of profits to permanent establishments)

T-9-1 Generelt

Etter sktl. § 13-1 kan skattegrunnlaget endres ved transaksjoner og mellomværender mellom parter som står i interessefellesskap med hverandre. Vilkår og priser som er knyttet til slike transaksjoner og mellomværender omtales som internprising.

For at skattegrunnlaget skal kunne endres for noen av partene, må skattemyndighetene sannsynliggjøre at

- det foreligger interessefellesskap mellom partene
- skattyters formue eller inntekt er redusert
- interessefellesskapet har vært årsak til at formuen eller inntekten har blitt redusert

Hvis vilkårene er oppfylt, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn. Ved skjønnsutøvelsen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, jf. sktl. § 13-1 tredje ledd.

Vilkår og priser mellom nærstående parter må fastsettes på samme måte som de ville vært fastsatt mellom uavhengig parter, for å unngå at sktl. § 13-1 får anvendelse. Slik prisfastsetting omtales som armlengdeprinsippet. OECD har utarbeidet «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» av 1995/2009/2010 (OECD-retningslinjene), der det blant annet er gitt nærmere beskrivelse av armlengdeprinsippet og anvendelsen av dette. Retningslinjene av 1995 er oversatt til norsk og er tilgjengelig på Finansdepartementets hjemmeside, fin.dep.no. Av sktl. § 13-1 fjerde ledd fremgår at OECD-retningslinjene skal hensyntas ved anvendelsen av sktl. § 13-1. Om OECD-retningslinjene, se nærmere [pkt. 4](#).

Sktl. § 13-1 er ikke noen selvstendig beskatningshjemmel. Skatteplikt og fradragsrett følger de vanlige reglene. Skatteavtalene setter i utgangspunktet ikke skranker av betydning for Norges rett til å anvende sktl. § 13-1.

Bestemmelsen er først og fremst aktuell ved transaksjoner og mellomværender mellom selskaper/innretninger som ligger i ulike land (jurisdiksjoner). Den får imidlertid også anvendelse for transaksjoner og mellomværender mellom norske selskaper/innretninger med interessefellesskap, for eksempel for transaksjoner og mellomværender mellom foretak med alminnelig skatteplikt, jf. sktl. § 2-2, og foretak med særskatteplikt etter skatteloven kapittel 18 og 19 og etter petroleumsskatteloven. Bestemmelsen gjelder ikke fordeling av inntekter og kostnader mellom et foretaks hovedkontor i en stat og et fast driftssted (filial) i en annen stat eller mellom filialer i ulike land. Om dette, se [pkt. 2.1](#).

Domstolene kan prøve om vilkårene i bestemmelsen er oppfylt, se Utv. 1999/1349 (Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) og Rt. 2010 s. 790 (Utv. 2010 s. 1983) (Telecomputing). Den skjønsmessige fastsettelse etter tredje ledd er et fritt forvaltningskjønn som domstolene ikke kan prøve, se Utv. 2012 s. 1156 (Rt. 2012 s. 1025) (Norland).

Sktl. § 13-1 gir først og fremst hjemmel til å fravike priser og vilkår i transaksjoner mellom nærstående som ikke samsvarer med priser og vilkår som ville vært avtalt mellom uavhengige parter, dvs. ikke er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Om armlengdeprinsippet, se [pkt. 3.2.2](#). Bestemmelsen kan også benyttes til å foreta strukturell justering av avtaler som et

ledd i verdsettingen, f.eks. hvor et interessefellesskap har ført til at et selskap har en høyere gjeldsgrad og dermed høyere rentekostnader enn det som ville vært tilfelle uten interessefellesskapet (tynn kapitalisering). I HRD i Utv. 2016/1678 (HR-2016-02165-A) (IKEA) kom Høyesterett til at regelen «ikke kommer til anvendelse der disposisjonsrekken omfatter reelle egenkapitaldisposisjoner som lovlig foretas etter norsk aksjelovgivning». Slike tilfeller må vurderes etter sktl. § 13-2, se emnet «Tilsidesettelse – omgåelse» eller sktl. § 13-3, se emnet «Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner».

Selskaper og innretninger skal levere en oppgave som gir en oversikt over transaksjoner og overføringer mellom nærstående selskaper og innretninger (kontrollerte transaksjoner og mellomværender), jf. sktflv. § 8-11 første ledd. Nærmere om opplysningsplikten, se omtalen av § 8-11 i Skatteforvaltningshåndboken.

Selskaper og innretninger skal iht. sktflv. § 8-11 andre ledd utarbeide skriftlig dokumentasjon som viser at transaksjoner som er gjennomført i interessefellesskap er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

En presisering av dokumentasjonskravene fremgår av

- skatteforvaltningsforskriften § 8-11-1 flg.
- Skattedirektoratets retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsetting ved kontrollerte transaksjoner og overdragelser

Nærmere om dokumentasjonsplikten, se Skatteforvaltningshåndbokens omtale av § 8-11.

Om begrensning av rentefradrag mellom nærstående selskaper mv., se emnet «Rentekostnader – fradragbegrensning i konsern og mellom nærstående».

T-9-2 Spesielt om allokering til fast driftssted

T-9-2.1 Generelt

Hvor skattyter driver virksomhet i et annet land og det er inngått skatteavtale med det annet land, er kildestatens beskatningsrett begrenset til fortjeneste som kan tilordnes virksomheten som utøves ved det faste driftsstedet. Hvilken fortjeneste som skal tilordnes det faste driftsstedet er nærmere regulert i OECDs mønsteravtale artikkel 7, og omtales gjerne som allokering.

Ordlyden i artikkel 7 i OECDs mønsteravtale og tilhørende veiledning i OECDs kommentarer ble endret i 2010 på bakgrunn av OECDs rapport angående tilordning av fortjeneste til fast driftssted. Rapporten introduserte OECDs autoriserte tilnærming for beskatning av faste driftssteder, omtalt som «the authorised OECD approach» eller bare «AOA». AOA ga veiledning for analyse av økonomisk aktivitet og funksjoner ved det faste driftsstedet, men inneholdt også endret veiledning med hensyn til inntektsfordelingen. AOA kan bare anvendes fullt ut når ordlyden i Norges skatteavtaler endres i tråd med den nye mønsteravtalens artikkel 7. Først etter en slik endring i skatteavtalen kommer de reviderte kommentarene (2010) til anvendelse og begge stater kan anses å ha akseptert de materielle endringer som følger av AOA. Per juni 2023 har fem norske skatteavtaler med ny artikkel 7 trådt i kraft (Storbritannia, Nederland, Tyskland, Kypros og Belgia).

Allokerings spørsmålene som er omtalt ovenfor omhandler kun fordeling av inntekter og kostnader internt i samme skattesubjekt. De øvrige internprisingsspørsmål som behandles i dette emnet omhandler tilordning mellom to separate skattesubjekter, jf. sktl. § 13-1 og OECDs mønsteravtale art. 9.

T-9-2.2 Praktiske forskjeller mellom ny og gammel modellavtale

Nyere skatteavtaler som bygger på OECDs Modellavtale fra 2010 legger opp til en full selvstendighetsfiksjon mellom hovedkontor og filial. Det betyr at for skattemessige formål skal hovedkontoret og filialen behandles som om dette var to selvstendige selskaper som var uavhengig av hverandre.

Skatteavtaler bygget på OECDs Modellavtale 2008 gir derimot anvisning på en begrenset selvstendighetsfiksjon. Det innebærer at prisingen av interne disposisjoner ikke fullt ut følger armlengdeprinsippet og at OECD-retningslinjene ikke fullt ut skal anvendes analogisk. Nedenfor omtales tilfeller der de eldre avtalene fraviker full selvstendighetsfiksjon. Modifikasjonene fremgår av OECDs kommentarer av 2008 til tidligere modellavtale art. 7 (3). Den begrensede selvstendighetsfiksjon innebærer at enkelte disposisjoner mellom hovedkontor og filial ikke skal tillegges et fortjenestepåslag, samt at interne renter ikke skal hensyntas med mindre det er

tale om finansielle foretak. OECDs Kommentarer gir anvisning på at fortjenestepåslag ikke skal legges til i følgende tilfeller:

- Det faste driftsstedet benytter immaterielle eiendeler. I slike tilfeller skal det faste driftsstedet dekke kostnadene etter en hensiktsmessig fordelingsnøkkel (jf. kostnadsbidragsordninger, CCAs), altså uten belastning av royalty eller fortjenestepåslag (jf. OECD Komm. 2008 art. 7 (3) pkt. 27).
- Generelle administrative tjenester som ytes mellom hovedkontor og fast driftssted belastes uten fortjenestepåslag (selvkost). Slikt fortjenestepåslag skal likevel belastes der hovedkontoret eller det faste driftsstedet yter tilsvarende salg av tjenester eksternt eller der tjenesteytelsen fra det faste driftsstedet utgjør hovedaktiviteten til det faste driftsstedet (jf. OECD Komm. 2008 art. 7 (3) pkt. 35–37).
- Fortjenestepåslag kan etter omstendighetene sløyfes der eiendeler (varer og driftsmidler) overføres kun for midlertidig bruk. Der eiendelene som overføres er ment for videresalg vil det imidlertid normalt måtte legges til et fortjenestepåslag (jf. OECD Komm. 2008 art. 7 (3) pkt. 33).

I tillegg skal renter på interne lån ikke ha skattemessig virkning ved anvendelse av skatteavtale bygget på OECDs Modellavtale før 2010 (begrenset selvstendighetsfiksjon). Dette innebærer at det faste driftsstedet ikke innrømmes fradrag for interne renter betalt til hovedkontoret. På dette punktet gjelder det imidlertid et viktig unntak for finansielle foretak. For finansielle foretak skal intern rente også hensyntas skattemessig etter skatteavtale bygget på OECDs Modellavtale før 2010 (begrenset selvstendighetsfiksjon).

Unntaket for renter mellom hovedkontor og filial etter skatteavtale bygget på OECDs Modellavtale før 2010 (begrenset selvstendighetsfiksjon) gjelder imidlertid kun interne renter, altså renter som fingeres betalt mellom hovedkontor og fast driftssted, og ikke eksterne renter på fordringer der debitor er et annet konsernselskap eller utenfor interessefellesskap. Der det foreligger eksternt gjeld, skal de eksterne rentene fordeles mellom hovedkontor og filial i henhold til den grunnleggende funksjons- og faktumanalysen (OECD Komm. 2008 art. 7 (3) pkt. 17). Ved denne fordelingen er det avgjørende å allokere en fri kapital mellom hovedkontor og fast driftssted. Dermed vil ikke-rentebærende egenkapital stå i forhold til de funksjoner, eiendeler og risiko som er allokert til driftsstedet og hovedkontoret (OECD Komm. 2008 art. 7 (3) pkt. 17, som henviser videre til AOA 2008 Part I D-2). Når egenkapitalen er fordelt, følger fradragsrett for eksterne renter fordelingen av fri kapital. Det er derfor viktig å holde spørsmålet om interne og eksterne renter adskilt. Kun ved interne renter vil skatteavtale bygget på OECDs Modellavtale før 2010 (begrenset selvstendighetsfiksjon) gi en annen løsning enn full selvstendighetsfiksjon basert på ny art. 7 (2010).

T-9-3 Vilkårene for endring av skattegrunnlaget ved interessefellesskap

T-9-3.1 Interessefellesskap

Interessefellesskap vil foreligge når partene i et rettsforhold har felles interesse. Interessefellesskapet kan være direkte, f.eks. mellom mor- og datterselskap, eller det kan være indirekte, f.eks. mellom datterselskaper som styres av et felles morselskap. Interessefellesskapet kan også være basert på et økonomisk fellesskap, uten at partene er underlagt felles eierskap eller kontroll. f.eks. mellom forhandler og produsent. Det økonomiske forholdet mellom partene kan være mer eller mindre skjult, f.eks. ved underliggende avtaler. Et økonomisk fellesskap kan også bestå mellom familiemedlemmer mv. I et familieforetak vil det rettslige forhold ikke uten videre tre klart frem.

Disposisjonene mellom partene kan være høyst forskjellige. Typiske disposisjoner er transaksjoner mellom mor- og datterselskap og transaksjoner mellom personlig hovedaksjonær og selskap. Et interessefellesskap som utelukkende består i hvordan en inntektspost skal klassifiseres, anses ikke som et interessefellesskap etter bestemmelsen, se Utv. 2008/1537 (Rt. 2008 s. 1307) (Skogli/Alvdal Bygg) (Sktl. § 13-1 kunne ikke benyttes som grunnlag for å omklassifisere et salgsvederlag til arbeidsinntekt).

Når selskap/foretak har transaksjoner som omfattes av reglene om oppgaveplikt og dokumentasjonspunkt, jf. skftvl. § 8-11, vil det alltid foreligge interessefellesskap etter sktl. § 13-1. Om dokumentasjonspikten og oppgaveplikten, se Skatteforvaltningshåndbokens omtale av § 8-11.

Transaksjoner mellom parter i interessefellesskap kalles kontrollerte transaksjoner. Transaksjonene kan for eksempel gjelde kjøp/salg av varer eller tjenester, overføring av eiendeler, finansiering/lån, driftskreditter mv. Omstruktureringer og overføring av virksomhet omfattes også.

T-9-3.2 Redusert skattegrunnlag

T-9-3.2.1 Generelt

Ved inntektsfastsettingen er det som hovedregel forholdene på transaksjonstidspunktet som er avgjørende ved den skattemessige vurderingen.

Ved vurderingen av om partene har forskjøvet skattegrunnlaget, må en sammenligne med hva skattegrunnlaget hos hver av partene ville blitt hvis partene hadde vært uavhengige (arm-lengdeprinsippet). Det er tilstrekkelig at formue/inntekt blir redusert hos en av partene, uansett om formue/inntekt ved en forskyvning ville økt tilsvarende hos den andre part, slik at den samlede formue/inntekt blir lik, se LRD 5. november 1993 (Gulating) i Utv. 1994/1160. Se også FIN 18. juni 1996 i Utv. 1996/1147.

For å kunne konstatere at vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt, vil det være tilstrekkelig å dokumentere at den anvendte prisen avviker fra en markedspris. Det kreves ikke et kvalifisert avvik. Reduksjon av skattegrunnlaget i forhold til utlandet og i forhold til særskattegrunnlaget etter petroleumsskatteloven kan skje på ulike måter. Om beskrivelse av ulike typetilfeller og rettspraksis, se [pkt. 5](#).

Ved vurderingen av om det foreligger en inntektsreduksjon skal hver transaksjon som utgangspunkt vurderes for seg. Dersom det foreligger nær tilknytning mellom transaksjonene, eller dersom det foreligger tilstrekkelig grad av kontinuitet mellom dem, kan det være riktig å se flere transaksjoner under ett. Om et tilfelle hvor dette var tema, se LRD 22. januar 2018 (LB-2016-160306) i Utv. 2018/210.

T-9-3.2.2 Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet er implementert i norsk rett i skatteloven § 13-1 og samsvarer med OECDs mønsteravtale art. 9. Skatteloven § 13-1 fjerde ledd bestemmer at det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsetting av formue eller inntekt etter tredje ledd, skal tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Av retningslinjene fremgår bl.a. metodene som kan anvendes i forbindelse med evaluering av prisingen. Nærmere om OECDs retningslinjer, se [pkt. 4](#).

Armlengdeprinsippet er tatt inn i alle skatteavtalene Norge har inngått med andre land etter 1963. Av mønsteravtalen artikkel 9 fremgår at såfremt vilkår for handel mellom to nærstående parter er forskjellig fra vilkårene som ville vært avtalt mellom uavhengige parter, skal fortjeneste som kan henføres til de avvikende vilkår inkluderes i fortjenesten til det foretaket som ville oppbeåret fortjenesten uten disse avvikende vilkår.

Tilordning av inntekter og kostnader til faste driftssteder reguleres av OECDs mønsteravtale art. 7, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», [pkt. 5.2](#).

T-9-3.2.3 Fastlegging av den faktiske transaksjonen («Delineation»)

Av de oppdaterte OECD-retningslinjene (OECD-retningslinjene 2017) fremgår det at den kontrollerte transaksjonen skal analyseres og fastlegges med utgangspunkt i den økonomiske realiteten. Dette omtales gjerne som «delineation».

Kjernen i prinsippet om «delineation» er å definere innholdet i den kontrollerte transaksjonen som skal vurderes. Formålet er å fastlegge hva som er transaksjonens faktiske substans («factual substance»). Ifølge OECD-retningslinjene 2017 skal det tas utgangspunkt i kontraktens privatrettslige vilkår, slik de kommer til uttrykk skriftlig, muntlig eller basert på praksis, ved bestemmelsen av de kommersielle og finansielle relasjonene. Kontrakten kan analyseres ved hjelp av en FAR-analyse, dvs. en analyse av transaksjonens funksjoner, eiendeler og risiko. I de tilfeller der avtalens privatrettslige vilkår ikke spiller de faktisk utførte funksjoner, eiendeler eller risiko, skal det redefinerte avtaleforholdet legges til grunn i sammenlignbarhetsanalysen, jf. OECD-retningslinjene avsnitt 1.46 siste punktum. Dette innebærer at det er avtaleforholdet, slik det kan utledes av en FAR-analyse, som er styrende for prisingen av de

kommersielle og finansielle relasjonene. Denne «delineation»-metodikken inngår som ledd i alle sammenlignbarhetsanalyser og kommer forut for anvendelse av internprisingsmetodene i OECD-retningslinjene 2017 kapittel II, se [pkt. 4](#). Prising av transaksjonen er ikke begrenset til eksepjonelle tilfeller (slik det var i det tidligere økonomiske substansunntaket i OECD-retningslinjene 2010 pkt. 1.64), men avviket mellom de privatrettslige avtaleforhold og den faktiske transaksjonen må likevel ha noe omfang («material differences») for at de privatrettslige avtaleforhold kan tilsidesettes for prisingsformål, se [pkt. 1.46](#) siste punktum. Om «delineation», se også OECD-retningslinjene 2017 avsnitt 1.33–1.50 og BEPS Action 8-10. De nevnte veiledningene bygger på, og utfyller, prinsippet om prising basert på «actual conduct» i OECD-retningslinjene 2010 avsnitt 1.53. Samtidig ble det økonomiske substansunntaket i OECD-retningslinjene 2010 1.64 fjernet.

T-9-3.2.4 Strukturell justering

I visse tilfeller kan det være nødvendig å justere selve transaksjonen som skal prises (strukturell justering), jf. OECD-retningslinjene [pkt. 1.122](#). Slik justering kan etter forholdene være aktuell der transaksjonen og dens virkninger, sett under ett, avviker fra hvordan uavhengige parter som opptrer på en forretningsmessig rasjonell og kommersiell måte ville strukturert samme transaksjon under sammenlignbare omstendigheter. Dette gjelder bare dersom den valgte struktur hindrer skattemyndighetenes mulighet til å fastslå hva som må anses som en armlengde pris på transaksjonen. Ved denne vurderingen skal partenes forutsetninger og partenes realistiske handlingsalternativer på tidspunktet for transaksjonen tas i betraktning. Som et eksempel hvor skattemyndighetene hadde foretatt strukturell justering men hvor det ikke var grunnlag for dette, se [Utv. 2007/1063 \(Rt. 2007/1025\) \(Statoil Angola\)](#) (referert i [pkt. 5.7](#)).

T-9-3.3 Årsakssammenheng

T-9-3.3.1 Generelt

Den ene part må ha fått redusert formue og/eller inntekt pga. interessefellesskapet. Det er derfor et vilkår at det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntekts- eller formuesreduksjonen hos en av partene i forholdet. Hvis begge parter er bosatt/hjemmehørende i Norge, gjelder de vanlige bevisreglene også når det gjelder kravet til årsakssammenheng. Hvis det foreligger et interessefellesskap og formuen eller inntekten er redusert, er kravet til årsakssammenheng oppfylt hvis det er sannsynlig at formues- eller inntektsreduksjonen er en følge av interessefellesskapet. Det samme gjelder hvis den ene parten er bosatt i en stat innenfor EØS, og Norge kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, jf. [sktl. § 13-1](#) annet ledd.

Om et tilfelle hvor det ikke forelå årsakssammenheng, se [HRD i Utv. 2010/1083 \(Rt. 2010/790\) \(Telecomputing AS\)](#) (Spørsmål om krav på fradrag for tap på kapitaloverføringer til et amerikansk datterselskap som oversteg datterselskapets lånekapasitet. Høyesterett kom til at overføringene i sin helhet måtte anses som lån, da det forelå en alminnelig tilbakebetalingsplikt. Høyesterett viste imidlertid til at valget av finansieringsform hadde en selvstendig forretningsmessig begrunnelse og la til grunn at det ikke var årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen. Retten fant derfor at det ikke var grunnlag for omklassifisering fra lån til egenkapitaltilskudd etter [sktl. § 13-1](#).)

T-9-3.3.2 Omvendt bevisbyrde for visse utenlandske parter

Skattemessig tilsidesettelse på grunnlag av interessefellesskap er særlig aktuelt for utenlandske interessenter som vern mot reduksjon av det norske skattegrunnlag. Det gjelder da en særlig bevisbyrderregel, jf. [sktl. § 13-1](#) annet ledd. Den utenlandske part kan være en person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet som eier selskap i Norge. Men den utenlandske part kan også være selskap hjemmehørende i utlandet som eies av person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge.

Hvis den utenlandske part er bosatt/hjemmehørende i land utenfor EØS, er det for skattemyndighetene tilstrekkelig etter [sktl. § 13-1](#) annet ledd å påvise at det er grunn til å anta at inntekt eller formue i Norge er redusert i forbindelse med transaksjoner og mellomværender overfor utenlandske personer eller selskaper mv. Det kreves sannsynlighetsovervekt for at inntekten er redusert, men kravene til det grunnlaget vurderingen skjer ut fra, er ikke så store som

hvor den utenlandske parten er hjemmehørende innenfor EØS. Når det er sannsynliggjort at inntekten er redusert, blir det deretter opp til skattyter å godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller at interessefellesskapet ikke har ført til reduksjon i inntekt eller formue, se Ot.prp. nr. 26 (1980–1981) s. 57 og HRD i Utv. 1999/1349 (Rt. 1999/1087) (Baker Hughes). (Høyesterett fant at skattyters inntekt var redusert på grunn av interessefellesskap ved innleie av utstyr fra selskap i samme konsern.) Denne bevisbyrderegelen gjelder også hvis den annen part er bosatt/hjemmehørende i en stat innenfor EØS, hvis Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, jf. sktl. § 13-1 annet ledd. Det er i denne sammenheng avgjørende om den aktuelle overenskomsten hjemler adgang for Norge til å kreve opplysninger om det forhold som er bevisetema, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) pkt. 4.2.4.

Om hvilke stater EØS-området omfatter, se emnet «Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett», pkt. 2.

Er det tatt forbehold som innebærer at opplysninger ikke kan gis om bestemte forhold, for eksempel på grunn av interne bestemmelser om taushetsplikt i det annet land, gjelder de særlige bevisreglene.

T-9-4 OECDs retningslinjer for internprising

T-9-4.1 Generelt

Av sktl. § 13-1 fjerde ledd fremgår at OECD-retningslinjene skal hensyntas ved anvendelsen av sktl. § 13-1.

OECD-retningslinjene beskriver metoder som anvendes til å vurdere om prisfastsettingen er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, se OECD-retningslinjene kapittel II. Alle metodene som beskrives, bygger hovedsakelig på en sammenligning med priser og vilkår i transaksjoner inngått mellom uavhengige foretak og den felles standard for sammenlignbarhet som fremgår av OECD-retningslinjene.

Revidert utgave av retningslinjenes kap. I – III ble vedtatt av OECD 22. juli 2010. Det reviderte kap. III beskriver framgangsmåten for gjennomføring av sammenlignbarhetsanalyser.

I tillegg ble det samtidig vedtatt et nytt kap. IX om internprisingsforhold i forbindelse med forretningsmessige omstruktureringer.

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

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

Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og i utlandet, og transaksjoner mellom det norske og det utenlandske foretaket er omfattet av armlengdeprinsippet i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det tas hensyn til OECDs retningslinjer, jf. sktl. § 13-1 fjerde ledd. Dette gjelder med unntak av kapittel IV om administrativ tilnærming til avverging og løsning av internprisingsvister og kapittel V om dokumentasjon. Også ved grenseoverskridende transaksjoner i interessefellesskap som ikke omfattes av skatteavtale og transaksjoner mellom norske foretak med interessefellesskap bør skattemyndighetene så langt det passer, ta hensyn til OECDs retningslinjer, jf. sktl. § 13-1 fjerde ledd siste punktum.

I HRD i Utv. 2001/1446 (Rt. 2001/1265) (Norsk Agip AS) ble det lagt til grunn at sktl. § 13-1, sammenholdt med lovforarbeider og rettspraksis, i prinsippet er uttrykk for det samme som følger av OECDs retningslinjer for internprising, og at retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i sktl. § 13-1.

Det er utarbeidet norske retningslinjer for dokumentasjon av kontrollerte transaksjoner og mellomværender, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. § 8-11. Skattedirektoratets internrettslige retningslinjer går foran OECDs retningslinjer.

OECDs retningslinjer beskriver hvordan prisingen mellom interesseforbundne parter kan tilfredsstillende armlengdeprinsippet. Retningslinjene redegjør dessuten for de faktorer som i ulike situasjoner kan påvirke transaksjonene, og prisen som partene har avtalt (sammenlignbarhetskriteriene).

Retningslinjene har karakter av veiledning til armlengdeprinsippet og har ikke karakter av bindende regler. Hovedformålet med henvisningen til retningslinjene er å bidra til at de blir anvendt i det løpende arbeidet med å fastsette og dokumentere interne overføringspriser og vilkår, og vurdere om disse tilfredsstiller armlengdeprinsippet, jf. sktl. § 13-1.

Retningslinjene må anvendes med rimelig grad av skjønn og fleksibilitet, under hensyn til de faktiske forhold og omstendighetene som omgir partene og transaksjonen, se Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) pkt. 4.1.4 side 15.

Et sammendrag av OECD-retningslinjene (1995) fremgår av Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) kapittel 5.

T-9-4.2 Tradisjonelle transaksjonsmetoder

T-9-4.2.1 Generelt

Anvendelse av de tradisjonelle transaksjonsmetoder krever sammenligning med en intern eller eksternt sammenlignbar ukontrollert transaksjon for å finne en armlengde pris, herunder en armlengde bruttomargin eller et kost-pluss-påslag, jf. OECDs kap. II Del I, samt pkt. 3.24.

T-9-4.2.2 Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden

En sammenlignbar ukontrollert pris-metode (SUP-metoden) sammenligner prisen på overførte varer, eiendeler eller tjenester i en kontrollert transaksjon med prisen på overførte varer, eiendeler og tjenester i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare omstendigheter. Se OECDs retningslinjer pkt. 2.14 flg.

Om skattemyndighetenes bruk av opplysninger fra tredjepersoner som sammenligningsgrunnlag, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. kapittel 3 og § 5-4.

Se LRD 19. mars 2019 (LB-2017-202539) i Utv. 2019/363 og LRD 29. august 2022 (LB-2021-126759) i Utv. 2022/1092 for eksempel på anvendelse av SUP-metoden.

T-9-4.2.3 Videresalgsprismetoden

Videresalgsprismetoden tar utgangspunkt i den prisen som et produkt kjøpt fra et nærstående foretak videreselges for til et uavhengig foretak. Denne prisen (videresalgprisen) reduseres så med en passende bruttomargin («videresalgprismarginen»). Bruttomarginen skal dekke en videreforsellers salgs- og øvrige driftskostnader og gi et passende overskudd i lys av hvilke funksjoner vedkommende har hatt, risiko og hvilke aktiva som er benyttet. Det som gjenstår etter at bruttomarginen er fratrukket kan, etter justering for andre kostnader forbundet med kjøp av produktet (f.eks. tollavgifter), betraktes som en armlengdepris for den opprinnelige overdragelsen mellom de nærstående foretak. Se OECDs retningslinjer pkt. 2.27 flg.

T-9-4.2.4 Kost-pluss-metoden

Kost-pluss-metoden tar utgangspunkt i kostnadene en leverandør av eiendeler (eller tjenester) pådrar seg i en kontrollert transaksjon for eiendeler overdratt eller tjenester ytet til en nærstående kjøper. Et kost-pluss-påslag blir så tillagt denne kostnaden, for å komme frem til et overskudd i lys av de funksjoner som er utøvet og markedsforholdene. Beløpet som fremkommer etter at kost-pluss-påslaget er tillagt ovennevnte kostnad kan betraktes som en armlengdepris for den opprinnelige kontrollerte transaksjonen. Se OECDs retningslinjer pkt. 2.45 flg.

T-9-4.3 Transaksjonsoverskuddsmetoder

T-9-4.3.1 Generelt

De transaksjonsoverskuddsmetoder som omtales i OECDs retningslinjer er overskuddsdelingsmetoden og transaksjonsbasert nettomargin-metoden, se OECDs retningslinjer pkt. 2.62 flg.

T-9-4.3.2 *Transaksjonsbasert nettomargin-metode*

Transaksjonsbasert nettomargin-metoden tar utgangspunkt i en netto overskuddsmargin i forhold til et egnet grunnlag (f.eks. omsetning, kostnader, aktiva). Metoden innebærer en sammenligning av nettofortjenesten i en kontrollert transaksjon med nettofortjenesten i en ukontrollert transaksjon, jf. OECDs retningslinjer pkt. 2.58. Det samme gjelder for transaksjoner som kan ses under ett (aggregeres) i henhold til prinsippene i OECDs retningslinjer pkt. 3.9 – 3.12.

LRD 18. desember 2012 i Utv. 2012/1191 (VingCard Elsafe AS) omfattet en sak hvor det forelå en distribusjonsavtale basert på transaksjonsbasert nettomargin-metode. Avtalen inneholdt en klausul med prisjustering ved slutten av året slik at selskapet falt innenfor et armlengdeintervall. I dommen ble TNMM-metoden akseptert for det året det ikke forelå ekstraordinære omstendigheter ved driften.

T-9-4.3.3 *Transaksjonsbasert overskuddsdelingsmetode*

Overskuddsdelingsmetoden innebærer at en fortjeneste eller et tap som oppstår med bakgrunn i en kontrollert transaksjon fordeles mellom de involverte foretakene basert på verdien av de funksjoner, risiko og eiendeler hver bidrar med. Metoden anvendes slik at først fastsettes den totale fortjeneste eller tap som har oppstått som følge av samarbeidet mellom to eller flere nærstående parter. Deretter fordeles den sammenlagte transaksjonsgevinst eller -tap på en måte som gjør at hver enkelt oppnår et armlengdes resultat. Metoden forutsetter således at det gis tilstrekkelig informasjon til å vurdere alle parters bidrag av funksjoner, risiko og eiendeler. Se OECDs retningslinjer pkt. 2.114.

Fortjenestefordelingen kan baseres på en bidrags- eller residualtilnærming, se OECDs retningslinjer pkt. 2.125 og pkt. 2.127.

Fordeling av fortjenesten skal i utgangspunktet basere seg på eksisterende markedsdata dvs. hvordan uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter ville ha splittet fortjenesten i en sammenlignbar transaksjon. Eksisterer det ikke slike data, kan en fordeling skje basert på funksjoner, risiko og eiendeler mellom partene, jf. OECDs retningslinjer pkt. 2.117.

T-9-4.4 *Forholdet mellom metodene – valg av metode***T-9-4.4.1** *Generelt*

Tradisjonelle transaksjonsmetoder baseres på en mer direkte tilnærming for å fastslå om betingelser i forretningsmessige og finansielle relasjoner mellom nærstående foretak er i henhold til armlengdeprinsippet. Etter retningslinjene fra 1995 har tradisjonelle transaksjonsmetoder vært å foretrekke fremfor andre metoder.

I de reviderte retningslinjene kap. II likestilles de ulike metodene, slik at det er den «beste metoden» som skal anvendes i den enkelte sak («the most appropriate method to the circumstances of the case»), se OECDs retningslinjer pkt. 2.2

Ved valg av metode bør det tas hensyn til

- de respektive styrker og svakheter ved den enkelte metode
- hvilken metode som passer best i forhold til den kontrollerte transaksjonens karakter bestemt gjennom funksjonsanalysen
- tilgjengeligheten av pålitelig informasjon
- graden av sammenlignbarhet mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner, herunder muligheten for å foreta pålitelige justeringer for å eliminere forskjeller mellom dem

Retningslinjene utelukker ikke at et foretak benytter andre metoder enn de retningslinjene godkjenner, forutsatt at prisingen ellers er i samsvar med armlengdeprinsippet, jf. OECDs retningslinjer pkt. 2.9.

T-9-4.4.2 *Valg av internprisingsmetode*

Utgangspunktet er at skattyters strukturering av den interne transaksjonen og valg av internprisingsmetode bør aksepteres såfremt den benyttede metoden er i samsvar med en av metodene som er beskrevet i OECDs retningslinjer kap. II.

T-9-4.5 Intervallberegning og punkttestimat ved prisfastsettelsen

Ved fastsettelse av armlengdes pris etter sktl. § 13-1 jf. OECDs retningslinjer, fastlegges det vanligvis et armlengdeintervall. I praksis benyttes da andre og tredje kvartil av de observerte prisene m.m., se OECDs retningslinjer pkt. 3.57. Tall fra andre og tredje kvartil vil som utgangspunkt gi det mest adekvate sammenligningsgrunnlag ved anvendelse av sktl. § 13-1. Som utgangspunkt skal dette sammenligningsgrunnlaget benyttes av norske skattemyndigheter.

Sammenligningsanalysen som benyttes må være basert på et tilstrekkelig antall sammenlignbare selskaper. Det betyr at en sammenlignbarhetsanalyse som er basert på få selskaper kan gi et intervall som er videre enn andre og tredje kvartil, og som dermed også inkluderer minimums- og maksimumsverdier. Det følger av OECDs retningslinjer pkt. 3.56 at observasjoner med liten grad av sammenlignbarhet (lesser degree of comparability) gjennomgående bør trekkes ut av sammenligningsanalysen. Dersom minimums- og maksimumsverdier unntaksvis benyttes, skjerpes kravet til sammenlignbarhet i analysen, jf. vilkåret om «high degree of comparability». I praksis blir det gjerne estimert et standardavvik som hensyntas ved en statistisk metode.

Neste punkt i fastsettelse av armlengdes pris består i å bestemme riktig punkt i armlengdeintervallet – et punkttestimat. Hovedregelen i sktl. § 13-1, jf. OECDs retningslinjer pkt. A.7.2, er at det mest hensiktsmessige (appropriate) punktet utgjør armlengdeprisen. Norsk praksis har lagt til grunn at medianen gjennomgående vil utgjøre det relevante punktet. Særlig der det er tale om å fastsette pris basert på en driftsmargin etter nettometode, eksempelvis TNMM, vil medianen som hovedregel måtte legges til grunn, se OECDs retningslinjer pkt. 3.62. Medianen kan imidlertid fravikes dersom skattepliktiges inntektspotensial avviker fra sammenlignbare selskaper i analysen. Et slikt avvik kan gjøre det nødvendig å fastsette påslagsmarginen høyere eller lavere enn medianen.

Sammenligningsanalysen i sktl. § 13-1 vil som hovedregel styrkes ved å benytte flere påfølgende inntektsår i analysen. OECDs retningslinjer vektlegger at slike flerårige data gir en bedre forståelse av virksomheten til sammenlignbare selskaper. På dette punkt kan det også benyttes multipler som korrigerer for ekstraordinære poster, for eksempel PE-ratio. Det må uansett foretas en konkret vurdering av om gjennomsnittet av alle år kan benyttes.

T-9-5 Skattemessige virkninger

T-9-5.1 Generelt

Når vilkårene om interessefelleskap, redusert skattegrunnlag og årsakssammenheng er oppfylt, foreligger det skjønnsadgang. Skattemyndighetene foretar de beløpsmessige endringene i formue/inntekt hos den som har fått redusert formue/inntekt, slik at skattegrunnlaget vil tilsvare det skattyteren ville ha blitt skattlagt for i et uavhengig forhold, jf. sktl. § 13-1 tredje ledd.

Dreier det seg om norske skattesubjekter, må det foretas tilsvarende endringer hos den annen part. Har f.eks. en aksjonær overført en eiendel til selskapet til underpris og det blir foretatt en skjønsmessig forhøyelse av aksjonærens utgangsverdi, skal den økte verdien også legges til grunn som selskapets inngangsverdi.

Det er ingen betingelse at det foretas tilsvarende endringer av de utenlandske skattemyndighetene ved beskatning i utlandet, se for øvrig de særskilte bestemmelser i skatteavtalene. Den skattemessige bedømmelse får ikke i seg selv noen virkning for det privatrettslige forhold mellom partene og den øvrige skattemessige behandling. Har f.eks. en aksjonær foretatt en vederlagsfri overføring til selskapet og aksjonæren blir beskattet som om overføringen hadde skjedd til markedspris, anses aksjonæren å ha foretatt et uformelt aksjonærtinskudd til selskapet. Inntektsforhøyelsen medfører ikke at aksjonæren har rett til få utbetalt et beløp tilsvarende markedsprisen fra selskapet uten beskatning. I retts- og forvaltningspraksis er det lagt til grunn at et utbytte er skattepliktig selv om det tidligere er foretatt uformelle innskudd med beskattede midler. Se f.eks. HRD i Utv. II s. 808 (Rt. 1938 s. 825), uttalelse fra Finansdepartementet i Utv. 1995 s. 468 og BFU 12/2013 og uttalelse fra SKD 22. februar 2016 i Utv. 2016/836. Er det derimot foretatt et tingsinnskudd mot vederlag i aksjer og det blir foretatt en skjønsmessig inntektsforhøyelse, vil aksjonæren ha rett til å anvende det forhøyede vederlaget som inngangsverdi på aksjene.

Ved skjønnsfastsettingen skal det legges vekt på OECDs retningslinjer for internprising, jf. sktl. § 13-1 fjerde ledd, se **pkt. 4** hvor de ulike internprisingsmetodene er beskrevet samt noe om fastleggelsen av sammenlignbare priser.

Det må redegjøres for hvilke momenter som det legges vekt på ved skjønnsutøvelsen, herunder hvilken internprisingsmetode det er tatt utgangspunkt i og hvilke tilpasninger som er gjort. Det er ikke nødvendig å spesifisere hvordan de skjønsmessige beløp er fremkommet, men det må fremgå hva skattemyndighetene har tatt hensyn til ved skjønnsfastsettingen.

Om et tilfelle hvor skjønnsfastsettingen ble satt til side fordi skjønnsfastsettingen ikke var i samsvar med OECDs retningslinjer, se HR-2020-1130 A (AS Norske Shell) (referert i **pkt. 5.10.**)

I **pkt. 5.2** flg. beskrives noen typetilfeller i tilknytning til spørsmål om skjønnsadgang med henvisninger til rettspraksis.

T-9-5.2 For lavt vederlag ved salg av varer og tjenester fra Norge

Inntektsreduksjon som følge av for lavt vederlag ved salg fra Norge til konsernselskap i utlandet kan være tilfelle dersom et foretak hjemmehørende i Norge ikke benytter markedspris ved salg av varer og tjenester til utenlandske konsernselskap. Dersom foretaket krever lavere pris for samme type varer/tjenester ved salg til konsernselskap enn ved salg til uavhengige foretak, og det ikke er andre forskjeller enn konserntilknytningen, vil en normalt kunne legge til grunn at den konserninterne prisen avviker fra markedsprisen. Inntektsreduksjon kan også foreligge hvor avtalevilkårene på andre måter er utformet eller tolkes slik at det norske selskapet kommer mer ugunstig ut av avtalen enn det som ville vært tilfelle mellom uavhengige parter. Som eksempel, se:

- LRD 27. mars 2020 (Borgarting) i Utv. 2020/587 (Total Norge) (Total Norge hadde inngått avtale om levering av LPG-laster til et konsernselskap. Som følge av manglende levering av LPG-lastene ble det utbetalt erstatning til konsernselskapet. Avtalen mellom partene måtte tolkes slik at den ikke ga rett til erstatning i de aktuelle tilfellene, og erstatningsutbetalingene ville ikke vært avtalt mellom uavhengige parter. Total Norge ble dermed nektet skattemessig fradrag for en stor del av erstatningsutbetalingen.)
- LRD (LG-2021-8008) i Utv. 2022/697 (Engie) (Spørsmålet i saken var om et norsk selskap hadde solgt gass til armlengdes pris til fransk selskap i samme konsern. Lagmannsretten kom til at den avtalte internprisen ikke var markedsmessig og at det innebar en inntektsreduksjon for det norske selskapet.)

T-9-5.3 For høy betaling for varer, tjenester mv. fra utlandet

For høy betaling for varer, tjenester mv. fra utlandet kan foregå på ulike måter. Prisen for tjenester mv. kan for eksempel være beregnet til en andel av tjenesteyters kostnader pluss et for-tjenestepåslag (kost pluss). Vederlag basert på en prosentandel av mottakers omsetning vil særlig være aktuelt ved betaling av lisensavgifter/royalty for å benytte et konsernselskaps immaterielle rettigheter.

For å vurdere om betalingen avviker fra markedspris må det først konstateres i hvilket omfang tjenestene er mottatt, og om det også omfatter tjenester som det ikke er fradragsrett for, som for eksempel aksjeeierkostnader. Skattyter må også kunne dokumentere i tilstrekkelig grad i hvilken grad tjenestene er mottatt, se LRD (Borgarting) 11. januar 2010 i Utv. 2010/207 (Enterprise Oil Norge AS).

Det er et avvik fra markedspris hvis prisen for de mottatte tjenestene er høyere enn det foretaket kunne kjøpt tilsvarende tjenester hos en uavhengig part. I rettspraksis er det lagt til grunn at det skal tas hensyn til stordriftsfordeler slik at den konserninterne prisen kan være lavere enn markedspris, se LRD 18. februar 2003 i Utv. 2003/531 (Fina Exploration Norway S.A.).

Se også:

- HRD i Utv. 2001/1446 (Rt. 2001/1265) (Norsk Agip AS) (Fradrag for forsikringspremie til utenlandsk konserninternt selskap. Høyesterett kom til at premieratene var klart høyere enn for de øvrige selskapene som deltok på Ekofisk. Ved vurderingen ble det lagt vekt på OECDs retningslinjer.)

- LRD 3. september 2002 (Eidsivating) i Utv. 2002/1393 (3M) (Selskapet hadde krav på fullt fradrag for «licence fees» betalt til morselskap i USA, fastsatt i prosent av omsetningen. Det var godtgjort at datterselskapet hadde mottatt omfattende tjenester fra morselskapet. En uavhengig part ville sannsynligvis vært villig til å betale en tilsvarende avgift for å komme i den forretningsmessige posisjonen 3M hadde hatt, og det var ikke grunn til å tro at selskaps inntekt var redusert som følge av interessefelleskap. At vilkårene etter sktl. § 13-1 (tidl. sktl. § 54 første ledd) ikke var vurdert var en rettsanvendelsesfeil.)
- LRD 18. februar 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/531 (Fina Exploration Norway S.A.) (Forsikringspremie betalt til konserninternt forsikringsselskap (captive) ansett å ligge høyere enn det prisen mellom uavhengige parter skulle tilsi. Kostplussmetoden ble anvendt med fokus på captivets kostnader til reforsikring mv., samt et fortjenesteelement. Dette tilsa at forsikringspremiene var overpriset. Med støtte i HRD i Agip-saken kom retten til at stor-driftsfordeler ved konsernintern samordning skulle fordeles, og at armlengdevurderingen ikke skulle baseres på den prisen man måtte betalt i markedet på «stand-alone» basis.)
- LRD 2. juni 2004 (Borgarting) i Utv. 2004/693 (Mercuri International Norge AS) (Royalty utbetalt fra norsk selskap til utenlandsk selskap ble nektet fradragsført, idet selskapet ikke hadde mottatt tjenester som forsvarte royaltyberegningen.)
- LRD 26. november 2007 (Borgarting) i Utv. 2008/19 (Norsk Hydro produksjon AS) (Spørsmål om forsikringspremie til konserninternt forsikringsselskap (captive) var fastsatt på armlengdebasis. Vilkaene for skjønsmessig fastsetting basert på kost pluss-metoden var oppfylt.)
- LRD 11. januar 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/207 (Enterprise Oil Norge AS) (Retten mente at utligning av kostnader på datterselskap – uansett metode eller prinsipp for kostnadsfordeling – måtte kontrolleres mot armlengdeprinsippet. Krav til dokumentasjon for mottatt tjeneste måtte bero på en konkret vurdering av den foreliggende situasjon. Retten la vekt på at skattyter hadde et komplisert system for kostnadsfordeling som ikke lett kunne kontrolleres av myndighetene. Ifølge retten kunne OECDs retningslinjer vanskelig forstås slik at estimater, anslag eller eksempler på tjenester til nytte for datterselskap uten videre vil være tilstrekkelig for å imøtekomme fremsatte dokumentasjonskrav. Retten mente videre at generelle redegjørelser for tjenesteyters aktivitet og fordelingsnøkkel ikke var tilstrekkelig dokumentasjon for å sannsynliggjøre at en tjeneste var mottatt. Retten anså ikke 3M-dommen som bindende rettspraksis som avgjorde spørsmålet, slik skattyter hadde anført.)
- LRD 25. oktober 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/1541 (Scientific Drilling) (Fast driftssted – fradrag for FOU og indirekte kostnader. Retten anså at selskapet i tilstrekkelig grad hadde sannsynliggjort størrelsen på fradragene.)
- LRD 26. mai 2017 (Gulating) i Utv. 2017/1471 (Hess) (Norsk oljeselskap, som er del av et internasjonalt konsern, refinansierte et konserninternt lån i amerikanske dollar i juni 2009 i et konserninternt lån i norske kroner med samme låneramme og syv års løpetid, to år før låneforfall. Det nye lånet hadde vesentlig høyere rentemargin. Skattemyndighetene reduserte rentefradraget i medhold av skatteloven § 13-1 for perioden frem til låneforfall)
- LRD 27. august 2019 (Borgarting) i Utv. 2019/698 (Saipem) (Norsk olje- og gass-selskap kjøpte en borerigg fra sitt utenlandske søsterselskap. Skattemyndighetene mente at prisen på riggen ikke var fastsatt på armlengdes vilkår, og fastsatte derfor prisen på riggen ved skjønn. Lagmannsretten mente at vedtaket var gyldig, og siden skattemyndighetenes vurderinger var forsvarlige og godt begrunnet, måtte retten i dette tilfellet være tilbakeholden med å overprøve rettsanvendelsesskjønnet.)
- LRD (LG-2021-38180) i Utv. 2022/724 (Conocophillips Skandinavia AS) (Norsk datterselskap innen oljebransjen tok opp lån fra et annet konsernselskap der rentesatsen ble satt til NIBOR 6M + 1,25 %. Spørsmålet i saken var om renteelementet på 1,25 % var i tråd med armlengdeprinsippet. Oljeskattekontoret fattet vedtak der rentesatsen ble redusert til 0,75 % og fikk medhold av lagmannsretten.)
- URD 24. april 2008 (Oslo tingrett) i Utv. 2008/1090 (Intrum Justitia AS) (Fradrag for lisensavgift for bruk av dataprogrammer, fakturert fra et utenlandsk selskap i samme konsern. Selskapet ble ansett for å ha betalt mer i lisensavgift enn det et uavhengig selskap ville ha vært villig til å betale.)

- Skatteklagenemnda (stor avdeling) i NS 88/2020 (Norsk selskap ble i 2011 etterfakturert for kostnader til leie av utstyr fra utenlandsk søsterselskap i perioden 2008–2010. Etterfaktureringen innebar ingen inntektsreduksjon, idet uavhengige parter ville ha avtalt en justeringsklausul).
- Skatteklagenemnda (stor avdeling) i **SKNS1-2023-3** (Skattekontoret mente at det norske morselskapet hadde betalt for mye til det utenlandske datterselskapet i kommisjonsvederlag. Skatteklagenemnda opphevet vedtaket.)

T-9-5.4 For lavt vederlag ved overføring av eiendeler/virksomhet fra Norge

Overføring av immaterielle eiendeler til utenlandsk konsernselskap, for eksempel i forbindelse med omstrukturering av virksomheten i konsernet, innebærer realisasjon. Det vil være avvik fra markedspris dersom vederlaget er lavere enn markedsverdi eller det ikke er betalt vederlag. Se LRD 26. september 2007 (Eidsivating) (Utv. 2007/1440) (Cytec Norge Gp AS m.fl.). (Lagmannsrettens flertall kom til at betydelige immaterielle verdier var ført ut av et kommandittselskap, der saksøkerne var andelseiere, til andre selskaper innenfor konsernet, og at det manglende vederlaget skyldtes interessefellesskapet.)

Se også:

- LRD 15. januar 2007 (Agder) i Utv. 2007/348 (Lundhs Labrador AS m.fl.) (To aksjeselskaper som var aktører innen larvikittindustrien i 1996 overdro sine rettigheter til å utvinne stein til et selskap med deltakerfastsetting eiet med 50 % hver av de to selskapene. Det forelå interessefellesskap og inntektsreduksjon, slik at det var grunnlag for skjønnsmessig fastsetting av verdien på de overdratte rettighetene.)
- LRD 24. januar 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/603 (Vilkårene for skjønnsmessig fastsetting av gevinst ved salg av forsikringsselskap til annet selskap innen konsernet var oppfylt. Skjønnnet ble også opprettholdt. Skattingen ble opphevet, da selskapet kunne kreve at reglene om konserninterne overføringer ble anvendt.)
- LRD 12. juni 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/977 (Dynea AS) (Retten kom til at det ikke var sannsynliggjort at inntekten var redusert som følge av et konserninternt aksjesalg og opphevet skattingen. Sentralt i saken var om prisingen/verdsettingen av selskapets datterdatterselskap i USA var i tråd med armlengdeprinsippet. Verdsettingen var primært basert på neddiskontering av fremtidige kontantstrømmer. Dommen gir en utførlig drøfting av verdsettingen og særlig hvilket avkastningskrav som var riktig å anvende.)

T-9-5.5 Finansiering med rentebærende lån fra utenlandsk morselskap til norske datterselskaper med liten egenkapital (tynn kapitalisering)

Dersom et norsk datterselskap krever større fradrag for renter på lån fra utenlandsk morselskap enn det har økonomisk evne til å betjene, vil det innebære en inntektsreduksjon. Det høye rentefradraget kan skyldes at lånet er svært høyt i forhold til selskapets egenkapital (tynn kapitalisering). Se LRD 29. april 2004 (Borgarting) i Utv. 2004/685 (Scribona Norge AS). (Vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn etter reglene om tynn kapitalisering var oppfylt. Det framstod som overveiende sannsynlig at en uavhengig bank som vilkår for å yte lån, ville stilt krav til selskapets eier om økt eierkapital eller garanti-stillelse.). Se også LRD (LB-2020-5842) i Utv. 2021/665 (Petrolia).

Spørsmålet om det foreligger låneevne må som utgangspunkt vurderes ut fra lånesituasjonen ved opptaket av lånet, se f.eks. URD i Utv. 1997 s. 816 og vedtak i Skatteklagenemnda SKNS1-2021-46.

Er det fastsatt en rentesats som overstiger markedsrente for tilsvarende lån, vil det også kunne innebære en inntektsreduksjon, se f.eks. LG-2021-38180 (Conocophillips).

T-9-5.6 Rente på lån fra offentlige eiere under kraftregimet

Rente på ansvarlig lån fra ikke-skattepliktig långiver ble i ett tilfelle ikke ansett å overstige markedsrente og utgjorde ikke en inntektsreduksjon, se LRD 19. januar 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/210 (Lyse Energi AS). (Retten fant at det ikke var grunnlag for skjønnsmessig reduksjon av rentefoten på lån gitt av selskapets eierkommuner. Opptak av ansvarlig lån fra eierne ble ansett som et bevisst valg av strategi i samsvar med selskapets interesser, selv om det også hadde en skattemessig gunstig bivirkning for eierne.)

T-9-5.7 Lån/kreditt til utenlandsk datterselskap, rentefritt eller til lav rente

Det er lagt til grunn i rettspraksis at morselskap kan yte rentefritt lån til utenlandsk datterselskap når datterselskapet ikke har lånekapasitet til å betale renter, se HRD i Utv. 2007/1063 (Rt. 2007/1025) (Statoil Angola). (Morselskap kunne yte rentefritt lån til utenlandsk datterselskap når datterselskapet ikke hadde lånekapasitet til å betale renter. Det var ikke grunnlag for å tilsidesette konsernets fordeling av debitorselskapets lånekapasitet etter sktl. § 13-1.)

Spørsmålet om lånekapasitet må som utgangspunkt vurderes på tidspunktet for opptak av lånet. Hvis det ikke forelå lånekapasitet på det tidspunktet, men situasjonen endrer seg slik at datterselskapet får lånekapasitet, kan det gi grunnlag for å fastsette skjønnsmessig inntektstillegg, se f.eks. LB-1997-2018 (Utv. 1999/540) (Nycomed).

Se også FIN 27. september 1993 i Utv. 1993/1344.

T-9-5.8 Lån til selskap fra personlig aksjonær som faller inn under aksjonærmodellen

Om renteberegning ved ekstrabeskattning av renter på lån fra personlig aksjonær til selskap etter sktl. § 5-22, se emnet «**Renteinntekter**», pkt. 4.1.

T-9-5.9 Leie/leasing med særlig høy leie av utstyr fra utlandet

Særlig kostbare driftsmidler som for eksempel borerigger og skip eies ofte av ett selskap og leies ut til et annet konserninternt selskap. I mange tilfeller er det ikke mulig å fastslå markedsmessig leie fordi det ikke er tilsvarende transaksjoner i et fritt marked. For å avgjøre om leien har medført en inntektsreduksjon, sammenlignes leien med en beregnet leie basert på veiledningen i OECDs retningslinjer for internprising. Se for eksempel

- HRD i Utv. 1999/1349 (Rt. 1999/1087) (Baker Hughes) (Høyesterett fant at skattyters inntekt var redusert på grunn av interessefellesskap ved innleie av utstyr fra selskap i samme konsern. Feilprisingen utgjorde et avvik fra markedspris på ca. 40 %.)
- LRD 5. februar 1996 (Gulathing) i Utv. 1996/1038 (Trinc & Trag) (Trag ble antatt å ha fått sin inntekt redusert ved feilprising av leiet borefartøy. Lagmannsretten aksepterte bruk av en kostbasert tilnærming og skjønnsmessig fastsatt «bruttofortjeneste» til 30 %. Denne del av saken ble ikke behandlet av Høyesterett, se HRD i Utv. 1998/1 (Rt. 1997 s. 1646))
- LRD 4. juni 2007 (Borgarting) i Utv. 2007/1115 (Conoco Phillips Skandinavia AS mfl.) (En gruppe oljeselskaper solgte sin oljeforsyningsbase i Nordsjøen til et eiendomsselskap og inngikk samtidig avtale om å leie hele basen til en bestemt pris for nærmere angitte tidsperioder, og med rett til videre leie etter markedspris ved kontraktens utløp. Leieutgiftene ble fradragsført i sokkelinntekten. Det forelå grunnlag for skjønnsmessig inntektstillegg, idet avtalt leie var høyere enn markedsleien, og differansen mellom betalt leie og antatt markedsleie ble ført til fradrag i landinntekt i stedet for sokkelinntekt.)

T-9-5.10 Skjev fordeling av generalomkostninger mellom norske og utenlandske selskap i et konsern

I et konsern kan felleskostnader knyttet til aktiviteter utøvet av ett konsernselskap bli fordelt på de øvrige selskapene i konsernet. Det er en forutsetning for tilordning av en andel av slike kostnader at de gjelder tjenester mv. som er relevante for det mottakende selskapet, og som det har nytte av. Se for eksempel HRD i Utv. 1982/221 (Rt. 1982/654) (Simrad AS).

Se også LRD 11. januar 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/199 (ConocoPhillips). (Skjønnsmessig fastsetting av renter på innskudd i konsernets flervalutapoolordning. Selskapets renteinntekter kunne ikke reduseres på grunn av konserninterne utjevninger som følge av at andre konsernselskaper hadde gjeld i valutapoolen.)

HRD 28. mai 2020 (HR-2020-1130-A) gjaldt et norsk oljeselskap (AS Norske Shell) som var en del av et internasjonalt konsern og drev virksomhet knyttet til leting og utvinning av petroleum på norsk kontinentalsokkel. I Utv. 2019 s. 807 (Borgarting) ble det rettskraftig avgjort at det forelå en inntektsreduksjon, siden kostnader til forskning- og utvikling (FoU-kostnader) ikke var belastet andre selskaper i konsernet. Høyesterett kom til at skjønnsfastsettelsen var ugyldig da skjønnsfastsettingen var basert på at AS Norske Shell skulle viderebelaste de utenlandske selskapene en andel av FoU-kostnadene som allerede var belastet selskapets lisenspartnere i utvinningsprosjekter på norsk sokkel.

T-9-5.11 *Utvikling/forskning skjer i Norge og kostnadene fradragsføres her, mens resultatene tilflyter utlandet uten vederlag/kostnadsfordeling*

I noen tilfeller blir et norsk foretak belastet for kostnader til forskning og utvikling som resulterer i eiendeler. Inntekten vil være redusert hvis utviklingsforetaket overfører eiendelen eller retten til avkastning (royalty) til andre uten markedsmessig vederlag. Se LRD 26. september 2007 (Eidsivating) i Utv. 2007/1440 (Cytec Norge Gp AS m.fl.).

Som eksempler på rettsavgjørelser nevnes også

- HRD i Utv. 1982/221 (Rt. 1982/654) (Simrad AS) (Overskuddsoverføring mellom søster-/datterselskap i utjevningshensikt, av partene kalt «andel utviklingskostnader», ble ikke god tatt. Det er i dommen mer sekundært henvist til sktl. § 54 (nåværende sktl. § 13-1.)
- HRD i Utv. 2000/1519 (Rt. 2000/1473) (Brødrene Dahl AS) (Morselskap krevde fradrag for tap ved å overta ansvar for et datterselskaps gjeld, som morselskapet sammen med andre datterselskaper var solidarisk ansvarlig for på grunnlag av en konsernkontoavtale. Det var ikke grunnlag for å redusere morselskapets fradrag, fordi morselskapet ikke hadde krevd regress hos de øvrige selskapene i konsernet.)
- HRD i Utv. 2003/1317 (Rt. 2003/1324) (Statpipe) (Fordeling mellom sokkel og landbeskatning av oljeselskapers inntekter ved salg av våtgass. Selskapet hadde fått sine sokkelinntekter redusert som følge av interessefellesskap og det forelå skjønnsgrunnlag.)

T-9-5.12 *Særlig om lønn/arbeidsgodtgjørelse fra selskap*

Arbeider skattyter i et aksjeselskap eller selskap med deltakerfastsetting som han står i interessefellesskap med og ikke tar ut en lønn/arbeidsgodtgjørelse fra selskapet som står i forhold til arbeidsinnsatsen, vil det normalt ikke være grunnlag for å fastsette lønn/arbeidsgodtgjørelse ved skjønn. Se nærmere SKD 24. mars 2009 i Utv. 2009/1284.

Om tilfeller hvor godtgjørelsen utbetales til et mellomliggende selskap, se [pkt. 4.6](#).

T-9-5.13 *Forholdet til uttaksbestemmelsen – sktl. § 5-2*

Ved uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2 skattlegges selskapet som om transaksjonen hadde vært gjennomført til omsetningsverdi. I tilfeller hvor skattyters formue eller inntekt er redusert som følge av interessefellesskap kan sktl. § 5-2 suppleres med sktl. § 13-1, slik at uttaksverdien kan fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Om dette, se nærmere «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», [pkt. 4](#).

T-10 Tilsidesettelse – omgåelse

– *Sktl. § 13-1, § 13-2, § 13-3*

T-10-1 **Generelt**

Den lovfestede omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 har erstattet den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Omgåelsesregelen har en toleddet struktur som består av et grunnvilkår og en totalvurdering hvor en rekke momenter inngår. Omgåelsesregelen kommer til anvendelse dersom hovedformålet med disposisjonen(e) er å oppnå en skattefordel (grunnvilkåret), og disposisjonen(e) etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen. For nærmere omtale av grunnvilkåret, se [pkt. 6](#) og for nærmere omtale av totalvurderingen, se [pkt. 7](#).

Dersom vilkårene for å anvende den lovfestede omgåelsesregelen er oppfylt, kan skattlegging foretas etter sktl. § 13-2. I så fall skal disposisjonen(e) skattlegges på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet. Hvis skattlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre, kan skattleggingen skje ved analogisk anvendelse, eller innskrenkende fortolkning av skatteregler. Konsekvensene av at omgåelsesregelen kommer til anvendelse er nærmere omtalt i [pkt. 8](#).

Om forholdet til sktl. § 13-1, se emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap](#)», [pkt. 1](#). Om forholdet til sktl. § 13-3 (tidligere § 14-90), se også [pkt. 3](#).

Generelt om metoder for tilsidesettelse, se emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)».

T-10-2 Forholdet til tidligere rettspraksis

Selv om bestemmelsen er bygd opp på en noe annen måte enn slik den ulovfestede gjennomskjæringsregelen var utformet gjennom praksis, er det forutsatt at bestemmelsen i hovedsak vil gi resultater som vil samsvare med den ulovfestede regelen, se Prop. 98 L (2018–2019) pkt. 1. Det har ikke vært meningen at det skal foretas noen generell endring av terskelen for at bestemmelsen skal få anvendelse, se Prop. 98 L (2018–2019) pkt. 7.6.3. Tidligere rettspraksis vil dermed fremdeles kunne ha betydning ved tolkning av sktl. § 13-2.

På enkelte områder innebærer imidlertid den lovfestede omgåelsesregelen materielle endringer, sammenlignet med tidligere praksis:

- Skattefordeler i utlandet skal ikke anses som en forretningsmessig virkning.
- Formålsvurderingen skal være objektiv.
- Det skal ikke tale i skattyters favør at en omgåelsesmulighet er omtalt i lovforarbeidene, uten at dette er fulgt opp med spesielle omgåelsesregler.
- Det skal ikke tale til skattyters favør at transaksjonen er i samsvar med formålet til den skattelovbestemmelsen som er brukt som redskap eller virkemiddel i transaksjonen.

Se også Prop. 98 L (2018–2019) punkt 7.6.3.

I forbindelse med vedtakelsen av den lovfestede omgåelsesregelen tok finanskomiteen stilling til et spesifikt tilfelle, se Innst. 24 L (2019–2020) pkt. 2.2. Dette gjelder spørsmålet om den lovfestede omgåelsesregelen vil ramme fisjon av et selskap med etterfølgende salg av aksjene i det overdragende eller overtakende selskap, i stedet for at selskapet selger fast eiendom. Gevinst ved aksjesalg er som oftest skattefri etter fritaksmetoden. Komiteen legger til grunn at den praksis som er etablert som følge av HRD i Utv. 2014/758 (Rt. 2014/227) (ConocoPhillips III), hvor den ulovfestede omgåelsesregelen ikke fikk anvendelse på aksjesalget, videreføres. Det innebærer at skatteloven § 13-2 ikke kommer til anvendelse ved fisjon av et selskap med etterfølgende salg av aksjene i det overdragende eller overtakende selskap, i stedet for at selskapet selger eiendeler/virksomhet. Se også Innst. 361 L (2019–2020) punkt 20 og BFU-ene 7/2020 og 8/2020. At praksis videreføres i dette typetilfellet legger ikke føringer for forståelsen av den lovfestede omgåelsesregelen i andre sammenhenger.

T-10-3 Forholdet mellom den lovfestede omgåelsesregelen og sktl. § 13-3

Den tidligere sktl. § 14-90 om bortfall mv. av skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner er videreført som ny § 13-3. Forholdet mellom den lovfestede omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 og regelen i sktl. § 13-3 er tilsvarende som det tidligere forholdet mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og sktl. § 14-90. Der det bare er overføring av skatteposisjoner som angripes, er det sktl. § 13-3 som anvendes, se Prop. 98 L (2018–2019) punkt 14.1. Der som flere rettsvirkninger av en transaksjon angripes, er det ikke noe til hinder for at den spesielle regelen anvendes spesielt, alternativt eller subsidiært, i tilknytning til overføring av skatteposisjoner, se Prop. 98 L (2018–2019) pkt. 10.4.

T-10-4 Anvendelsesområdet for omgåelsesregelen

T-10-4.1 Hvilke skatter den lovfestede omgåelsesregelen gjelder for

Den lovfestede omgåelsesregelen gjelder de samme skattene som er regulert i skatteloven, dvs. formues- og inntektsskatt, grunnrenteskatt, naturressursskatt og tonnasjeskatt. Omgåelsesregelen gjelder også for skattlegging etter petroleumsskatteloven, artistskatteloven og svalbardskatteloven. Bestemmelsen gjelder videre for trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt etter folketrygdloven. Etter mval. § 12-1 er bestemmelsen gitt tilsvarende anvendelse for merverdiavgift.

T-10-5 En disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner

T-10-5.1 Disposisjon

Omgåelsesregelen kan anvendes på en enkelt disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner. Med disposisjon menes først og fremst alle typer rettslige forhold, som f.eks. salg, gaver, finansiering, omorganisering av selskap og annen bruk av selskap og andre juridiske personer. Etter omstendighetene kan også passivitet bli ansett som en disposisjon. Faktiske forhold, som f.eks. alder, slektskap, tidspunkt for dødsfall osv. anses vanligvis ikke som en disposisjon i denne sammenheng. Unntaksvis kan det være aktuelt å anse faktiske forhold som

en disposisjon i omgåelsesregelens forstand dersom skattyteren har full kontroll over disposisjonen og tilrettelegger for skattemessige forhold. I forarbeidene nevnes som eksempel en skattyter som flytter til utlandet for å selge aksjer for så umiddelbart å flytte hjem igjen, se Prop. 98 L (2018–2019) pkt. 14.3.

T-10-5.2 Sammenhengende disposisjoner

Omgåelsesregelen kan også anvendes på flere sammenhengende disposisjoner. Med sammenhengende disposisjoner menes flerleddede disposisjoner som kan bedømmes under ett fordi det er en forbindelse mellom de forskjellige ledd. Dette vil typisk oppstå i tilfeller der leddene er en del av en samlet plan. Dette er en videreføring av prinsippene fra den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Når flere disposisjoner vurderes i sammenheng, kan det medføre at disposisjonene får en annen karakter enn om de betraktes hver for seg.

Ved anvendelsen av omgåelsesregelen på sammenhengende disposisjoner skal alle ledd i begivenhetsforløpet som kan ha relevans ut fra omgåelsesregelen tas med i vurderingen, se Prop. 98 L (2018–2019) pkt. 7.2. Det er ikke noe vilkår for å vurdere disposisjonene samlet at de utgjør en naturlig helhet, slik det var forutsatt i Rt. 2006 s. 1232 (Utv. 2006 s. 1416) (Tele-nor), Rt. 2008 s. 1537 (Utv. 2008 s. 1764) (Conoco Phillips I) og Rt. 2012 s. 1888 (Utv. 2013 s. 1) (Dyvi).

I det følgende nevnes noen eksempler hvor sammenhengende disposisjoner har vært bedømt under den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Endringer i den lovfestede regelen sammenholdt med den ulovfestede, kan medføre at resultatet i sakene ikke nødvendigvis ville blitt det samme om sakene hadde blitt bedømt under den lovfestede regelen.

Sammenheng mellom disposisjoner kan medføre at en disposisjon som ikke ville blitt rammet av omgåelsesregelen om den hadde vært vurdert isolert, blir rammet når den vurderes sammen med andre disposisjoner.

- HRD i Utv. 1971/282 (Rt. 1971/264) (Kielland) (Kielland opprettet et holdingselskap og overdro sine personlig eide aksjer til dette selskapet mot ikke-rentebærende gjeldsbrev. Overdragelsen var skattefri etter de dagjeldende regler. Skattyter ga bort en vesentlig del av aksjene (B-aksjer) til sine umyndige barn, men beholdt kontrollen over selskapet gjennom A-aksjer. Skattefritt aksjeutbytte som holdingselskapet mottok, ble benyttet til å oppnå avdragsfri betaling av Kiellands fordring på selskapet. Kielland ble skattlagt som om han personlig hadde mottatt aksjeutbytte.)
- HRD i Utv. 1976/195 (Rt. 1976/302) (Astrup) (Skattyter hadde overført aksjer i selskap A til selskap B. Aksjegevinsten var skattefri etter de dagjeldende regler. Selskap A ble deretter likvidert. Likvidasjonsutbytte var skattefritt for selskaper, men ikke for personlige aksjonærer. Selskap B brukte likvidasjonsutbyttet til å betale vederlaget for aksjene. Overdragelsen av aksjene og likvidasjonen måtte ses i sammenheng, da det i realiteten var de selgende aksjonærene som foretok likvidasjonen.)
- HRD i Utv. 1994/645 (Rt. 1994/912) (Hovda) (To brødre eide 50 % hver av aksjene i et selskap (SMV). SMV ble fisjonert, ved at selskapets faste eiendom ble overført til et nystiftet selskap (SMI) hvor brødrene også eide 50 % hver. Den faste eiendommen ble solgt, og brødrene solgte aksjene i SMV til SMI. Salget av aksjene var ikke skattepliktig etter de dagjeldende reglene. Utbetalingen av salgssummen ble skattlagt som en utbytteutdeling. Skattyter hadde ikke kunnet påvise at disposisjonen hadde noe annet forretningsmessig formål enn å spare skatt, og disposisjonen måtte anses illojal i forhold til formålet med reglene om skattlegging av aksjeutbytte.)

I noen tilfeller vil de forretningsmessige virkningene av én disposisjon nærmest bli nøytralisert når denne ses i sammenheng med andre disposisjoner. Som eksempler nevnes:

- HRD i Utv. II/240 (Rt. 1925/472) (Kallevig) (Det ble ikke gitt fradrag for tap ved salg av aksjer. Det ble lagt vekt på at skattyter gjennom samme megler hadde kjøpt samme antall aksjer i samme selskap til samme pris fire dager tidligere, og at oppjøret for de kjøpte og solgte aksjene foregikk under ett.)
- HRD i Utv. II/323 (Rt. 1927/386) (Bryn) (Det ble ikke gitt fradrag for tap på valuta fordi skattyter samme dag, hos den samme bank, til det samme beløp og til samme kurs kjøpte igjen en fordring i samme valuta.)

- HRD i Utv. 1998/1276 (Rt. 1998/1771) (Essem) (To eneksjonærer i hvert sitt selskap overdro hver 35 % av aksjene i sitt selskap til aksjonæren i det andre selskapet. Dette gjorde at vilkårene for beregning av personinntekt som utgangspunkt ikke var oppfylt for noen av selskapene. Høyesterett fant at vilkårene for å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen var oppfylt. Aksjebytteavtalen opphevet på det nærmeste de normale virkninger som salg av 35 % av aksjene i et selskap medførte, og den hadde heller ikke forretningsmessig basis.)
- HRD i Utv. 2007/512 (Rt. 2007/2009) (Hex AS/Siv.ing. Erling Bjartnes AS) (36 % av aksjene i et selskap ble solgt, samtidig som selgeren ervervet 36 % av aksjene i kjøperens selskap. Lovens vilkår for å beregne personinntekt var dermed ikke lenger oppfylt, men den ulovfestede gjennomskjæringsregelen fikk anvendelse. Ved å motta en tilsvarende aksjepost i et annet selskap som ga omtrent samme avkastning, ble den reelle virkningen av aksjesalget nøytralisert.)

I andre tilfeller hvor sluttresultatet av de sammenhengende disposisjonene har et forretningsmessig formål, kan unødvendige ledd i disposisjonen bli rammet av omgåelsesregelen. Dette kan gjelde unødvendige mellomledd eller unødvendige sluttledd. Som eksempler som gjelder den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, se:

- HRD i Utv. 1978/363 (Rt. 1978/60) (Smestad) (På bakgrunn av forhandlinger mellom Smestad og kommunen, traff kommunen vedtak om å kjøpe tomtene. Kjøpekontrakt ble inngått mellom kommunen og Smedstads barn, og tomtene ble overført fra Smestad til barna for samme kjøpesum. Overdragelse til barna ble ansett som et unødvendig mellomledd, og Smestad ble skattlagt som om tomtene var overført direkte til kommunen.)
- HRD i Utv. 1994/619 (Rt. 1994/499) (Gokstad) (Aksjer i Kosmos AS ble solgt til hovedaksjonær på et tidspunkt hvor en forventet at aksjene ville bli kjøpt opp av tredjemann. Aksjesalget var som utgangspunkt skattefritt. Aksjene ble kort tid etterpå videresolgt. Det første salget ble foretatt for å hindre skattlegging etter de dagjeldende reglene om betydelig aksjesalg. Transaksjonen hadde ikke noen reell betydning og måtte anses illojal i forhold til reglene om betydelig aksjesalg. Gevinstbeskatning av selskapet og utbyttebeskatning av hovedaksjonæren ble opprettholdt.)
- HRD i Utv. 1982/565 (Rt. 1982/789) (Thorkildsen) (En advokat overdro en fast eiendom til advokatfirmaets skattefrie fond, som dagen etter solgte eiendommen videre. Fondet var i salgstransaksjonen en helt ut overflødig omvei.)
- HRD i Utv. 2006/1249 (Rt. 2006/1062) (Fast eiendom ble overført ved gave fra far til barn kort tid før overdragelse til tredjemann. Gaveoverføringen ble satt til side og gevinsten ble skattlagt hos faren. Høyesteretts flertall så overføringen til barna og overdragelsen til tredjemann som en planlagt sammenhengende transaksjon som skulle gjennomføres i løpet av et kort tidsrom, og som var utelukkende skattemessig motivert og praktisk talt uten egenverdi.)
- HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA) (Saken gjaldt en overdragelse av aksjer til nyetablert datterselskap etter reglene om konserninterne overføringer. Datterselskapet ble umiddelbart etterpå fusjonert med et selskap utenfor konsernet. Den konserninterne overføringen var utelukkende skattemessig motivert, og innebar en illojal utnyttelse av konsernforskriften. Det ble lagt vekt på at den konserninterne overføringen og fusjonen skjedde etter en samlet plan. Opprettelsen av datterselskapet var kun et unødvendig mellomledd i transaksjonsrekken.)
- Utv. 2016/1678 (HR-2016-2165-A) (IKEA) (Skattyteren deltok i en omorganisering der skattyterens eiendommer ble fisjonert ut til egne særskilte («single purpose») selskaper, som var eid av skattyterens nederlandske morselskap. Aksjene i single purpose-selskapene ble av morselskapet skutt inn i skattyterens søsterselskap ved tingsinnskudd. Søsterselskapet med single purpose-selskapene ble til slutt kjøpt tilbake av skattyteren. For å finansiere dette kjøpet tok skattyteren opp et konserninternt lån. Høyesterett opprettholdt skattefastsettingen som nektet fradrag for renter på dette lånet. Høyesterett anså opprettelsen av selskapsstrukturen for å ha et tilstrekkelig forretningsmessig motiv, men den valgte fremgangsmåte med pådragelse av en stor gjeldsbyrde med betydelige rentekostnader var i all hovedsak skattemessig motivert. Selv om disposisjoner som utgjør en naturlig enhet skulle

- vurderes samlet, så kunne gjennomskjæring foretas overfor unødvendige og skattemessig motiverte mellomledd (jf. f.eks. Aker Maritime ASA, nevnt ovenfor) og sluttledd.)
- Eksempler hvor det var sammenheng mellom disposisjonene men hvor vilkårene for å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke var oppfylt, se
- HRD i Utv. 1996/525 (Rt. 1995/638) (Gundersen og Skau) (To aksjonærer som eide 50 % hver av aksjene i M AS, overdro aksjene til et holdingselskap som de også eide med 50 % hver. Aksjekjøpet ble finansiert med lån. M AS ble fisjonert i to selskaper. Også holdingselskapet ble fisjonert slik at aksjonærene ble eiere av hvert sitt selskap. Vederlag ved overdragelse av aksjene til holdingselskapet ble ikke skattlagt som utbytte. Det ble lagt vekt på at opprettelsen av holdingselskapet var forretningsmessig begrunnet med hensyn til den planlagte fisjoneringen og fremtidig generasjonsskifte.
 - HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS) (Spørsmål om tapsfradrag ved salg av aksjer til et annet selskap innen samme konsern. Høyesterett fant at selskapet kunne kreve tapsfradrag. Transaksjonen måtte ses i sammenheng med en omorganisering av konsernet hvor siktemålet var å rendyrke det selgende selskapet som eiendomsselskap.)
 - HRD i Utv. 2013/1 (Rt. 2012/1888) (Dyvi AS) (Skattyter ervervet personlig aksjene i et morselskap som eide to datterselskaper og som hadde et betydelig fremførbart underskudd. Aksjene ble på grunnlag av en opsjonsavtale 14 måneder senere overdratt til kjøperens aksjeselskap. Underskuddet ble utnyttet ved hjelp av konsernbidrag. Det var ikke grunnlag for å nekte fradrag for underskuddet etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Ved vurderingen måtte kjøpet av aksjene i morselskapet, opsjonsavtalen og overføringen til skattyters aksjeselskap vurderes samlet, da dette utgjorde en naturlig helhet med nær indre sammenheng. Høyesterett kom også til at kjøpet av morselskapet med de to datterselskapene måtte vurderes samlet, da også dette utgjorde en naturlig helhet.
 - HRD i Utv. 2014/758 (Rt. 2014/227) (ConocoPhillips III) (Skattyter foretok fisjon av et eiendomsselskap kort tid etter at salg av eiendommen var avtalt, for deretter å selge aksjene i dette selskapet. Dette salget var skattefritt etter fritaksmetoden. Det var ikke tvilsomt at skattebesparelse var den klart viktigste motivasjonsfaktor for valg av løsning med fisjon og etterfølgende aksjesalg. Selv om det var nær sammenheng mellom fisjonen og det etterfølgende aksjesalget, var skattefritak ikke i strid med formålet med reglene om skattefritak for fisjon og aksjesalg under fritaksmetoden. Vilårene for skattemessig tilsidesettelse var dermed ikke oppfylt. Se også [pkt. 2](#).

Som eksempler hvor disposisjoner ikke kunne ses i sammenheng ved anvendelsen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, se

- HRD i Rt. 1928/495 (Finne), ikke referert i Utv. (Tap på aksjer solgt over børs ble godkjent til fradrag selv om et tilsvarende antall aksjer ble kjøpt igjen noen dager senere. Kjøpsbeslutningen ble truffet etter salget på grunnlag av nye opplysninger.)
- Utv. 1994/428 (Rt. 1994/492) (Railo). (Et selskap, hvor Railo var eneaksjonær, ble innfusjonert i et børsnotert selskap mot at Railo fikk aksjer i dette selskapet. Disse aksjene ble solgt ni måneder senere. Det var ikke tilstrekkelig sammenheng mellom dette aksjesalget og fusjonen, slik at de dagjeldende reglene om betydelig aksjesalg ikke fikk anvendelse.)
- HRD i Utv. 2008/1764 (Rt. 2008/1537) (Norske Conoco Philips I) (I forbindelse med at Conoco-gruppen kjøpte opp et engelsk selskap, ble det overtatt en fordring. Det ble besluttet at fordringen skulle overtas av et datterselskap som var særskattepliktig. Morselskapet, som også var særskattepliktig, tok opp et lån som ble benyttet til å yte egenkapital til datterselskapet, for at dette skulle kunne erverve fordringen. Fremgangsmåten medførte at datterselskapet ikke ble rammet av en regel om at det ikke kunne gis rentefradrag i den grad gjelden oversteg 80 % av totalkapitalen. Høyesterett kom til at plasseringen av fordringen i datterselskapet måtte ses i sammenheng med hvordan kjøpet av det engelske selskapet skulle finansieres, men skattyter fikk ikke medhold i at denne beslutningen måtte ses i sammenheng med beslutningen om at konsernet skulle erverve fordringen. Tilleggsvilkåret for gjennomskjæring var likevel ikke oppfylt, bl.a. fordi det ville være problematisk å anvende omgåelsesregelen på denne typen lovregler, hvor skattyterne hadde benyttet ulike løsninger som var i samsvar med regelverket.)

T-10-6 Grunnvilkår – hovedformålet er å oppnå en skattefordel

T-10-6.1 Generelt

Grunnvilkåret i den lovfestede omgåelsesregelen innebærer at det må være gjennomført en disposisjon, eller flere sammenhengende disposisjoner, som tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, jf. sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a. Om hva som er en disposisjon og flere sammenhengende disposisjoner, se [pkt. 5](#).

T-10-6.2 Skattefordel

Skattefordeler kan ha mange former som f.eks.

- fritak for skatt på en bruttoinntekt
- fradrag for en utgiftspost
- utsettelse av skattlegging av inntektspost
- fremskynding av fradragsrett for en kostnadspost
- lavere skattesatser
- utnyttelse av skattekreditregler
- utnyttelse av en skatteposisjon hos et annet subjekt

I prinsippet kan grunnvilkåret i den lovfestede omgåelsesregelen være oppfylt selv om skattefordelen er svært liten. Skattefordelens størrelse vil imidlertid ha betydning for om tilleggsvilkåret er oppfylt, jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav b.

Skattefordelen må i utgangspunktet gjelde norsk skatt, men det kan også være aktuelt å benytte den lovfestede omgåelsesregelen på tilfeller som kombinerer norsk og utenlandsk rett for å oppnå en skattefordel i Norge, se HR-2016-2165-A i Utv. 2016/1678 (IKEA) (referert i [pkt. 5](#). Lav skatt på renteinntekter i Belgia gjorde at man for konsernet sett under ett fikk en stor skattefordel ved å få rentefradrag i Norge.).

Det er ikke noe vilkår at skattefordelen tilfaller det skattesubjekt som har utført disposisjonen. Omgåelsesregelen kan få anvendelse også hvor en skattefordel oppnås f.eks. av en nærstående eller andre.

Det er ikke noe vilkår for å anvende omgåelsesregelen at skattefordelen er oppnådd. Det er tilstrekkelig at en skatteposisjon er etablert. I tilfeller der det etableres en skatteposisjon i et inntektsår som kan benyttes i et annet inntektsår, f.eks. et fremførbart underskudd eller en skattemessig innbetalt kapital, kan den lovfestede omgåelsesregelen benyttes allerede i etableringsåret, se Prop. 98 L (2018–2019) punkt 7.3.

T-10-6.3 Hovedformålet

Grunnvilkåret er kun oppfylt dersom disposisjonen(e) tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel. Det vil si at det skattemessige formålet må fremstå som klart større enn det forretningsmessige. Ved formålsvurderingen skal det tas utgangspunkt i de faktiske forhold i saken, f.eks. risikoaspekter ved en transaksjon, skattyterens økonomiske stilling, arten av virksomhet og familiemessige eller personlige forhold. Vurderingen av om formålet med disposisjonen var å oppnå en skattefordel skal foretas løst fra beslutningstakerne, dvs. at det skal foretas en objektiv formålsvurdering. Det skal dermed vurderes hva en tenkt rasjonell aktør ville hatt som formål med den aktuelle disposisjonen. Dette er en endring sammenlignet med grunnvilkåret under den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, hvor det var avgjørende hva skattyter måtte antas å ha lagt vekt på. Skattyters forklaring omkring formålet med en disposisjon kan likevel bidra til å belyse saken, slik at mulige relevante momenter ikke blir oversett ved vurderingen. Formålsvurderingen skal være basert på hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville ansett som sannsynlige virkninger på transaksjonstidspunktet. Dette gjelder både skattemessige virkninger og andre virkninger jf. Prop. 98 L (2018–2019) pkt. 7.5.3. Det betyr bl.a. at det kan legges vekt på et formål som var aktuelt på disposisjonstidspunktet, men som ikke blir realisert. På dette punktet vil den lovfestede omgåelsesregelen bygge på samme prinsipp som sktl. § 13-3 der det også skal foretas en objektiv formålsvurdering, se HR-2017-2410-A i Utv. 2018/1 (Armada) og Prop. 98 L (2018–2019) punkt 7.5.3. Se også [FIN 1. april 2020](#) i Utv. 2020/825.

Dersom det foreligger flere formål med disposisjonen anses grunnvilkåret for å være oppfylt kun dersom formålet om å oppnå en skattefordel fremstår som klart større enn de øvrige formålene. Dette vilkåret skal vurderes på samme måte som «det hovedsakelige formål», som

gjaldt etter den ulovfestede regelen, se f.eks. Utv. 2013 s. 1 (Rt. 2012 s. 1888) (Dyvi) (referert i [pkt. 5.2](#)). Dersom det foreligger flere ikke-skattemessige formål som er uavhengige av hverandre, kan disse legges sammen før de veies opp mot formålet om å oppnå en skattefordel.

Ved formålsvurderingen skal det foretas en «netto vurdering», slik at positive og negative virkninger (ulempes) skal vurderes opp mot hverandre. Ulemper ved disposisjonen skal dermed som utgangspunkt tale i skattyters disfavør. En disposisjon kan gi både en skattefordel (f.eks. fradrag for tap) og en ikke-skattemessig fordel (f.eks. en hensiktsmessig konsernstruktur), samtidig som disposisjonen også kan gi en ikke-skattemessig ulempe for skattyteren (f.eks. transaksjonskostnader). I slike tilfeller skal den ene skattemessige fordelene veies opp mot summen av de ikke-skattemessige fordelene og ulempene. Det kan imidlertid tenkes unntakstilfeller hvor ulempene støtter opp om at hovedformålet med disposisjonen ikke var å oppnå en skattefordel, se Prop. 98 L (2018–2019) pkt. 7.5.3 og 14.3.

Under grunnvilkåret skal det ikke tillegges vekt at disposisjonen ville blitt gjennomført selv om den ikke utløste en skattefordel. Spørsmålet om det foreligger årsakssammenheng mellom skattefordelen og disposisjonen kan få betydning ved vurderingen av disposisjonens egenverdi, se [pkt. 7.2](#).

T-10-7 Totalvurdering av om det foreligger en omgåelse

T-10-7.1 Generelt om totalvurderingen

Dersom grunnvilkåret er oppfylt må det foretas en totalvurdering av en rekke momenter der målet er å avklare om det foreligger en omgåelse av skattereglene, jf. sktl. § 13-2 annet ledd bokstav b. Ifølge bestemmelsens tredje ledd skal det blant annet legges vekt på følgende momenter:

- forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet
- skattefordelens størrelse og graden av skatteformål
- om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen
- om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av den lovfestede omgåelsesregelen
- de aktuelle skattereglenes retts tekniske utforming, herunder om en regel er skarpt avgrenset tidsmessig, kvantitativt eller på annen måte
- om skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller i strid med grunnleggende skatterettslige hensyn

Momentlisten er ikke uttømmende, og i mange saker vil bare noen av momentene som er listet opp være aktuelle. Momentlisten er heller ikke rangert etter innbyrdes vekt, men det fremgår av forarbeidene at rekkefølgen antas å gi en viss veiledning om hva som ofte vil være en hensiktsmessig rekkefølge ved totalvurderingen, se Prop. 98 L (2018–2019) pkt. 7.4.1. For nærmere omtale av de enkelte momentene, se [pkt. 7.2](#) til [pkt. 7.7](#).

T-10-7.2 Forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler

Et sentralt moment i totalvurderingen er disposisjonens forretningsmessige egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet, jf. sktl. § 13-2 tredje ledd, bokstav a. Det er særlig de forretningsmessige virkningene som er aktuelle, men også andre virkninger som f.eks. familiemessige og personlige formål som kommer frem i et generasjonsskifte kan være aktuelle. Se eksempel fra praksis i BFU 4/2020.

Utgangspunktet skal være at det ikke er noen generell endring av terskelen for bruk av regelen jf. Prop. 98 L (2018–2019) pkt. 7.6.3. Det vil være særlig aktuelt å bruke sktl. § 13-2 hvis hovedformålet er å oppnå en skattefordel og disposisjonen har ubetydelige ikke-skattemessige virkninger. Momentet «forretningsmessig egenverdi og andre virkninger» inngår imidlertid i et samspill med andre relevante momenter. Momentets vekt vil kunne variere ut fra det konkrete saksforholdet.

Det er disposisjonens virkninger slik de ville fremstått for en tenkt rasjonell aktør som skal vurderes. Skattyterens egen sannsynlighetsvurdering av virkningene er dermed uten betydning dersom disse avviker fra de vurderingene en tenkt rasjonell aktør ville foretatt. Med virkninger

menes både de virkningene som fremsto som sannsynlige på disposisjonstidspunktet, og de faktiske virkningene av disposisjonen. Skattyters formål med disposisjonen skal vurderes under grunnvilkåret og skal ikke trekkes inn ved egenverdivurderingen. Tilsvarende som ved vurderingen av grunnvilkåret, kan skattyters forklaringer om vurderingen av sannsynlige virkninger likevel bidra til å kaste lys over hvordan en tenkt rasjonell aktør ville vurdert virkningene, se [pkt. 6.3](#) og [FIN 1. april 2020](#) i Utv. 2020/825. Hvor grunnvilkåret er oppfylt, har graden av skatteformål betydning ved totalvurderingen, se [pkt. 7.3](#).

Ved vurderingen av de ikke-skattemessige virkningene av disposisjonen, må også ikke-skattemessige ulemper tas med i vurderingen. Transaksjonskostnader skal redusere den fordelten som kostnadene knytter seg til, slik at det dermed benyttes en nettovurdering av virkningene. Dette prinsippet kan også være aktuelt for andre kostnader, som f.eks. rentekostnader. Andre typer ulemper kan få betydning, men vil vanligvis ha lavere vekt enn ønskede virkninger, slik det ble lagt til grunn i HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Hydro Canada). (Overdragelse av aksjer fra et datterselskap til et annet ble ikke rammet av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Det ble uttalt at det ved totalvurderingen ikke bare kunne tas hensyn til ønskede virkninger. Også ulemper måtte hensyntas, men ønskede virkninger måtte tillegges større vekt enn virkninger som måtte anses som ulemper.)

Skattefordeler i utlandet skal holdes utenfor ved vurderingen av disposisjonens egenverdi. Dette er en endring sammenlignet med den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, se Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Hydro Canada), jf. ovenfor. (Ønsket om å oppnå skattebesparelse i Danmark ble ansett som et akseptabelt forretningsmessig hensyn ved anvendelsen av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.) Også andre skatter og avgifter enn det som den aktuelle saken gjelder skal holdes utenfor. Det betyr f.eks. at dersom man vurderer om den lovfestede omgåelsesregelen skal komme til anvendelse på en disposisjon hvor hovedformålet var å oppnå en skattefordel knyttet til norsk inntektskatt, skal man se bort fra at disposisjonen også innebærer besparelser knyttet til merverdiavgift eller dokumentavgift. Dersom disposisjonen har preg av omgåelse knyttet til de nevnte skattene, kan det imidlertid tenkes at disse virkningene har negativ innvirkning på vurderingen av disposisjonens egenverdi.

Disposisjoner som har som formål å tilpasse seg andre regler enn skattereglene, f.eks. reglene om konsesjonsplikt, kan som utgangspunkt anses som forretningsmessige, og styrke disposisjonens egenverdi. Dette gjelder imidlertid ikke dersom disposisjonen er i strid med de ikke-skatterettslige reglenes formål.

Ved vurderingen av disposisjonens egenverdi kan det også være aktuelt å vurdere om det foreligger årsakssammenheng mellom skattefordelen og disposisjonen. Dersom det ut fra disposisjonens virkninger fremstår som sikkert at disposisjonen ville blitt gjennomført selv om skattefordelen ikke forelå (dvs. at det mangler årsakssammenheng), vil dette være et forhold som styrker disposisjonens egenverdi under totalvurderingen. I tilfeller hvor det hersker en viss usikkerhet omkring dette, bør momentet ikke tillegges vekt.

T-10-7.3 Skattefordelens størrelse og grad av skatteformål

For at grunnvilkåret skal være oppfylt, må hovedformålet være å oppnå en skattefordel. Skattefordelens størrelse og graden av skatteformål kan deretter inngå som et moment i totalvurderingen, jf. sktl. § 13-2 tredje ledd, bokstav b. Disposisjonens ikke-skatterettslige virkninger skal sammenholdes med skattefordelens størrelse og graden av skatteformål, se [pkt. 7.2](#). Stor skattefordel og/eller sterk grad av skatteformål, taler isolert sett for at det foreligger en omgåelse. Enkelte disposisjoner kan imidlertid ha så lav egenverdi, eller benytte så uhensiktsmessige veier frem til det økonomiske formålet og/eller være så formålsstridige, at de uavhengig av skattefordelens størrelse ikke kan legges til grunn for beskatningen.

T-10-7.4 Uhensiktsmessig fremgangsmåte

Som en del av totalvurderingen skal det også tas med i vurderingen om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen. Dette momentet er videreført fra den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen, og tidligere rettspraksis vil derfor ha betydning, se bl.a. HRD i Utv. 1978/363 (Rt. 1978/60) (Smestad), Utv. 1982/565 (Rt. 1982/789) (Torkildsen), Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime), Utv. 2006/1249 (Rt. 2006/1062) og Utv. 2016 s. 1678 (HR-2016-2165-A) (IKEA) (alle dommene er referert i

pkt. 5.2). Om disposisjonen er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formålet med disposisjonen må vurderes objektivt. På samme måte som ved vurderingen av egenverdien, kan også familiemessige og personlige forhold ha betydning. Unødvendige mellomledd og sluttledd kan også medføre at grunnvilkåret er oppfylt, se pkt. 5. Isolert sett vil det tale for å anse disposisjonen som en omgåelse dersom den gjennomføres på en måte som gjør at disposisjonen fremstår som unødvendig komplisert, kunstig, unaturlig eller uhensiktsmessig. Dette kan også medføre at disposisjonen har liten egenverdi.

T-10-7.5 Samme resultat med annen fremgangsmåte som ikke rammes av omgåelsesreglene

Etter sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav d) skal det ved totalvurderingen legges vekt på om «samme resultat» som følger av den aktuelle disposisjonen kunne vært oppnådd på annen måte, uten at dette ville blitt rammet av omgåelsesregelen. Dette gjelder både det forretningsmessige resultat og det skattemessige resultat. I tidligere praksis, under den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, er dette momentet tolket strengt og kommer kun til anvendelse dersom «den alternative fremgangsmåten ville være uangripelig og uten tvil hadde gitt et likt skattemessig resultat», se HR-2016-2165-A i Utv. 2016/1678) (IKEA) og HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004 s. 1331) (Aker Maritime) (begge dommene er referert i pkt. 5.2). En tilsvarende streng vurdering skal legges til grunn også for sktl § 13-2 tredje ledd bokstav d), jf. Prop. 98 L (2018–2019) pkt. 7.4.8. Hvis samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av omgåelsesregelen, vil som oftest heller ikke grunnvilkåret være oppfylt.

T-10-7.6 Utformingen av skattereglene – skarpe avgrensninger m.m.

I noen tilfeller kan det ha betydning for totalvurderingen hvordan de aktuelle skattereglene er utformet, jf. sktl. § 13-2 tredje ledd, bokstav e. Hvis skattereglene er bevisst utformet med en skarp avgrensning vil det vanligvis ikke være i strid med skatteregelens formål at skattyteren legger seg nær opp til grensen som er gitt i den aktuelle lovbestemmelsen. Som eksempel fra praksis knyttet til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, se HRD i Utv. 1998/1286 (Rt. 1998/1779) (INA). (Den tidligere delingsmodellen fikk anvendelse hvis personer som arbeidet i selskapet ev. sammen med visse nærstående, eide minst 2/3 av selskapet eller hadde rett til en tilsvarende andel av overskuddet. Overdragelse av 34 % til skattyters bror som etter loven ikke var ansett som nærstående, ble ikke rammet av omgåelsesregelen.) Et annet eksempel er reglene i sktl. § 9-3 annet ledd om skattefri realisasjon av skattyterens egen bolig, hvor skattyter av skattemessige hensyn venter med å selge til den dagen han har oppfylt kravene til eier- og botid. Se også HRD i Utv. 2008/1764 (Rt. 2008/1537) (Conoco Phillips I), som gjaldt tilpasning til en regel om minst 20 % egenkapitalandel, og som er referert i pkt. 5.

I enkelte tilfeller kan imidlertid omgåelsesregelen komme til anvendelse selv om lovteksten inneholder en skarp avgrensning. Dette gjelder hvor sammenhengen med andre disposisjoner gjør at virkningen av disposisjonen blir annerledes enn de virkninger som en slik disposisjon normalt vil ha. Som eksempel vises det til rettspraksis knyttet til to-tredjedelskravet i den nå opphevede delingsmodellen hvor aksjonærer som hadde til hensikt å unngå delingsmodellen, inngikk avtale om krysseie med aksjonærer i andre selskaper, se HRD i Utv. 1998/1276 (Rt. 1998/1771) (Essem) og Utv. 2007/512 (Rt. 2007/209) (Hex) (begge referert i pkt. 5.2). Ved å inngå avtale om krysseie nøytraliserte aksjonærene i realiteten virkninger av å gi fra seg 1/3 av aksjene. Se også Utv. 1998/1267 (Rt. 1998/1764) (Finnøy og Wisth). (To tannleger som drev sin praksis i aksjeselskaps form og eide en halvpart hver av selskapet, fisjonerte selskapet i to slik at de skulle eie 50 % i hvert sitt selskap. Eierfordelingen i de to nye selskapene hadde ikke noen forretningsmessig begrunnelse og ingen annen reell virkning for de to eiere enn de rent skattemessige.)

T-10-7.7 Om skattereglene er utnyttet i strid med sitt formål eller i strid med grunnleggende skatterettslige hensyn

Ved totalvurderingen vil det ha betydning om skattereglene er utnyttet i strid med sitt formål eller i strid med grunnleggende skatterettslige hensyn, jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav f. At skattereglene er utnyttet i strid med sitt formål, sikter i første rekke til formålet med den skatteregelen som er forsøkt omgått. Som eksempler se:

- HRD i Utv. 2007/512 (Rt. 2007/209) (Hex). (Referert i [pkt. 5.2](#). Avtalen om kryssbytte av aksjer var i strid med formålet med reglene om beregning av personinntekt.)
- HRD i Utv. 1994/645 (Rt. 1994/912) (Hovda) (Referert i [pkt. 5.2](#). Overdragelsen av aksjene i SMV måtte anses illojal i forhold til formålet med reglene om skattlegging av aksjeutbytte.)
- HRD i Utv. 2001/1 (Rt. 2000/1865) (Nygård) (Regnskapsvirksomhet drevet som enkeltpersonforetak, ble overdratt til et nystiftet DA, hvor skattyter eide 95 % og hans eget aksjeselskap hvor det ikke var noen annen aktivitet, eide 5 %. Overdragelsen medførte i utgangspunktet at verdien av goodwill og inventar/utstyr kunne oppskrives med virkning for avskrivninger og reglene om beregning av personinntekt. Høyesterett opprettholdt fastsettingen, hvor oppskrivningene ble satt til side, idet de ble ansett illojale i forhold til avskrivningsreglene.)

En disposisjon vil vanligvis ikke være i strid med en skatteregels formål hvis disposisjonen har de virkninger som disposisjoner som faller innenfor eller utenfor den aktuelle skattebestemmelsen vanligvis har. Det vil f.eks. ikke være i strid med skattereglens formål å velge avtalebetingelser mv. som medfører skattemessige fordeler, når disposisjonen gjennomføres i samsvar med avtalen og betingelsene har en realitet for skattyter. Som eksempler, se

- HRD i Utv. 1977/416 (Rt. 1976/1317) (Harnoll). (Gevinst som etter datidens regler skulle skattlegges etter kontantprinsippet, ble ikke ansett skattepliktig hos selger for den del av salgssummen som skulle utbetales etter selgers død.)
- HRD i Utv. 1999/1571 (Rt. 1999/1347) (Øverbye) (Et selskap var insolvent, og et låneforhold overfor banken ble gjort opp ved at hovedaksjonæren overtok bankens fordring på selskapet til kr. 250 000, som utgjorde vel 9 % av pålydende. Selskapet kom seg på fote igjen, og ble i stand til å betale tilbake en stor del av fordringen. Gevinsten på fordringen var skattefri, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c. I stedet for at hovedaksjonæren overtok fordringen, kunne det vært tatt opp et lån på kr 250 000 mot ettergivelse av fordringen. Tilbakebetalingen kunne ikke skattlegges som utbytte, da disposisjonen ikke var illojal i forhold til utbyttereglene. Resultatet kunne ikke bli annerledes om hovedaksjonæren overtok fordringen enn om en utenforstående hadde overtatt den.)
- HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS). (Referert i [pkt. 5.2](#). Når en overdragelse innenfor et konsern anses som en realisasjon i forhold til reglene om tapsfradrag, kunne dette resultat ikke nøytraliseres ved bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Det måtte andre forhold til for at overdragelsen skulle være i strid med reglens formål.)
- HRD i Utv. 2008 s. 1749 (Rt. 2008 s. 1510) (Reitan) (Hovedaksjonæren i A AS stiftet et nytt selskap, B AS, som fikk overdratt franchiserettigheter fra A AS. Aksjene i B AS ble deretter overdratt til barna til pålydende. Arveavgiftslovens regler om verdsettelse av aksjer medførte at det i utgangspunktet ikke oppsto arveavgift. Skattyteren kunne valgt andre løsninger som ville medført arveavgift, men førstvoterende, som representerte flertallet uttalte: «Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig».)

En disposisjon kan også være i strid med formålet med den skatteregelen som er brukt som redskap eller virkemiddel. Som eksempler, se:

- HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA) (Referert i [pkt. 5.2](#). Overdragelse av aksjer til datterselskap etter reglene om konsernforskriften for å oppnå skattefrihet ved et etterfølgende salg var i strid med konsernforskriftens formål.)
- HRD i Utv. 2014/758 (Rt. 2014/227) (ConocoPhillips III). (Fisjon av aksjeselskap med etterfølgende aksjesalg. Høyesterett fant at vilkårene for skattemessig gjennomskjæring ikke var oppfylt). Det ble bl.a. lagt vekt på at lovgiver tidligere hadde vurdert og avstått fra å begrense rekkevidden av en skatteregel og måtte dermed sies å ha akseptert virkningene

av regelen. Dette tilsa at en måtte være varsom med å anse disposisjonen som stridende mot skatteregelens formål. Se også [pkt. 2](#).

- Skatteklagenemnda [SKN1-2021-83](#) (Gaveoverføring av aksjer fra far til sine tre sønners holdingselskaper med etterfølgende fisjon av det overdratte selskapet og samtidig fisjon av det overdratte selskapets datterselskap. Verken gavereglene eller reglene om skattefri fisjon var utnyttet i strid med sine formål, og disse reglene ble heller ikke utnyttet i strid med utbyttebestemmelsenes formål.)

Det kan også etter sktl. § 13-2 ha betydning i skattyters disfavør at disposisjonen ikke er i samsvar med formålet med de regler som er brukt som redskap eller virkemiddel. Det fremgår imidlertid av forarbeidene at det bør tillegges mindre vekt at disposisjonen er i strid med slike regler, enn tilfeller der disposisjonen er i strid med formålet med den skatteregelen som er forsøkt omgått, se Prop. 98 L (2018–2019) pkt. 7.4.2.

Dersom disposisjonen er i samsvar med formålet med skatteregelen som er brukt som redskap eller virkemiddel, skal dette ikke tas med i totalvurderingen. Dette avviker fra den tidligere ulovfestede gjennomskjæringsregelen, se [pkt. 2](#). I noen tilfeller er skillet mellom den omgåtte regelen og redskapsregelen, uklar. I så fall må det gjøres en bredere vurdering av om disposisjonene er i strid med skattereglenes formål, se eksempel fra praksis i [BFU 21/2021](#).

Ved totalvurderingen skal det legges vekt på om disposisjonen er i strid med grunnleggende skatterettslige hensyn. Dette gjelder skatterettslige prinsipper som ikke refererer seg til den omgåtte lovbestemmelsen, f.eks. skattereglenes struktur og samspill med andre regler. Hensynet til nøytralitet kan være et viktig moment ved vurderingen.

T-10-8 Gjennomføring av skattleggingen

Dersom omgåelsesregelen kommer til anvendelse skal skattleggingen skje som om disposisjonen var gjennomført på en måte som reflekterer det økonomiske innholdet, jf. sktl. § 13-2 fjerde ledd. I forbindelse med skattleggingen etter omgåelsesregelen må skattemyndighetene beskrive et rettsforhold som reflekterer den økonomiske realiteten bedre enn det rettsforholdet som skattyteren har lagt til grunn (også kalt rekarakterisering av rettsforholdet). Skattleggingen skal da som utgangspunkt foretas med basis i det rekarakteriserte rettsforholdet. F.eks. kan det i et tilfelle med salg og tilbakekjøp tenkes at skattyteren blir skattlagt som om salg og tilbakekjøp ikke har funnet sted. Hvis f.eks. en aksjegevinst er blitt rekarakterisert til aksjeutbytte, anvendes utbyttereglene på det rekarakteriserte forholdet.

Dersom skattlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre, kan skattleggingen skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren, jf. sktl. § 13-2 femte ledd. Skattleggingen kan også skje ved innskrenkende tolkning av skatteregler som er fordelaktige for skattyteren.

Skattleggingen som er beskrevet ovenfor gjennomføres bare så langt det er nødvendig for å hindre at skattyteren oppnår den skattefordelen som omgåelsesregelen er ment å ramme, jf. sktl. § 13-2 sjette ledd. Virkningen skal være den samme som etter § 13-3, hvor det f.eks. ved en fusjon med et nærmest tomt selskap bare vil være skatteposisjonen som faller bort, men at fusjonen som sådan får virkning. Rekarakteriseringen av rettsforholdet skal innebære at skattyter skal få de begunstigende skatteposisjoner som han ville fått, om disposisjonen hadde blitt gjennomført i samsvar med det rekarakteriserte rettsforhold. Blir f.eks. en aksjegevinst rekarakterisert til et utbytte, skal skattyter behandles som om det var delt ut et lovlig utbytte.

T-11 Tilskudd – offentlige tilskudd

- *Sktl. § 5-15 første ledd bokstav b, § 5-31 bokstav a, § 5-42 bokstav d, § 5-43 første ledd, § 14-42 annet ledd bokstav a og § 14-44 første ledd*

T-11-1 Generelt

Det offentlige yter tilskudd på mange ulike grunnlag. Noen tilskudd er rettighetsbaserte, mens andre tilskudd tildeles på grunnlag av behovsprøving. Noen tilskudd skal erstatte inntekt, mens andre skal bidra til dekning av kostnader.

For noen tilskudd følger det direkte av loven om tilskuddet er skattepliktig/skattefritt. I andre tilfeller må det vurderes om tilskuddet har tilstrekkelig tilknytning til en skattepliktig inntekt eller inntektserverv, ev. at tildelingen av tilskuddet gjør at man ikke anses å ha en fradragsberettiget kostnad som man ellers ville hatt.

Noen tilskudd har karakter av lån som skal tilbakebetales på visse vilkår, ev. at lånet skal ettergis hvis visse vilkår er oppfylt. Om prinsippene for behandlingen av slike tilskudd/lån, se [pkt. 7](#).

I dette emnet behandles visse offentlige tilskudd som ytes fra det offentlige til private. Sosiale tilskudd og stønader er behandlet i emnet «[Trygdeytelser og andre sosiale ytelser](#)». Om tilskudd fra andre enn det offentlige, se emnene «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)» og «[Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold](#)».

De fleste tilskudd ytes direkte i form av et pengebeløp, mens enkelte tilskudd gis i form av skattefradrag. Om det siste, se [pkt. 4.2](#) og [pkt. 5](#).

Offentlige tilskudd kan etter omstendighetene bli ansett som ulovlig støtte etter EØS-reglene, se emnet «[Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett](#)», [pkt. 5](#). Om skattemessig behandling av tilbakeføring av ulovlige tilskudd, se emnet «[Tilbakeføring av inntekt og kostnad](#)».

T-11-2 Driftstilskudd

T-11-2.1 Generelt

Driftstilskudd fra det offentlige som ytes som støtte til løpende drift av en virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet, anses som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1.

T-11-2.2 Tilskudd til ekspertbistand for å forebygge eller redusere sykefravær

Etter forskrift 29. august 2019 nr. 1105 kan arbeidsgiver på visse vilkår i enkeltsaker få tilskudd til ekspertbistand for å forebygge og redusere sykefravær. Tilskuddet er skattepliktig virksomhetsinntekt for arbeidsgiver.

T-11-2.3 Lærlingstilskudd

Offentlig tilskudd til bedrifter som tar inn lærlinger er skattepliktig virksomhetsinntekt, jf. sktl. § 5-1.

T-11-2.4 Tilskudd til dekning av løpende kostnader i virksomhet, generelt

Offentlige tilskudd til dekning av løpende kostnader i virksomhet anses som skattepliktig driftstilskudd. Skattleggingen kan gjennomføres ved at den kostnaden som skal dekkes av tilskuddet reduseres. Eventuell udekket kostnad er fradragsberettiget. Om tilskudd til investering i driftsmidler mv., se [pkt. 4](#).

T-11-2.5 Tilskudd knyttet til koronapandemien

Om ulike tilskuddsordninger knyttet til koronapandemien, se <https://www.skatteetaten.no/rettsskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/t-11-tilskudd--offentlige-tilskudd/T-11.002/>.

T-11-3 Etablerertilskudd

Etablerertilskudd, dvs. økonomisk tilskudd til planlegging og etablering av egen virksomhet, anses som skattepliktig virksomhetsinntekt. Innovasjon Norge administrerer en rekke tilskuddsordninger knyttet til etablering og utvikling av virksomhet. Nærmere om disse, se innovasjon norge.no/no/tjenester/finansiering/

T-11-4 Investeringstilskudd

T-11-4.1 Generelt

Investeringstilskudd er som hovedregel skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1.

For tilskudd fra Staten, en kommune eller et selskap med offentlig støtte, til erverv av driftsmiddel, skal skattleggingen gjennomføres ved at kostprisen på driftsmidlet reduseres, jf. sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a, annet punktum. Også investeringstilskudd som gjelder ikke-avskrivbare driftsmidler eller andre formuesobjekter kan nedskrives på inngangsverdi, og kommer dermed ikke til beskatning i utbetalingsåret, se [BFU 59/2007](#).

T-11-4.2 Tilskudd fra Enova til energi- og klimatiltak ved nybygg og i eksisterende bygninger

Enova er et statsforetak (SF) som har til formål å fremme en miljøvennlig omlegging av energibruk og energiproduksjon og utvikling av energi- og klimateknologi. Enova yter bl.a. tilskudd til rådgivning og investering i klima- og energibesparende løsninger både i og utenfor virksomhet. Innenfor virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet, er slike tilskudd skattepliktige. Om ev. reduksjon av kostprisen ved investering eller påkostning på driftsmidler, se [pkt. 4.1](#). Gjelder tiltaket vedlikehold, reduseres fradragsberettigede vedlikeholdskostnader. Utenfor inntektsgivende aktivitet er tilskuddet ikke skattepliktig, men tilskuddet vil redusere inngangsverdien ved en ev. realisasjon hvor gevinst er skattepliktig.

Knytter tilskuddet seg til egen bolig, kan tilskuddet etter skattyters valg gis som et skattefradrag ved skatteoppgjøret, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav f.

T-11-4.3 Tilskudd til investering distriktene

Innovasjon Norge kan etter [forskrift 19. desember 2014 nr. 1816 yte tilskudd til investering og bedriftsutvikling i landbruket](#). Tilskudd til investeringer i distriktene kan også gis etter [forskrift 14. desember 2021 nr. 3661 om virkeområdet for distriktsrettet investeringsstøtte](#). Følgende tilskudd som ytes etter disse forskriftene skal ikke regnes som inntekt, jf. sktl. § 5-31 bokstav a, og skal heller ikke redusere avskrivningsgrunnlaget, jf. sktl. § 14-42 annet ledd bokstav a siste punktum:

- Tilskudd som gis til investering i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr.
- Distriktsrettet investeringsstøtte, dvs. offentlig støtte til foretak for investeringer i materielle driftsmidler og immaterielle rettigheter.

Andre typer støtte som gis etter disse forskriftene omfattes ikke av skattefritaket. Skattefritaket gjelder for begge tilskuddstypene bare hvor tilskuddet gis til investering i kommune som omfattes av § 3 i [forskrift 14. desember 2021 nr. 3661 om virkeområdet for distriktsrettet investeringsstøtte](#).

For begge tilskuddstypene gjelder at de skal regnes som en del av vederlaget hvis driftsmidlet realiseres innen fem år etter at det ble ervervet, jf. sktl. § 14-44 første ledd annet punktum.

T-11-4.4 Tilskudd til dekning av kostnader til nydyrking og overflatedyrking

Om skattefritak for overskudd på tilskudd til nydyrking og overflatedyrking, se emnet [«Jordbruk – allment»](#), [pkt. 8.45.3](#).

T-11-5 Skattefunn

Skattyter som driver virksomhet kan på nærmere bestemte vilkår få fradrag i skatt for en prosentvis andel av forsknings- og utviklingskostnader, jf. sktl. § 16-40. Skattefradraget er i realiteten en tilskuddsordning, men tilskuddet er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-31 bokstav c. Skattefradraget reduserer ikke fradragsretten for kostnader knyttet til prosjektet i form av direkte fradragsføring eller aktivering og avskrivning. Om Skattefunn-ordningen, se emnet [«Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn»](#).

T-11-6 Tilskudd til dekning av private kostnader

Offentlige tilskudd til dekning av private kostnader er i utgangspunktet skattefrie. Dersom tilskuddet er ytet til dekning av fradragsberettigede private kostnader, skal fradraget som hovedregel reduseres med tilskuddet. Gjelder det aktiveringspliktige kostnader, skal inngangsverdien på det aktuelle objektet reduseres, se [pkt. 4.2](#) om tilskudd fra Enova. Om særlige unntak for tilskudd til arbeidsreise etter ftrl. § 8-14, se emnet [«Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)»](#), [pkt. 2.9](#) og [pkt. 2.10](#). Skal tilskuddet dels også dekke kostnader som ikke er fradragsberettigede, anses tilskuddet å dekke de ikke-fradragsberettigede kostnadene først.

T-11-7 Betingede tilskudd

Om skatte- og regnskapsmessig behandling av offentlige tilskudd som på visse vilkår skal tilbakebetales, se FIN 6. mars 2000 i Utv. 2000/946. Om ettergivelse av betinget lån, se emnet [«Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.»](#).

T-11-8 Tidfesting av inntekt

I utgangspunktet skal tilskudd tidfestes etter de vanlige reglene, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

Utbetales skattepliktig tilskudd i år før kostnaden er påløpt, kan skattekasting av tilskuddet utsettes til det senere året kostnaden påløper. Dette vil forekomme f.eks. ved utbetaling av tilskudd til etablering av ny virksomhet.

T-12 Tiltakssonen i deler av Troms og Finnmark fylke

- Sktl. § 3-1 syvende ledd, § 8-1 syvende og åttende ledd og § 15-5
- FSFIN § 3-1-7
- SSV § 3-1 og § 3-2

T-12-1 Generelt

Det gjelder enkelte særlige skatteregler for personer som er skattepliktige som bosatt i Troms og Finnmark fylke, med unntak av bosatte i kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa, Tjeldsund og Tromsø. Dette området omtales som tiltakssonen. Følgende særregler gjelder for personer som er bosatt i tiltakssonen:

- særskilt fradrag (Finnmarksfradrag) i alminnelig inntekt ved skatteberegningen (kr 20 550), se sktl. § 15-5
- fellesskatten til staten er 4,9 % (8,4 % i resten av landet), se SSV § 3-2
- trinnskatt i trinn 3 (den delen av inntekten som overstiger kr 642 950 opp til kr 926 800) er 11,5 % (13,5 % i resten av landet), se SSV § 3-1. I trinn 1, 2 og 4 er trinnskatten den samme i hele landet.

Medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor kan frasi seg skattemessige fordeler ved å anses som bosatt innenfor tiltakssonen, se emnet «Stortingsrepresentanter mv.».

Andre særlige regler for tiltakssonen er:

- ettergivelse av utdanningslån fra Lånekassen, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.»
- særskilt inntektsfradrag ved skiferproduksjon i tiltakssonen, se nedenfor

Om hvor en person er skattepliktig som bosatt, se emnet «Skattestedet».

T-12-2 Særskilt fradrag i inntekt av skiferproduksjon

T-12-2.1 Generelt

Næringsdrivende innen skiferproduksjon i tiltakssonen skal ha et særskilt inntektsfradrag når vilkårene nedenfor er oppfylt, jf. sktl. § 8-1 syvende og åttende ledd. Dette vil i hovedsak omfatte skiferdrivere tilsluttet A/L Alta Skiferbrudd når de ellers fyller vilkårene, se nedenfor og Ot.prp. nr. 93 (2002–2003) pkt. 4.

T-12-2.2 Hvem er berettiget til fradrag

T-12-2.2.1 Krav til utøvelse av virksomhet

For å få særskilt inntektsfradrag etter sktl. § 8-1 syvende ledd må alle vilkårene nedenfor være oppfylt

- skattyteren må ha positiv virksomhetsinntekt fra skiferproduksjon
- skiferproduksjonen må foregå i tiltakssonen. Om hvilke områder som inngår i tiltakssonen, se pkt. 1.
- skattyteren må ha drevet virksomhet med produksjon av skifer over halvparten av inntektsåret

Fradrag gis bare med virkning for alminnelig inntekt.

Det er ikke et krav at skattyteren skal være skattemessig bosatt i tiltakssonen.

T-12-2.2.2 Kravene vedrørende produksjon

Skiferproduksjon er utdriving av skifer. Produksjonen skal anses foregått i den kommune hvor forekomsten av skifer ligger.

Virksomhet som ikke omfatter utdriving av skifer, men bare bearbeidelse, salg og/eller transport, gir ikke rett til særskilt inntektsfradrag.

T-12-2.3 Størrelse av det særskilte inntektsfradraget**T-12-2.3.1 Beregningen**

Det særskilte fradraget i inntekt av skiferproduksjon skal utgjøre kr 54 200 pluss 32 % av slik virksomhetsinntekt som overstiger kr 54 200 opp til et samlet fradrag på kr 142 000 jf. sktl. § 8-1 syvende ledd. Fradraget kan ikke overstige netto virksomhetsinntekt av skiferproduksjon.

Etter dette vil fradrag bli som følger:

Virksomhetsinntekt kr 0- kr 54 200	Inntektsfradrag lik virksomhetsinntekten
Virksomhetsinntekt kr 54 200- kr 328 575	Inntektsfradrag kr 54 200 pluss 32 % av virksomhetsinntekt over kr 54 200
Virksomhetsinntekt kr 328 575 eller høyere	Inntektsfradrag kr 142 000

Overstiger fordelten av skatteletten ved inntektsfradraget sammen med fordel av eventuell annen støtte etter EØS-reglene kr 530 000, skal inntektsfradraget reduseres, eventuelt falle vekk, slik at den samlede støtten ikke overstiger kr 530 000, jf. sktl. § 8-1 syvende ledd.

T-12-2.3.2 Inntekter som gir rett til særskilt inntektsfradrag

Det særskilte fradrag skal bare beregnes på grunnlag av produksjonsinntekten. Det er ikke anledning til å ta med kapitalinntekter i beregningsgrunnlaget, se Ot.prp. nr. 93 (2002–2003) pkt. 4.3.

Nettoinntekt som det gis særskilt inntektsfradrag i, er før fradrag for andre underskudd i året og før alle underskudd til fremføring, herunder tidligere års underskudd ved produksjon av skifer.

T-12-2.3.3 Sykepenger

Sykepenger som erstatter virksomhetsinntekt av produksjon av skifer inngår i grunnlag for fradraget.

T-12-2.3.4 Ektefeller

Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Dette gjelder selv om de driver hver sin virksomhet med produksjon av skifer.

T-12-2.4 Forholdet til særskilt inntektsfradrag i andre yrker

Det særskilte fradraget i inntekt av skiferproduksjon kan gis samtidig med reindriftsfradrag og jordbruksfradrag, om vilkårene for det er til stede. Samlet fradrag er imidlertid begrenset til kr 195 000, jf. sktl. § 8-1 åttende ledd.

Særskilt fradrag for fiske og fangst eller for sjøfolk kan gis fullt ut i tillegg til det særskilte fradrag ved produksjon av skifer.

T-12-2.5 Flere personer driver skiferproduksjon sammen

Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg (selskap med deltakerfastsetting), skal dele det særskilte inntektsfradraget forholdsmessig. Samlet inntektsfradrag kan ikke overstige kr 142 000.

T-12-2.6 Flere kommuner

Det særskilte fradrag kommer til fradrag i den kommune der virksomhetsinntekt av skiferproduksjonen er skattepliktig.

T-13 Tomt

- Sktl. § 5-1, § 9-3 niende ledd bokstav a og § 14-52
- FSVIN § 9-8
- Takseringsreglene § 1-1-2

T-13-1 Formuen

T-13-1.1 Bebygde tomter

Bebygde tomter verdsettes normalt sammen med bygningen(e) etter reglene for slike eiendommer. Nærmere om verdsettingen i slike tilfeller, se emnene «[Bolig – formue](#)» og «[Formue](#)».

T-13-1.2 Ubebygde tomter

T-13-1.2.1 Ubebygde næringstomter

Om verdsetting av ubebygde næringstomter, se emnet «[Formue](#)», pkt. 9.7.

T-13-1.2.2 Andre ubebygde tomter

Ved første gangs taksering av andre ubebygde tomter enn næringstomter, skal formuesverdien verken overstige 80 % av eiendommens kostpris eller 80 % av markedsverdien, se takseringsreglene § 1-1-2.

Er det nedlagt byggeforbud i området, vil dette påvirke verdsettingen. Ved verdsettingen av en nyutskilt, ubebygget tomt, må det tas hensyn til nivået for formuestakstene for sammenlignbare ubebygde tomter i kommunen. Så lenge en boligtomt ikke er bebyggt, omfattes ikke tomten av reglene om formuesverdsetting av bolig- og fritidseiendommer.

T-13-1.3 Rettigheter/Bortfestede tomter

Om verdsetting av rettigheter/bortfestede tomter, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

T-13-2 Løpende avkastning

Inntekt ved utleie/bortfeste av tomt og andre rettigheter tilknyttet tomt, er skattepliktig inntekt. Om festeavgift mv., se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

T-13-3 Realisasjon

T-13-3.1 Generelt

Her behandles bare realisasjon av

- ubebygget grunnareal
- fullt utbygget eiendom, (dvs. eiendom med bygninger, men ikke med mer enn en naturlig arrondert tomt), men hvor bebyggelsen er av relativt liten verdi i forhold til den totale omsetningsverdien
- tomt som er bortfestet for en ubegrenset tid mot løpende vederlag eller er bortfestet for et begrenset tidsrom

Om realisasjon av delvis bebygget grunnareal, dvs. eiendom med bygninger og tilhørende grunnareal som utgjør mer enn det som anses å være en naturlig arrondert tomt, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)», pkt. 3.2.

Om realisasjon av festerett til tomt, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

T-13-3.2 Hva er realisasjon

Om hva uttrykket realisasjon omfatter, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

T-13-3.3 Skatteplikt for gevinst

Gevinst ved realisasjon av et grunnareal er i utgangspunktet skattepliktig etter sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-30 annet ledd i virksomhet, og etter sktl. § 5-1 annet ledd utenfor virksomhet. Falder gevinst ved realisasjon av en fast eiendom ikke inn under noen av unntakene fra skatteplikt i sktl. § 9-3 annet ledd til sjette ledd, jf. § 9-13, vil gevinsten alltid være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1, uavhengig av om arealet kan karakteriseres som tomt eller ikke. Gjelder det boligeiendom, vil bare bygning med naturlig arrondert tomt falle inn under unntaket.

taksregelen for bolig. Har den realiserte eiendommen større areal, vil gevinst som gjelder dette arealet være skattepliktig, med mindre gevinsten faller inn under en annen unntaksregel, se HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932).

Gevinsten kan være helt eller delvis unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 9-3 annet ledd til sjette ledd jf. § 9-13 dersom visse vilkår er oppfylt. Dette gjelder følgende eiendommer:

- alminnelig gårdsbruk
- skogbruk
- boligeiendom
- fritidseiendom

Unntakene fra skatteplikt gjelder både i og utenfor virksomhet. Om vilkårene for helt eller delvis unntak fra skatteplikt for slike gevinster, se emnet «**Bolig – realisasjon**» og emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**».

Selv om gevinsten i utgangspunktet er helt eller delvis unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 9-3 annet ledd til sjette ledd jf. § 9-13, kan gevinsten likevel være skattepliktig i sin helhet som gevinst ved realisasjon av tomt, men bare såfremt begge vilkårene nedenfor er oppfylt:

- Arealet må etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet være skikket for bygging av boliger, herunder fritidsboliger mv., eller for «utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l.».
- Salgssummen må i vesentlig grad antas å være påvirket av muligheten for slik anvendelse av arealet.

Se sktl. § 9-3 niende ledd bokstav a. Denne bestemmelsen fremtrer som utfyllende anvisning til hovedregelen om at gevinst ved realisasjon av tomt alltid er skattepliktig. Sktl. § 9-3 niende ledd bokstav a vil først og fremst være aktuell i tilfeller hvor det ellers vil være tvil om det foreligger realisasjon av tomter. Bestemmelsen utvider således ikke tomtebegrepet, men søker bare å gi praktisk veiledning i de tilfellene hvor det erfaringsmessig har vist seg vanskelig å avgjøre hvilke momenter som særlig skal tillegges vekt ved vurderingen av om man har med tomteareal å gjøre eller ikke.

Krav om skikkethet går både på fysisk og juridisk skikkethet:

- Fysisk skikkethet vil si at det ikke foreligger geografiske/og eller topografiske hindringer for utbygging.
- Juridisk skikkethet vil si at ikke lovforbud eller servitutter danner absolutt, eller mer permanent og ufravikelig hindring for å nytte arealet til bebyggelse eller annen utnyttelse til forretningsmessige formål.

Er det ved realisasjon av jord- og skogbruksarealer gitt en pris som ligger vesentlig høyere enn pris for arealet brukt til jord- og skogbruksformål, kan merverdien skyldes at arealet er egnet til tomteformål eller har andre verdier som nevnt i sktl. § 9-3 niende ledd.

Er det ved realisasjon av bolig- eller fritidseiendom med bebyggelse gitt en pris som ligger vesentlig høyere enn det eiendommen med rimelighet kunne vært solgt for med en fortsatt utnyttelse av de bygninger som står på eiendommen, skyldes merverdien normalt at arealet er egnet til tomteformål eller har andre verdier som nevnt i sktl. § 9-3 niende ledd. Se HRD i Utv. 1978/480 (Rt. 1977/1264).

Ved vurderingen av om grunnarealer skal anses som tomt etter sktl. § 9-3 niende ledd, legges bare vekt på kravet om skikkethet og på kravet om at salgssummen i vesentlig grad må være bestemt ut fra tomteformål. Kjøpers utnyttelse av arealet vil bare være et moment i vurderingen av om det er gitt tomtepris. Sml. HRD i Utv. 1991/1479 (Rt. 1991/207) og i Utv. 1993/263 (Rt. 1993/480).

Om forholdet til skjønnsrettens begrunnelse ved erstatningsutmåling, se [pkt. 3.6.2](#).

T-13-3.4 Fradrag for tap

I de tilfeller en gevinst ville vært skattepliktig etter reglene ovenfor, vil et tap være fradragberettiget, jf. sktl. § 9-4 første ledd.

T-13-3.5 Realisasjon av del av eiendom

T-13-3.5.1 Jordbruks-/skogbrukseiendom

Selges ubebygget areal fra en jordbruks-/skogbrukseiendom er gevinsten som utgangspunkt skattepliktig etter sktl. § 5-1 første ledd. Gevinst ved realisasjon av en del av et alminnelig

gårdsbruk eller skogbruk kan imidlertid være skattefrie etter sktl. § 9-3 sjette ledd jf. § 9-13. Om hva som anses som alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», [pkt. 4](#). Reglene om realisasjon av jordbrukseiendom gjelder f.eks. ikke hvis jordbruksvirksomheten er varig nedlagt. De gjelder heller ikke for ubebygde grunnareal som frem til realisasjonstidspunktet ikke har inngått som en naturlig del av eiendommens innmarks-, utmarks- eller skogarealer benyttet til jord- og/eller skogbruksvirksomhet, sammenlign HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932). For øvrig er skattefritak etter disse bestemmelsene bare aktuelt ved overdragelse til arveberettigede personer hvor vederlaget ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», [pkt. 5](#). Skjer overdragelsen til andre, eller til en høyere pris, kan det likevel være aktuelt å beregne gevinsten etter overgangsreglene, se emnet «[Jord- og skogbruk – realisasjon](#)», [pkt. 9.2](#). Overgangsreglene gjelder imidlertid ikke hvis en realisasjon per 31.12.2004 ville vært skattepliktig etter tomteregelen.

T-13-3.5.2 Bolig-/fritidseiendom

Realiseres ubebygget areal fra en bolig- eller fritidseiendom, f.eks. en del av hagen, vil gevinsten være skattefri hvis bolig- eller fritidseiendommen kunne vært solgt skattefritt i sin helhet og vilkårene for tomtebeskatning ikke er oppfylt. Tomtebeskatning betinger at vilkårene om skikkethet og tomtepris er oppfylt, se [pkt. 3.3](#). Kravet til tomtepris er f.eks. ikke oppfylt ved ekspropriasjon av hagestriper til veiformål hvor erstatningen er utmålt som differansetap, dvs. differansen mellom eiendommens verdi før og etter ekspropriasjonsinngrepet. Se URD 13. juni 1990 (Stavanger byrett) i Utv. 1991/1323.

T-13-3.6 Eksempler

T-13-3.6.1 Enkelttomt(er)

Ved realisasjon av en eller flere enkelttomter eller ubebygget grunnareal som ikke er alminnelig jordbruks-, skogbruks-, bolig- eller fritidseiendom eller del av denne, vil gevinsten alltid være skattepliktig etter sktl. § 5-1, uavhengig av om grunnen er skikket til tomteformål og om det er gitt tomtepris.

Realiserer bortfesteren en tomt med påheftet festerett, vil en gevinst alltid være skattepliktig. Dette gjelder selv om den festede tomten ligger på f.eks. en skogbrukseiendom og eventuelt selges sammen med denne.

Innløser festeren en tomt som er festet for et ubegrenset tidsrom mot løpende vederlag eller festet for en tidsbegrenset periode, anses dette som realisasjon av tomten for bortfesteren. Gevinst vil alltid være skattepliktig. Om betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt, se emnet «[Betinget skattefritak](#)». Om en festers realisasjon av festeretten, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

T-13-3.6.2 Realisasjon av/fra jordbruks- eller skogbrukseiendom

Gevinst ved realisasjon av grunn fra eiendom som er jordbruks- og/eller skogbrukseiendom for selgeren, til bruk som hytte-, bolig- eller industritomt hos kjøperen, behandles etter reglene for tomesalg dersom prisen i vesentlig grad er bestemt av tomtepris, jf. HRD i Utv. 1982/568 (Rt. 1982/866), eller grunnen ikke er i bruk til jord-/skogbruksvirksomhet, sml. HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932). Se også HRD i Utv. 1974/242 (Rt. 1974/69) (Det ble foretatt gevinstbeskatning ved salg av gårdsbruk til industriformål etter regelen i nåværende sktl. § 9-3 niende ledd. Det ble konstatert at prisen på det solgte areal lå så høyt over vanlig jordbrukspris på gårdsbruk, at andre forhold enn jordbruksverdien måtte ha influert vesentlig på salgssummens størrelse). Om betydningen av at reglene om tomesalg får anvendelse, se [pkt. 3.5.1](#).

Når det skal vurderes om en pris/erstatning er gitt på grunnlag av tomteverdi, vil skjønnsgrunnene fra en eventuell skjønnsrett i utgangspunktet ikke være avgjørende, se HRD i Utv. 1961/301 (Rt. 1960/1427) (Flesland), HRD i Utv. 1974/242 (Rt. 1974/69) (Stray) og HRD i Utv. 1983/450 (Rt. 1983/882) (Fuglerud). Har retten lagt jordbruks-/skogbruksverdi til grunn for sin verdifastsetting, må det imidlertid være sikre holdepunkter og sterke bevis for at skjønnsretten i realiteten har benyttet tomteverdi ved sin verdifastsetting for at tomtebeskatning skal være aktuelt, jf. HRD i Utv. 1983/450 (Rt. 1983/882).

T-13-3.6.3 *Realisasjon av en fysisk sett utbygget eiendom, men hvor bebyggelsen ikke er økonomisk eller bruksmessig tilfredsstillende*

Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, fritidseiendom mv. som fysisk sett er helt eller delvis bebygget, og som i utgangspunktet fremstår som helt eller delvis skattefri etter sktl. § 9-3 andre ledd til fjerde ledd, kan være fullt ut skattepliktig etter sktl. § 9-3 niende ledd dersom vederlaget i realiteten knytter seg til grunnen og ikke til bebyggelsen. Følgende vilkår må være oppfylt:

- Den alminnelige omsetningsverdien er i det vesentlige upåvirket av bebyggelsen.
- Etter en totalbedømmelse av alle omstendigheter er det ikke en økonomisk rimelig og påregnelig mulighet for at en kjøper av eiendommen, til dens markedspris, vil beholde eiendommen i det vesentlige uforandret med hensyn til bruk og bebyggelse.

Dette betyr at dersom bebyggelsen ikke er økonomisk eller bruksmessig tilfredsstillende, og salgssummen antas å ha blitt vesentlig større på grunn av muligheten for å anvende grunnen til nybygg osv., jf. § 9-3 niende ledd, vil salget kunne anses som et skattepliktig tomtesalg i sin helhet. Dette forutsetter at eiendommen er egnet for bygging av boliger mv.

Har bebyggelsen imidlertid slik økonomisk betydning at det er en påregnelig mulighet for at en tenkt kjøper av eiendommen vil kunne gi den pris som er betalt dersom han skulle ha beholdt bebyggelsen, foreligger ikke vilkårene for tomtebeskatning. Momenter vil være

- om den netto avkastning de bestående bygninger kan gi, står i rimelig forhold til salgssummen
- strøkets karakter, særlig utviklingen i den senere tid
- bygningens vedlikeholdsstandard
- eventuelle praktiske og formelle vanskeligheter med å få bebygget eiendommen mv.

Se også HRD i Utv. 1978/480 (Rt. 1977/1264), HRD i Utv. 1993/263 (Rt. 1993/480), LRD 29. oktober 2001 (Borgarting) i Utv. 2001/1531 og LRD (LB-2020-84619) i Utv. 2021/372.

T-13-3.6.4 *Realisasjon av bebygget eiendom med stor tomt hvor bebyggelsen er økonomisk eller bruksmessig tilfredsstillende*

Hvor en boligeiendom med fullt tilfredsstillende bebyggelse har et større grunnareal enn det som utgjør en naturlig arrondert tomt vil bare boligen med en naturlig arrondert tomt følge reglene for boligeiendom etter sktl. § 9-3 annet ledd. Den øvrige delen vil være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1 annet ledd og ev. etter tomteregelen sktl. § 9-3 niende ledd, se nærmere i emnet «[Bolig – realisasjon](#)», pkt. 3.2.

T-13-3.7 *Gevinstberegningen*

Gevinsten settes til differansen mellom utgangsverdi og inngangsverdi for det som er realisert.

Om hva som er utgangsverdi, se emnet «[Utgangsverdi](#)».

Om hva som er inngangsverdi og om eventuelle oppreguleringer fram til 31. desember 1991 i henhold til overgangsreglene, se emnet «[Inngangsverdi](#)».

Bygger skattyter ut et tomteområde over flere inntektsår og selger ut etter hvert, må han beregne oppnådd gevinst på hvert av salgene ved at den enkelte tomts forholdsmessige andel av inngangsverdi fratrekkes salgssummen, og inntektsføre gevinsten etter hvert som salgene finner sted. Det er ikke anledning til å vente med inntektsføringen til hele tomteområdet er solgt eller utbygget, eller å føre kostprisen for hele tomteområdet til fradrag i de første salgsvederlagene.

T-13-3.8 *Tidfesting*

Gevinst ved realisasjon av tomt tidfestes etter realisasjonsprinsippet, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

Om tidfesting av gevinst ved realisasjon av tomt som har vært driftsmiddel eller omløpsmiddel i virksomhet, se emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)», pkt. 2.3.2.

T-13-3.9 *Personinntekt*

For enkeltpersonforetak som omfattes av foretaksmodellen vil gevinst og tap ved realisasjon av tomt som hovedregel inngå i beregnet personinntekt. Se nærmere i emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», herunder pkt. 4.3.3.

T-13-4 **Betinget skattefritak**

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70
- innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72
- makeskifte etter sktl. § 14-71

se emnet «**Betinget skattefritak**».

T-13-5 **Uttak av tomt**

Om skatteplikt ved uttak av tomt, se emnet «**Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester**».

T-13-6 **Skattestedet**

Formue i og inntekt av tomter skattlegges for personlige skattytere i den kommune hvor tomten ligger. Dette gjelder også eventuell salgsgevinst eller tap. Se emnet «**Skattestedet**».

Formue som består i krav på vederlag for salg av tomt, er ikke stedbundet til kommunen hvor tomten ligger. Det samme gjelder renter av slikt krav.

T-14 Transaksjonskostnader mv.

- Sktl. § 6-1, § 6-2 og § 6-24

T-14-1 **Generelt**

Transaksjonskostnader brukes i dette emnet som betegnelse på kostnader som har sammenheng med erverv eller overdragelse av foretak (herunder aksjeselskap) samt fusjon, fisjon og andre større omorganiseringer av virksomhet. Kostnadene kan ha en direkte eller indirekte sammenheng med transaksjonen. Dette emnet omhandler den skattemessige behandlingen av slike kostnader.

Om finansieringskostnader, herunder juridisk bistand for å få lån, se emnet «**Renter av gjeld**», pkt. 6.23.

Nedenfor behandles situasjoner ved oppkjøp av foretak og fusjon. De samme prinsippene vil normalt kunne legges til grunn også ved andre transaksjonsformer. Om kostnader ved stiftelse av selskap, nyttegning av aksjekapital og børsintroduksjon, se emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**», pkt. 7.7.

I Skatte-ABC er ordet kostnad brukt også i forbindelse med aktiveringspliktige kostnader/ inngangsverdi. Se også emnet «**Kostnader – allment om fradrag**».

T-14-2 **Hovedprinsipper for den skattemessige behandlingen**

De generelle prinsipper for fradragsføring/aktivering gjelder for transaksjonskostnader, på samme måte som for andre kostnader, se emnet «**Kostnader – allment om fradrag**». Kostnader som har tilknytning til et erverv av aksjer eller andre formuesobjekter, må aktiveres som en del av inngangsverdien på aksjene, jf. sktl. § 10-32 annet ledd, eller de ervervede formuesobjektene. For selger vil på tilsvarende måte kostnader som har sammenheng med realisasjonen redusere utgangsverdien. Kostnader som har sammenheng med den løpende skattepliktige inntekt eller selve inntektservervet, kan fradragsføres direkte, jf. sktl. § 6-1.

Kostnader knyttet til aksjer som faller inn under fritaksmetoden er som utgangspunkt ikke fradragsberettiget dersom skattyter er subjekt under fritaksmetoden i sktl. § 2-38, jf. sktl. § 6-1. Det gis likevel fradrag for kostnader som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-38, jf. sktl. § 6-24 første ledd. Ervervs- og realisasjonskostnader er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 annet ledd.

Er det pådratt kostnader som har sammenheng både med den løpende drift og ervervet/ realisasjonen, må de kostnadene som knytter seg til ervervet eller realisasjonen skilles ut, se HRD i Utv. 2018/619 (HR-2018-391-A) (Argentum). (Forvaltningshonorar som investorer hadde betalt til en fondsforvalter, knyttet seg til flere elementer i fondsforvaltningen. Den delen av honoraret som gjaldt arbeidet med å søke etter og identifisere aktuelle investeringsobjekter samt arbeidet med forvaltning av fondene, var fradragsberettiget etter skatteloven

§ 6-24 første ledd, mens arbeid med konkrete kjøps- og salgsprosesser ikke var fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 annet ledd. Hovedformåls læren kom ikke til anvendelse fordi formålene refererte seg til forskjellige deler av kostnadene. Kostnadene til transaksjonsarbeidet skulle skjønnsmessig fordeles i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del, selv om dette var praktisk vanskelig.)

Videre gjelder de generelle prinsipper om tilordning av kostnader. En kostnad kan bare fradragføres hos den som har pådratt seg kostnaden og som etter det underliggende forhold skal bære kostnaden. Om de generelle vilkår for fradrag, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)».

Nedenfor redegjøres det for hvilke kostnader som vanligvis har tilknytning til formuesobjektene og som må aktiveres/reducere utgangsverdien, og hvilke kostnader som normalt vil ha tilknytning til den løpende drift og som kan fradragføres direkte. Spørsmålet om fradragsrett må imidlertid vurderes konkret.

Ved avgrensningen mellom kostnader som skal aktiveres/reducere utgangsverdien og kostnader som skal fradragføres direkte vil det være et moment om kostnaden er pådratt før eller etter overdragelsen. Selv om kostnaden er pådratt før overdragelsen, kan imidlertid formålet være knyttet til den løpende drift. I så fall skal det foretas direkte fradragsføring.

Regnskapsreglene har ikke betydning for hva som skattemessig skal aktiveres ved oppkjøp/realisasjon av foretak/fusjon.

T-14-3 Kostnader som verken kan fradragføres direkte eller aktiveres

Enkelte kostnader som oppstår i forbindelse med en transaksjon vil ikke være direkte fradragsberettiget og kan heller ikke aktiveres. Dette vil f.eks. gjelde kostnader til ren skatteplanlegging og representasjon, se emnene «[Juridisk bistand/prosesskostnader](#)» og «[Representasjon](#)».

Kostnader til rådgivning vedrørende f.eks. merverdiavgift og arbeidsgiveravgift, jf. sktl. § 6-15, må vurderes i forhold til kravet om tilknytning mellom kostnader og inntekter/inntektservervet, se [pkt. 4](#) og [pkt. 5](#).

T-14-4 Oppkjøp/realisasjon av foretak/aksjer

T-14-4.1 Oppkjøp som gjennomføres – behandling hos kjøper

T-14-4.1.1 Kostnader som oppstår i den innledende fase

I den innledende fase av et oppkjøp kan det oppstå kostnader til vurdering av virksomhetens fremtidige strategi, kartlegging og vurdering av målselskaper etc. før man går inn i forhandlinger. Kostnader som oppstår på dette stadiet og som har tilknytning til den løpende drift og ikke knytter seg til noe bestemt erverv, kan fradragføres direkte etter sktl. § 6-1 eller sktl. § 6-24. Se LRD 2. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1006 (Aker Material Handling AS). Fradragsrett er aktuelt både hvor virksomheten vurderes kjøpt opp ved aksjekjøp eller på annen måte og uavhengig av om oppkjøpet gjennomføres eller ikke.

Kostnader i den innledende fase som knytter seg til aksjeinntekter som er fritatt for beskatning etter fritaksmetoden, og som ville vært fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 utenfor fritaksmetoden, omfattes av fradragsretten i sktl. § 6-24 første ledd, se Prop. 1 LS (2016–2017) pkt. 12.3.

T-14-4.1.2 Kostnader knyttet til forberedelse og gjennomføring av et oppkjøp

Kostnader pådratt for å forberede og gjennomføre et bestemt oppkjøp, må normalt anses knyttet til ervervet av aksjene eller virksomheten og må aktiveres. Eksempler på slike kostnader er kostnader til analyser, kontraktsforhandlinger, kontraktsutforming, bedriftsgjennomgang (due diligence) og gjennomføring av selve overtakelsen. Også kostnader til utarbeidelse av konkurransemelding må vanligvis aktiveres som ervervskostnader, se Skatteklagenemnda (stor avdeling) [SKNS1-2022-68](#). Det samme gjelder kostnader til etteroppgjør/revisjon. Se LRD 2. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1006 (Aker Material Handling AS).

Aktiveringsplikten gjelder uavhengig av om oppkjøpet skjer i form av aksjer eller på annen måte og uavhengig av om det gjelder aksjer som faller inn under fritaksmetoden.

I enkelte tilfeller kan kostnader pådratt på dette stadiet anses som driftskostnader som kan fradragføres direkte etter sktl. § 6-1 eller § 6-24 første ledd. Dette kan være aktuelt hvor kostnadene er pådratt for å skape driftsmessige synergier mellom eksisterende selskap på kjøpersi-

den og det selskap man vurderer å kjøpe. Slike kostnader kan være fradragsberettiget selv om de er pådratt før overtakelsen. Fradragsretten forutsetter at kostnadene er båret av det selskapet som skal samarbeide med det oppkjøpte selskapet. Fradragsrett gjelder også for kostnader til å integrere den ervervede virksomheten i kjøpers eksisterende virksomhet (f.eks. fusjon) se f.eks. LRD 2. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1006 (Aker Material Handling AS).

T-14-4.1.3 Finansieringskostnader

Om fradragsføring av kostnader til finansiering, herunder juridisk bistand for å oppnå lån, se emnet «**Renter av gjeld**», pkt. 6.23.

T-14-4.1.4 Kostnader til etterfølgende integrering, markedsføring mv.

I den etterfølgende fase av oppkjøpet kan det oppstå kostnader til integrering, organisering og markedsføring mv. Slike kostnader vil normalt være direkte fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 eller § 6-24 første ledd. En forutsetning er at kostnadene enten tilordnes en enhet på kjøpersiden som har direkte nytte av integreringen mv., eller kjøperen selv, se pkt. 5.

T-14-4.1.5 Stiftelses- og emisjonskostnader mv.

Om fradrag for stiftelseskostnader, emisjonskostnader og kostnader i forbindelse med børsintroduksjon, se emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**», pkt. 7.7.

T-14-4.1.6 Fordeling av aktiveringspliktige kostnader

Aktiveringspliktige kostnader til oppkjøp av foretak eller aksjer skal aktiveres på det/de objekt(er) som erverves. Ved erverv av alle eiendeler (innmaten) i en virksomhet, skal samlede oppkjøpskostnader fordeles mellom og tilordnes de enkelte formuesobjektene i virksomheten som inngangsverdi.

T-14-4.2 Salg som gjennomføres – behandling hos selger

I den innledende fase før et mulig salg av foretak eller aksjer, kan det for selger oppstå kostnader som ikke kan anses knyttet til et bestemt salg, men som har sammenheng med den løpende drift. Slike kostnader kan fradragsføres direkte, jf. § 6-1 og § 6-24 første ledd. Om behandlingen for kjøper, se pkt. 4.1.

Kostnader pådratt i forbindelse med forberedelse og gjennomføring av et salg av foretak og aksjer utenfor fritaksmetoden kommer til fradrag ved gevinstberegningen av de objekter som realiseres. Se emnet «**Utgangsverdi**», pkt. 2.1. Kostnader pådratt ved forberedelse og gjennomføring av salg av aksjer som omfattes av fritaksmetoden er ikke fradragsberettigede, jf. sktl. § 6-24 annet ledd. Om et eksempel på vurderingen av om kostnadene har tilstrekkelig nær tilknytning til salg av aksjer innenfor fritaksmetoden, se LRD 1. desember 2017 (Borgarting) (LB-2016-169114) (Holta Invest AS) (Kostnader til voldgiftssak om honorar til meglerforetak for bistand ved salg av aksjer måtte anses som ikke-fradragsberettigede realisasjonskostnader.)

T-14-4.3 Salg som gjennomføres – behandling hos selskapet som blir solgt

I den innledende fase før et mulig salg av aksjer eller andeler i et selskap, kan det for det selskapet som blir solgt oppstå kostnader som ikke kan anses knyttet til dette bestemte salget, men som har sammenheng med den løpende drift. Foretakets formål med å pådra seg slike kostnader kan både være hensynet til selskapet selv og hensynet til aksjonærene/deltakerne. Hvor disse formålene er «innbyrdes avhengige og overlappende» vil kostnadene være fradragsberettigede for selskapet. Dette forutsetter at kostnadene anses som «nødvendige og egnede», og at det foreligger «nær og påtagelig forbindelse» mellom kostnadene og inntekten, jf. HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008 s. 794) (Korsvold). Slike kostnader kan da fradragsføres direkte, jf. § 6-1 og § 6-24 første ledd.

For kostnader som pådras i forbindelse med forberedelse og gjennomføring av et konkret salg av aksjer/andeler, kan det bli spørsmål om hvem som er riktig tilordningsenhet for kostnadene. Om tilordning av kostnader til riktig skattesubjekt, se pkt. 5. For kostnader som skal eller kan tilordnes selskapet, kan det bli spørsmål om kostnadene er pådratt av hensyn til aksjonærene eller av hensyn til selskapet selv. På dette stadium kan hovedformålet med å pådra seg kostnadene være å sørge for at aksjonærene får høyest mulig pris for aksjene. For-

målene med kostnadene anses da ikke som «innbyrdes avhengige og overlappende», slik at kostnadene dermed ikke er fradragsberettiget for selskapet. Se HRD i Utv. 2018/638 (HR-2018-00570-A) (Ericsson) (Et børsnotert selskap hadde inngått avtale med en finansiell rådgiver om et tilretteleggingshonorar som skulle betales dersom det ble inngått avtale om salg av aksjene i selskapet. Etter hvert inngikk selskapet også en avtale om termineringsgebyr til en potensiell kjøper, dersom selskapet i stedet ble solgt til en konkurrerende kjøper. Kostnadene til termineringsgebyret var pådratt av hensyn til aksjonærene alene og var ikke fradragsberettiget. Hovedformålslæren kom til anvendelse på tilretteleggingshonoraret, og fradragsrett ble nektet fordi hovedformålet med å pådra kostnadene var knyttet til aksjonærenes interesse i høyest mulig pris på aksjene). Om hovedformålslæren, se emnet «**Kostnader – allment om fradrag**», pkt. 5.2.2.

T-14-4.4 Oppkjøp som ikke gjennomføres – behandling hos kjøper

T-14-4.4.1 Generelt

Kostnader til oppkjøp som ikke gjennomføres, er fradragsberettiget såfremt kostnadene ville vært direkte fradragsberettiget dersom oppkjøpet hadde blitt gjennomført, se pkt. 4.1. Dette gjelder også hvor formålet var å erverve aksjer som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 6-24 første ledd. Om anvendelse av sktl. § 6-24, se emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**», pkt. 7.5.2. Slike kostnader fradragsføres løpende, jf. sktl. § 14-2 annet ledd.

Kostnader som ville vært aktiveringspliktige hvis oppkjøpet hadde blitt gjennomført, er fradragsberettiget hvis kostnadene/tapet har tilknytning til en virksomhet, jf. sktl. § 6-2 annet ledd, eller hovedformålet med å pådra seg kostnadene var å erverve skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Om tilknytningskravet etter § 6-1, se emnene «**Kostnader – allment om fradrag**», pkt. 5 og «**Tap**», pkt. 3.2. Slike kostnader fradragsføres direkte i det året det er klart at oppkjøp ikke vil finne sted. Hvis hovedformålet med å pådra seg kostnadene var å erverve aksjer som faller inn under fritaksmetoden, er det ikke fradragsrett hvis kostnadene ville vært aktiveringspliktige hvis oppkjøpet hadde blitt gjennomført, jf. sktl. § 6-24 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av om kostnadene har tilknytning til en virksomhet.

Om forholdet mellom kostnader, tap og underskudd, se emnet «**Tap**», pkt. 1.

T-14-4.4.2 Nærmere om forsøk på erverv av aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden

Frادrag for kostnader til erverv av aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden er avskåret etter sktl. § 6-24 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av om aksjeervervet blir gjennomført. Se også HRD i Utv. 2016/1909 (HR-2016-02249-A) (Evry) (Høyesterett kom til at det heller ikke forelå fradrag for kostnader til oppkjøp som ikke ble gjennomført før 2016, da siste del av annet ledd ble tilføyet.)

Spørsmålet om fradragsrett må vurderes når kostnaden er endelig pådratt, dvs. hvor det er klart at oppkjøpet ikke blir noe av. Om fritaksmetoden, se emnet «**Fritaksmetoden**».

Var formålet å erverve aksjer i selskaper hjemmehørende i Norge, vil utbytte og gevinst være omfattet av fritaksmetoden og dermed alltid være skattefrie. Kostnad som følge av et oppkjøp som ikke gjennomføres er da ifølge sktl. § 6-24 annet ledd ikke fradragsberettiget. Tilsvarende gjelder forsøk på erverv av aksjer i et selskap hjemmehørende i et annet EØS-land som ikke er lavskatteland. Dette gjelder også forsøk på erverv av aksjer i selskap som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd.

Inntekt av aksjer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS og i lavskatteland innenfor EØS som ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, er ikke omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd. Kostnad ved forsøk på erverv av slike aksjer er dermed fradragsberettiget. Dette gjelder selv om tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS faller innenfor fritaksmetoden, se emnet «**Fritaksmetoden**», pkt. 3.7.

Gevinst på eierandel i selskap hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, er skattepliktig, med mindre eier-/overskuddsandelen sammenhengende i de to siste årene frem til innvinningstidspunktet har vært minst 10 %, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav b. Utbytte på slike aksjer er skattepliktig, med mindre skattyteren sammenhengende i en periode på to år som omfatter innvinningstidspunktet, har hatt en eier-/utbytteandel på minst

10 %, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav d. Om dette, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.8.2. Kostnader ved forsøk på å investere i slike aksjer vil dermed være fradragsberettiget, med mindre kravet til eiertid og eier-/utbytteandel allerede er oppfylt fordi kjøperen eier andre aksjer i selskapet fra før.

T-14-4.5 Salg som ikke gjennomføres – behandling hos selger

Kostnader til salg som ikke gjennomføres er fradragsberettigede såfremt kostnadene ville vært fradragsberettigede eller ville redusert utgangsverdien dersom salg hadde blitt gjennomført, se omtalen i pkt. 4.4 som gjelder tilsvarende for selger. Kostnadene vil være fradragsberettiget etter § 6-1 eller § 6-2 annet ledd hvis en gevinst hadde vært skattepliktig. Se emnet «Tap», pkt. 3.2.2.

Gjelder det aksjer som omfattes av fritaksmetoden, foreligger det ikke fradragsrett for kostnader som ellers skulle inngått i gevinst-/tapsberegningen, jf. sktl. § 6-24 annet ledd.

T-14-5 Tilordning til riktig skattesubjekt

Kostnader i forbindelse med overdragelse av foretak skal som utgangspunkt tilordnes den som etter det underliggende forhold anses forpliktet til å dekke kostnadene. Fradragsrett forutsetter imidlertid at det foreligger tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnadene og skattyterens skattepliktige inntektsgivende aktivitet, se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 5. Fradragsrett forutsetter også at hovedformålet med å pådra kostnadene var knyttet til skattyterens egen inntektsgivende aktivitet, og ikke f.eks. aksjonærens interesser.

Dekkes kostnadene med endelig virkning av andre enn den som skal tilordnes kostnadene, vil det i utgangspunktet ikke være fradragsrett for kostnadene, verken hos den som dekker dem eller hos kjøper eller selger. Om et eksempel hvor det ikke forelå fradragsrett, se Skatteklagenemnda (stor avdeling) SKNS1-2022-19.

Dekker et selskap kostnader som skal tilordnes aksjonær og aksjonæren utbyttebeskattes for beløpet, skal kostnadene anses å være dekket av aksjonæren.

Betaler en aksjonær kostnader som skal tilordnes selskapet, vil beløpet ikke anses å være dekket av selskapet med mindre det er ytet som et lån, konsernbidrag, kapitalinnskudd e.l. til selskapet. Dette kan være aktuelt der et morselskap betaler kostnader som skal tilordnes et datterselskap.

Se også HRD i Utv. 2018/638 (HR-2018-00570-A) (Ericsson), og omtalen i pkt. 4.3. I denne saken var det enighet om at selskapet kunne tilordnes kostnader som knyttet seg til aksjonærenes salg av aksjer, men kostnadene ble ikke ansett som fradragsberettigede for selskapet fordi hovedformålet med kostnadene var knyttet til aksjonærenes interesser.

T-14-6 Fusjon av selskaper

T-14-6.1 Innledende fase ved en fusjon

Kostnader som oppstår i den innledende fase ved en fusjon kan f.eks. være kostnader til kartlegging av mulige alternativer, f.eks. om det skal tas sikte på et oppkjøp eller en fusjon, vurdering av oppkjøps eller fusjonspartnere mv. Slike kostnader knytter seg normalt til den løpende drift, og disse kan fradragsføres som driftskostnader, jf. sktl. § 6-1 første ledd første punktum, se SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

T-14-6.2 Stiftelseskostnader og kostnader i forbindelse med kapitalforhøyelse

En fusjon vil som oftest innebære en kapitalforhøyelse, ev. stiftelse av nytt selskap. Kostnader til kapitalforhøyelse eller stiftelse kan fradragsføres direkte når kostnadene dekkes av selskapet, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 7.7. Dette omfatter kostnader forbundet med utarbeidelse av stiftelsesdokumenter og aksjonæravtaler, avholdelse av generalforsamling, utfylling og innsending av registreringsskjemaer til Foretaksregisteret, garantiprovisjoner til sikring av stiftelsens gjennomføring og advokat- og revisorhonorar i denne sammenheng, se SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

Dekkes slike kostnader av aksjonærene, må kostnadene aktiveres som en del av inngangsverdien på aksjene, se SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

T-14-6.3 Kostnader til utarbeidelse av fusjonsplan, verdivurderinger, rådgivning, utarbeidelse av rapporter, due diligence mv.

Kostnader til utarbeidelse av fusjonsplan, verdivurderinger, rådgivning, utarbeidelse av rapporter, due diligence mv. i forbindelse med fusjon anses normalt som kostnader til reorganisering av virksomhet, og vil være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum, se LRD 2. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1006 (Aker Material Handling AS) og SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

Om kostnader til reorganisering dekkes av aksjonærene, må kostnadene aktiveres som en del av aksjenes inngangsverdi, se SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

T-14-6.4 Kostnader til etterfølgende integrering, markedsføring mv.

I en etterfølgende fase kan selskapet ha kostnader til integrering, organisering og markedsføring i det fusjonerte selskapet. Slike kostnader anses normalt knyttet til ordinær drift, og kan fradragsføres etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum, se SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

T-14-6.5 Fusjon som ledd i oppkjøp

I enkelte tilfeller kan en fusjon bare være et ledd i oppkjøp av et formuesobjekt eller virksomhet, slik at det hovedsakelige formålet ikke er reorganisering av virksomheten, men å erverve et formuesobjekt eller en virksomhet. I slike tilfeller vil ikke vilkåret om tilknytning etter sktl. § 6-1 første ledd uten videre være oppfylt når det gjelder kostnader til analyser mv., se SKD 8. februar 2013 i Utv. 2013/227.

For kostnader til analyser, rådgivning, kontraktsforhandlinger, verdsetting, due diligence mv. må det vurderes i hvert tilfelle om det er ervervskostnader som skal aktiveres på aksjene. Aktiveringsplikt kan f.eks. være aktuelt hvis aksjonærene i det overdragende selskapet selger seg ut like før eller etter fusjonen.

Kostnader som gjelder selve gjennomføringen av fusjonen, herunder kostnader til utarbeidelse av dokumentasjon, avholdelse av generalforsamling mv., kan fradragsføres etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum når de dekkes av de fusjonerende selskaper. Dekkes kostnadene av aksjonærene, må kostnadene aktiveres som en del av inngangsverdien på aksjene.

T-15 Trygdeytelser og andre sosiale ytelser

- Sktl. § 5-10 bokstav c, § 5-15 første ledd, § 5-42 og § 5-43 første ledd bokstav d, e, g og annet ledd

T-15-1 Skattepliktige ytelser

Alle løpende ytelser fra folketrygden og annen omsorgs- og trygdeinnretning er i utgangspunktet skattepliktige. Ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt er skattepliktige som arbeidsinntekt etter § 5-1 og § 5-10 bokstav c. Dette gjelder:

- dagpenger under arbeidsløshet etter ftrl. kap. 4
- sykepenger etter ftrl. kap. 8
- stønad ved barns og andre nærståendes sykdom etter ftrl. kap. 9
- foreldrepenger etter ftrl. kap. 14

For pensjon følger skatteplikten av § 5-1, se emnet «Pensjon – allment».

En del andre stønader til livsopphold er skattepliktige etter sktl. § 5-42 bokstav a. Skatteplikten gjelder stønad, omsorgspenger og annen utbetaling fra folketrygden eller annen omsorgs- og trygdeinnretning, herunder

- arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11
- uføretrygd etter ftrl. kap. 12

- uføreytelser fra andre ordninger
- overgangsstonad etter ftrl. § 15-5 (omsorg for barn), § 16-7 (tidligere familiepleier) og § 17-6 (gjenlevende ektefelle)

Videre er det etter sktl. § 5-42 bokstav d skatteplikt for

- introduksjonsstonad etter lov 6. november 2020 nr. 127 om integrering gjennom opplæring, utdanning og arbeid (integreringsloven) kapittel 5
- kvalifiseringsstonad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen (sosialtjenesteloven)

Om skatteplikt for enkelte former for underholdsbidrag og utdelinger fra legater mv., se emnet «Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold», pkt. 4.

Ytelsene er skattepliktige til bostedskommunen selv om mottakeren er selvstendig næringsdrivende med stedbunden virksomhet i annen kommune.

Om personinntekt, se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstonad og visse trygdeytelser».

Det er spesielle unntak fra skattlegging, se nedenfor.

T-15-2 Skattefrie ytelser

T-15-2.1 Generelt

Følgende ytelser er skattefrie for mottakeren, jf. sktl. § 5-43 første ledd

- barnetrygd etter lov om barnetrygd, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav a
- kontantstøtte etter kontantstøtteloven, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav b
- bidrag til livsopphold etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav c
- stonad ved helsetjenester etter ftrl. kap. 5, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav d nr. 1
- grunnstonad og hjelpstonad etter ftrl. kap. 6, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav d nr. 2
- gravferdsstonad etter ftrl. § 7-2, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav d nr. 3
- stonad til bedring av funksjonsevnen i arbeidslivet etter ftrl. § 10-5, jf. ftrl. § 10-7, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav d nr. 4
- tilleggsstonader etter ftrl. § 11A-4, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav d nr. 5
- engangsstonad ved fødsel og adopsjon etter ftrl. § 14-17, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav d nr. 6
- stonad til barnetilsyn etter ftrl. § 15-10, § 17-9 og § 17-10, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav d nr. 7
- tilleggsstonader og stonad til skolepenger mv. etter ftrl. § 15-11, § 16-9, § 17-9 og § 17-10, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav d nr. 8
- husleiestøtte etter lov 24. august 2012 nr. 64 om bustøtte og kommunal bostøtte utenfor arbeidsforhold, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav f
- kompensasjonstillegg etter AFP-tilskottsloven § 9, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav i
- ektefelletillegg etter ftrl. § 3-24 som utbetales til mottaker av alderspensjon, og tilsvarende ektefelletillegg som utbetales til mottaker av AFP. Dette gjelder likevel bare for de som var mottakere av ektefelletillegget per 31. desember 2010, se sktl. § 5-43 første ledd bokstav j

I tillegg er følgende trygdeytelser skattefrie etter sktl. § 5-15 første ledd

- tiltakspenger mv. under deltakelse i arbeidsmarkedstiltak, jf. forskrift 4. november 2013 nr. 1286 om tiltakspenger gitt med hjemmel i lov 10. desember 2004 nr. 76 om arbeidsmarkedstjenester § 13, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav b
- ménerstatning ved yrkesskade etter ftrl. § 13-17, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav h nr. 2

Ovennevnte ytelser er stort sett ment å dekke spesielle kostnader i forbindelse med sykdom, dødsfall, tap av forsørger, yrkesskade, svangerskap mv.

Skattefrie ytelser etter folketrygdloven som dekker kostnader som kan gi rett til inntektsfradrag, teller med ved fastsetting av størrelsen på fradraget. Enslige foreldre som mottar stonad for barnepass, kan bare gis foreldrefradrag i den utstrekning kostnadene til barnepass overstiger stonaden. Om tilskudd til dekning av sykdomskostnader, se emnet «Særfradrag – sykdom eller svakhet».

Samordning av helt eller delvis skattefrie inntekt etter sktl. § 5-43 første ledd d eller g med ytelse som nevnt i lov om samordning av pensjons- og trygdeytelser, skal ikke medføre reduksjon av den skattefrie delen, jf. sktl. § 5-43 annet ledd.

T-15-2.2 Særlig om kontantstøtte

Kontantstøtte etter lov 26. juni 1998 nr. 41 om kontantstøtte til småbarnsforeldre er skattefri, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav b.

Kontantstøtte til småbarnsforeldre på grunnlag av kommunestyrevedtak er skattefri for mottaker.

Kontantstøtte til småbarnsforeldre skal ikke redusere eventuelt foreldrefradrag. Om foreldrefradrag, se emnet «Foreldrefradrag».

T-15-2.3 Særlig om stønad til livsopphold

Stønad til livsopphold etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, er ikke skattepliktig inntekt selv om det ytes som regelmessig støtte over en periode, jf. sktl. § 5-43 første ledd bokstav c. Dette gjelder selv om det er satt som betingelse for å motta stønaden at mottakeren utfører arbeidsoppgaver for kommunen.

Stønad til livsopphold som nevnt ovenfor reduserer ikke mottakerens fradragsberettigede kostnader, selv om tilskuddet er gitt til dekning av slike kostnader. Dette gjelder for eksempel dekning av gjeldsrenter på bolig og foreldrefradrag, se FIN 13. september 1990 i Utv. 1990/1092.

T-15-2.4 Særlig om ektefelle tillegg

Ektefelle tillegg etter ftrl. § 3-24 er i utgangspunktet en skattepliktig trygdeytelse, jf. sktl. § 5-42 bokstav a. Om skattefritak i visse tilfeller, se pkt. 2.1 og sktl. § 5-43 første ledd bokstav j. Om forståelsen av unntaksregelen for skatteplikt, se FIN 18. januar 2011, hvor det i hovedsak fremgår følgende:

- Det er virkningstidspunktet for ektefelle tillegg som styrer retten til skattefritak. Dette innebærer at ektefelle tillegg til alderspensjon eller AFP gitt for desember 2010 er omfattet av fritaket, mens ektefelle tillegg som var bortfalt før denne datoen og ble innvilget igjen etter 1. januar 2011, ikke er omfattet av fritaket.
- Alderspensjon med ektefelle tillegg gitt med virkning fra 31. desember 2010 eller tidligere omfattes av fritaket. Dette gjelder uavhengig av om vedtaket, for eksempel på grunn av saksbehandlingstiden i NAV, først ble fattet etter dette tidspunktet, dersom vedtaket ble gitt tilbakevirkende kraft til å omfatte desember 2010.
- Ektefelle tillegg som er redusert til kr 0 på grunn av inntektsprøvingen, er ikke omfattet av skattefritaket. Dette gjelder uavhengig av når inntektsprøvingen skjer, dersom det berører ytelser for perioden desember 2010 eller senere.
- Ektefelle tillegg til en uførepensjon som senere blir konvertert til alderspensjon omfattes heller ikke av fritaket.
- Ved klage avgjør det endelige virkningstidspunktet om ektefelle tillegg er skattefritt eller ikke, og ikke tidspunktet for når ytelsen faktisk utbetales.
- Øvrige endringsvedtak etter 1. januar 2011 i løpende saker med ektefelle tillegg, der ektefelle tillegg har vært utbetalt sammenhengende fra desember 2010 og ikke bortfaller som et resultat av endringsvedtaket, har ikke betydning for skattefritaket.

T-15-2.5 Tilskudd til bygging av bolig

Offentlige tilskudd til dekning av kostnader ved bygging av bolig utenfor virksomhet er i utgangspunktet skattefrie. Inngangsverdien reduseres med tilskuddet.

T-15-3 Pensjoner til utenlandsboende

Om pensjoner til utenlandsboende, se emnene «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 7 og «Utland – allment om skatteavtaler».

T-15-4 Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv

For skattytere som bor i aldershjem eller sykehjem (pleiehjem), skal i utgangspunktet brutto pensjon og brutto uføretrygd innrapporteres og skattlegges.

For personer som oppholder seg på aldershjem eller sykehjem (pleiehjem) som er under statlig ansvar, eller på tilsvarende institusjoner i utlandet, er det gitt regler om reduksjon av ytelser fra folketrygden i bl.a. ftrl. § 12-19 (uføretrygd), § 19-21 og § 20-22 (alderspensjon).

Hvor det gis reduserte ytelser ved opphold på slike institusjoner, er det bare den reduserte ytelsen som er skattepliktig og som skal innrapporteres. Reglene gjelder ikke for opphold ved tilsvarende kommunale institusjoner.

T-15-5 Etterbetaling av pensjoner

Om etterbetaling av pensjoner, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)».

T-15-6 Tilbakebetaling mv. av trygdeytelse

Om tilbakebetaling av trygdeytelser, se emnet «[Tilbakeføring av inntekt og kostnad](#)».

U-1 Ulovlige inntekter, fradrag for bestiktelser mv.

– Sktl. § 6-22

U-1-1 Inntekt som har tilknytning til straffbare/ulovlige forhold

En inntekt innvunnet i en ellers lovlig inntektsgivende aktivitet, herunder et regulært arbeidsforhold, vil som hovedregel være skattepliktig selv om innvinningen av inntekten er forbundet med overtredelse av lovgivningen. Dette gjelder selv om det foreligger en mulighet for at inntekten helt eller delvis vil bli tilbakebetalt eller inndratt. Eksempler på slik inntekt vil være inntekter som innvinnes ved ordinær handelsvirksomhet eller transportvirksomhet, hvor man har overtrådt lukningsvedtekter, konkurranselovgivning, skjenkebestemmelser eller tolllovgivningen.

Når det gjelder virksomhet hvor inntekten mer umiddelbart refererer seg til straffbare forhold foreligger det skatteplikt hvis inntektene innvinnes som ledd i en ellers lovlig virksomhet. Som eksempel på slike inntekter kan nevnes omsetning av stjålne varer (heleri) i en ellers ordinær handelsvirksomhet. Se HRD 19. juni 2007 (Rt. 2007/973). Tilsvarende gjelder for irregulære inntekter mottatt som «smøring», bestiktelser eller korrupsjon. I visse tilfeller skriver imidlertid inntektene seg fra straffbare handlinger som ikke har den nødvendige tilknytning til noen virksomhet eller arbeidsforhold. Således vil f.eks. fordeler vunnet ved tyveri og underslag normalt ikke være skattepliktige, da det umiddelbart vil foreligge en plikt til å gjenopprette/tilbakebetale. Imidlertid må det under enhver omstendighet kreves klare bevis for at inntekten skriver seg fra straffbare forhold dersom inntektene skal unntas fra beskatning.

Se også FIN i Utv. 1999/200.

U-1-2 Fradrag for bestiktelser og vederlag for urettmessig motytelse

Det gis ifølge sktl. § 6-22 ikke fradrag for kostnader til bestiktelser og annen ytelse som er vederlag for urettmessig motytelse eller som tar sikte på å oppnå en urettmessig motytelse. Det er uten betydning hva skattyterens vederlag består av. Det kan for eksempel være penger, varer, tjenester mv.

Alle slags motytelser er relevante. Motytelsen kan være en aktiv handling som å tildele en kontrakt, gi taushetsbelagt informasjon, foreta en beslutning eller påvirke andres avgjørelser. Motytelsen kan også være passivitet, f.eks. at en unnlater å foreta kontroll. I HRD i Utv. 2006/759 (Rt. 2006/449) (Uniprawns) besto motytelsen i å opprettholde en forretningsforbindelse.

Motyelsen er urettmessig når den er i strid med den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk. Det betyr bl.a. at motytelsen er urettmessig dersom motyteren opptreer utilbørlig i forhold til sin hjemmelsmann ved den motytelse som gis. Det er ikke noe krav om at motytelsen er et lovbrudd. Motytelsen er urettmessig både når den strider mot den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk på det stedet motytelsen skjer eller skulle skjedd, og når den ville stride mot den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk i Norge. Det må imidlertid tas hensyn til at legale ordninger for lønn og lojalitetsbånd kan være annerledes i det aktuelle land forholdet gjelder.

Det er ikke noe vilkår for å nekte fradrag at man faktisk oppnår motytelser som nevnt. Det er tilstrekkelig at utbetalingen er motivert ut fra et ønske om å oppebære slik motytelse. Det er uten betydning om en eventuell motytelse kommer før, samtidig med eller etter ytelsen.

For at fradrag skal kunne nektes, må skattyter ha utvist uaktsomhet i forhold til om ytelsen har karakter av bestikkelse eller vederlag for urettmessig motytelse, se HRD i Utv. 2006/759 (Rt. 2006/449) (Uniprawns), der Høyesterett innfortolket et slikt krav i loven. (Daglig leder hos skattyter opptrådte uaktsomt ved å overføre «provisjon» til en konto som det viste seg tilhørte den som opptrådte på vegne av medkontrahenten). I dette ligger bl.a. at den som krever skattemessig fradrag for en ytelse, vanligvis må foreta visse undersøkelser knyttet til ytelsen.

I vurderingen om aktsomhet må det ses hen til om skattyteren har handlet i strid med den norm som må gjelde for en forsvarlig og aktsom opptreden i forretningslivet.

Om et tilfelle hvor kravet til uaktsomhet var oppfylt, se LRD 16. november 2015 i Utv. 2015/2167.

Om et tilfelle hvor det manglet dokumentasjon for at det forelå en fradragsberettiget kostnad, se LRD 15. desember 1998 (Agder) i Utv. 1999/42.

U-1-3 Tilbakebetaling/inndragning

U-1-3.1 Tilbakebetaling/inndragning av inntekt

Må en ulovlig ervervet fordel tilbakebetales, anses den ikke innvunnet, og kan ikke skattlegges. Det forutsettes enten at tilbakebetalingen er gjennomført, eller at det foreligger dom, kjennelse, rettsforlik, forvaltningsvedtak eller bindende avtale som forplikter skattyter til å tilbakebetale ytelsen. Er fordelen allerede skattlagt, skal fastsettingen endres for det året fordelen er skattlagt, enten ved endring av egenfastsettingen etter sktfvl. § 9-4 eller ved skattemyndighetenes endring etter sktfvl. § 12-1. Er fristene for å endre egenfastsettingen for dette året utløpt, bør skatteetaten normalt imøtekomme en anmodning om endring innenfor fristene i sktfvl. § 12-1. Foretas det ikke noen inntektsreduksjon i tidfestingsåret, f.eks. fordi fristene for endring er utløpt, skal det i stedet gis fradrag i tilbakebetalingsåret, ev. det året det foreligger bindende avtale, dom mv.

Fordelen kan heller ikke anses innvunnet hvis den er inndratt eller det foreligger dom eller forvaltningsvedtak om inndragning. Er fordelen skattlagt, vil påtalemyndigheten eller inndragningskompetent forvaltningsorgan normalt ta hensyn til ilagt skatt når inndragningsbeløpet fastsettes. (Se også FIN 3. februar 1984 i Utv. 1984/52.) Dersom det ikke er tatt hensyn til skatten, skal fastsettingen endres for det året beløpet er skattlagt, enten ved endring av egenfastsettingen eller ved endring av skattemyndighetene, se ovenfor. Dette kan være aktuelt hvor inndragning er foretatt med hjemmel i konkurranselovgivningen eller fiskerilovgivningen. Foretas det ikke noen inntektsreduksjon i tidfestingsåret, skal det gis fradrag i det året inndragningsbeløpet er fastsatt.

Se for øvrig emnet «Tilbakeføring av inntekt og kostnad».

Spesielt om tilbakebetaling av ulovlig utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 3.

U-1-3.2 Inndragning av gjenstand anvendt til straffbar handling

Etter lov 5. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven) § 69 kan det foretas inndragning av ting som er

- frembragt ved
- har vært gjenstand for, eller
- har vært brukt eller bestemt til bruk ved en straffbar handling

Bestemmelsen rammer f.eks. hjemmebrent, smuglergods, smuglerbåter mv.

I stedet for inndragning av gjenstandene, kan retten beslutte inndragning av hele eller deler av tingens verdi i penger. Inndragningen er ikke i noe tilfelle fradragsberettiget, verken som driftskostnad eller som tap i virksomhet. Ved inndragning av driftsmiddel som saldoavskrives skal driftsmidlets nedskrevne verdi tas ut av saldoen uten fradrag i inntekten, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

U-1-4 Straffegebyr og bøter

Om fradragsrett for straffegebyr og bøter, se emnet «Bot, gebyr mv.».

U-2 Underskudd

– Sktl. § 6-3, § 6-41, § 6-90 første ledd bokstav b og fjerde ledd, § 9-7, § 14-6 og § 14-7

U-2-1 Generelt

Reglene nedenfor om underskudd gjelder bare for alminnelig inntekt. Om fradrag for negativ beregnet personinntekt, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», pkt. 8.

Et underskudd kan få virkning for følgende år

- underskuddsåret, ved overføring av underskudd til fradrag i andre inntekter i samme eller i andre kommuner eller i eventuell ektefelles inntekt
- senere år, ved fremføring av underskudd
- tidligere år, ved tilbakeføring av underskudd

U-2-2 Overføring av årets underskudd

U-2-2.1 Utgangspunkt

Når skattyteren i inntektsåret har fradragsberettiget underskudd, kan det kreves fradrag for underskuddet i skattyterens øvrige inntekt samme år, jf. sktl. § 6-3. Dette gjelder selv om underskudd og inntekt er i forskjellige kommuner. Om hvem underskuddet kan føres til fradrag hos, se [pkt. 7](#).

U-2-2.2 Hvilke underskudd kan overføres

U-2-2.2.1 Generelt

I utgangspunktet kan skattyteren kreve fradrag for ethvert underskudd oppstått samme år. Det er ingen betingelse at underskuddet er oppstått i virksomhet, men underskuddet må skyldes fradragsberettigede kostnader eller tap. Underskudd er ikke fradragsberettiget når aktiviteten det har oppstått i, ikke har økonomisk formål. Nærmere om kravet til økonomisk formål, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

U-2-2.2.2 Utland

Underskudd i utlandet kommer til fradrag i Norge i den utstrekning underskuddet er fradragsberettiget etter norsk intern rett og eventuell inntekt ikke er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale.

Når det i overenskomst med fremmed stat er bestemt at inntekt eller gevinst skal være unntatt fra skattlegging i Norge (fordelingsmetoden/unntaksmetoden), kommer tilhørende underskudd eller tilsvarende tap ikke for noen del til fradrag i inntekt her i landet, se sktl. § 6-3, femte ledd.

Om adgang til fradrag for andel av underskudd i aksjeselskap mv. i lavskatteland (NOKUS) og begrensninger i fradragsretten, se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)».

Inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 2-39. Dette medfører at det heller ikke er fradragsrett for eventuelt underskudd oppstått ved slik aktivitet. Nærmere om skattefritaksbestemmelsen i sktl. § 2-39, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», pkt. 9. Om avskjæring av fremføringsretten for underskudd oppstått ved slik aktivitet i 2012, se [pkt. 5.7](#).

U-2-2.3 Kommandittist og stille deltaker

Kommandittists andel i underskudd fra kommandittselskap og stille deltakers andel av underskudd fra selskap med deltakerfastsetting kan ikke føres til fradrag i annen inntekt. Slikt underskudd kan bare fremføres til fradrag i senere overskudd fra, eller gevinst ved realisasjon av andel i samme selskap. Se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», pkt. 3.3.6.

U-2-2.4 Flere kommuner

Har personlige skattytere og dødsbo stedbunden inntekt i andre kommuner enn bostedskommunen, skal underskudd oppstått i inntektsåret først trekkes fra i andre inntekter skattyteren har i den kommune underskuddet har oppstått, jf. sktl. § 6-3 annet ledd første punktum. Udekket underskudd i en kommune er et fordelingsfradrag og skal fradragføres i andre kommuner etter reglene i sktl. § 6-90, jf. sktl. § 6-3 annet ledd annet punktum. Se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

For selskap med deltakerfastsetting gjelder det ikke regler om stedbunden beskatning, jf. sktl. § 3-3 niende ledd. Andel av underskudd fra selskap med deltakerfastsetting skal ev. fordeles mellom kommunene etter sktl. § 6-90 uavhengig av hvor det har oppstått. Tilsvarende gjelder for fremførbart underskudd.

Fordeling av underskudd er ikke aktuelt for upersonlige skattytere (unntatt dødsbo), siden disse ikke betaler skatt til kommunene.

U-2-2.5 Rekkefølge ved avregning av underskudd

U-2-2.5.1 Generelt

Avregning av underskudd foretas i denne rekkefølgen for personlige skattytere og dødsbo:

- overføring mot eventuell annen egen inntekt i samme år i samme kommune, jf. sktl. § 6-3 annet ledd første punktum
 - overføring mot eventuell annen egen inntekt i samme år i andre kommuner (som fordelingsfradrag), jf. sktl. § 6-3 annet ledd annet punktum
 - overføring mot ektefellens inntekt i samme år (ved inntekt i flere kommuner som fordelingsfradrag), jf. sktl. § 6-3 tredje ledd
 - fremføring av udekket del til avregning mot egen inntekt senere år (som fordelingsfradrag), se sktl. § 6-3 fjerde ledd første punktum, jf. § 14-6 første ledd
 - fremføring av eventuell rest udekket del mot inntekt hos ektefellen senere år (som fordelingsfradrag), se sktl. § 6-3 tredje og fjerde ledd, jf. § 14-6 første ledd
- Om fordelingsfradrag, se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

U-2-2.5.2 Flere arter underskudd

Har skattyteren flere arter underskudd som kan overføres til annen inntekt samme år innen rammen av begrensningene, fradras underskuddene i følgende rekkefølge:

- årets underskudd
- fremførbart underskudd oppstått i inntektsåret 2004 eller tidligere på drift av våningshus på gårdsbruk. Om hvilke overskudd dette kan føres mot, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.8.3.
- alle andre fremførbare underskudd fra tidligere år

U-2-3 Fastsetting av årets underskudd til fremføring

Dersom en skattyter etter underskuddsoverføring i andre inntekter samme år, herunder i ektefelles inntekt, totalt sett kommer ut med underskudd, alle kommuner sett under ett, kan underskuddet fremføres til fradrag mot inntekter i de påfølgende årene, med de begrensninger som følger nedenfor, se sktl. § 6-3 fjerde ledd, jf. § 14-6.

Skattyter fastsetter underskudd til fremføring for det året underskuddet har oppstått, jf. sktfvl. § 9-1, ev. ved endring av fastsettingen etter sktfvl. § 9-4. Er skattegrunnlaget fastsatt ved skjønn, jf. sktfvl. § 12-2, f.eks. fordi skattyter ikke har foretatt noen egenfastsetting, vil det ofte ikke være fastsatt noe underskudd til fremføring. Hvis skattyteren i ettertid sannsynliggjør at det reelt sett har vært et underskudd, blir det spørsmål om den tidligere fastsettingen skal endres ved klage etter sktfvl. kap. 13 eller ved å anmode om at skattemyndighetene endrer skjønnsfastsettingen etter sktfvl. kap. 12.

Om fastsetting og fremføring av underskudd for kommandittister og stille deltakere, se pkt. 2.3.

Følgende fradrag kan ikke bringe alminnelig inntekt under null eller øke et underskudd til fremføring:

- foreldrefradrag, se sktl. § 6-3 fjerde ledd og emnet «[Foreldrefradrag](#)»

- særfradrag etter sktl. § 6-80, etter § 6-82 og etter overgangsregelen til tidligere § 6-83, se sktl. § 6-3 fjerde ledd
- konsernbidrag, se sktl. § 10-2 første ledd og emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)»

U-2-4 Fremføring av tidligere års underskudd, hovedregel

U-2-4.1 Generelt

Udekket underskudd oppstått ved skattleggingen i et tidligere år kan fremføres mot positiv alminnelig inntekt i senere inntektsår hos samme skattyter og/eller ektefelle, se sktl. § 14-6. Med positiv inntekt menes her alminnelig inntekt etter fradrag for alle årets overførbare underskudd, men før særfradrag etter sktl. § 6-80 og § 6-82 og etter overgangsregelen til tidligere § 6-83. Om begrensninger og bortfall av retten til fremføring, se nedenfor.

U-2-4.2 Arv og gave – kontinuitetsprinsippet

U-2-4.2.1 Generelt

Kontinuitetsprinsippet innebærer at mottaker av arv og gave har rett og plikt til å overta arvelaters/givers skatteposisjoner knyttet til de formuesobjekter som overføres, jf. sktl. § 9-7. Sktl. § 9-7 har også regler om kontinuitet for andre skatteposisjoner, herunder underskudd, som overtas ved arv og gave. For underskudd gjelder ulike regler for arve- og gavetilfellene.

Om kontinuitetsprinsippet, se nærmere emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

U-2-4.2.2 Underskudd i arvetilfellene

Dødsbo som skattlegges som selvstendig skattesubjekt og enearving som overtar boet udelte overtar avdødes underskudd. Tilsvarende gjelder for gjenlevende ektefelle/samboer som overtar boet uskiftet, jf. sktl. § 9-7 første ledd.

Arving som ved utlodning fra dødsbo overtar avdødes virksomhet, kan overta avdødes underskudd i den grad dette knytter seg til den overtatte virksomheten. Det er et vilkår at vedkommende overtar ansvaret for avdødes gjeld knyttet til denne virksomheten, jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet og tredje punktum.

Underskudd som ikke er knyttet til avdødes virksomhet, kan overtas av loddeierne i samme utstrekning som de er loddeiere i boet når de overtar ansvaret for avdødes gjeld.

U-2-4.2.3 Underskudd i gavetilfellene

Gavemottaker kan ikke tre inn i andre skatteposisjoner enn de som er direkte knyttet til gave-gjenstanden, med mindre gavemottaker overtar giverens virksomhet. Tilsvarende gjelder ved gavesalg/arveforskudd. Skal mottakeren overta underskudd, er det et vilkår at vedkommende samtidig overtar ansvaret for giverens gjeld i virksomheten, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd.

U-2-4.3 Underskudd og rentebegrensingsregelen

Fremførbart underskudd trekkes fra før det ev. foretas rentebegrensning etter sktl. § 6-41. For skattytere som får rentefradraget begrenset, og hvor rentebegrensningen medfører at alminnelig inntekt blir positiv, kan det ikke kreves fradrag for ytterligere fremførbart underskudd jf. sktl. § 6-41 tredje ledd tredje punktum. Nærmere om rentebegrensingsregelen, se emnet «[Rentekostnader – fradragsbegrensning i konsern og mellom nærstående](#)».

U-2-4.4 Konsernbidrag

For selskap som mottar konsernbidrag kan underskudd fremføres til fradrag også mot den delen av inntekten som består av mottatt konsernbidrag.

For det selskapet som yter konsernbidrag skal tidligere års underskudd komme til fradrag før fradrag for konsernbidrag.

Om konsernbidrag til utenlandsk selskap hjemmehørende i et annet EØS-land med fremførbart underskudd i Norge, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)», pkt. 2.4.

U-2-4.5 Skjønsmessig fastsatt inntekt pga. manglende eller mangelfull skattemelding

Det må gis fradrag for tidligere års underskudd selv om årets inntekt fastsettes skjønsmessig etter sktfvl. § 12-2 på grunn av manglende eller mangelfull skattemelding.

U-2-4.6 Flere kommuner

For personlige skattytere og dødsbo, er fremført underskudd et fordelingsfradrag, se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

U-2-4.7 Når fradrag skal gis

Det er skattyteren som skal kreve fradrag for tidligere års underskudd.

Underskuddet fremføres mot alminnelig inntekt det første året så langt denne er positiv. Om alminnelig inntekt, se emnet «[Alminnelig inntekt](#)». Det er ikke adgang til å utsette fradraget til et senere år. Dette gjelder selv om inntekten er så lav at fradraget for underskudd ikke vil få noen skattevirkning. Dersom skattyter et år unnlater å kreve fradrag for hele eller en del av det fremførbare underskuddet, bortfaller adgangen til å fremføre denne delen av underskuddet til fradrag i senere års inntekt. Skattekontoret må imidlertid gi slikt fradrag uoppfordret når det er oppmerksomt på det og vilkårene er oppfylt. Hvis underskuddet ikke har kommet til fradrag i dette tidligere året, må det normalt tillates at skattleggingen for dette året endres innenfor skatteforvaltningslovens frister.

Er ikke inntekten stor nok til å dekke underskuddet, skal restunderskuddet komme til fradrag i neste års positive inntekt.

U-2-4.8 Rekkefølge for fremføring av underskudd

Har skattyteren fremførbart underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk oppstått i inntektsåret 2004 eller tidligere, jf. sktl. § 8-1 tiende ledd, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», skal dette underskuddet fradras før andre fremførbare underskudd fra tidligere år.

U-2-5 Fremføring av underskudd, begrensning av retten til underskuddsfremføring**U-2-5.1 Tidsbegrensning**

Det er ingen tidsbegrensning for adgangen til fremføring av ikke-benyttet underskudd. Underskudd som i inntektsåret 2005 eller tidligere falt bort som følge av den dagjeldende 10-årsfristen, kan imidlertid ikke fremføres til fradrag.

U-2-5.2 Forholdet til reglene om skattefradrag for årets underskudd for 2008 og 2009 og 2020

For aksjeselskaper mv. gjaldt det for inntektsåret 2020 en midlertidig ordning med skattefradrag for årets udekkede underskudd, jf. sktl. §§ 16-60 til 16-64, se Skatte-ABC 2020/21. En tilsvarende ordning gjaldt også for inntektsårene 2008 og 2009, se Lignings-ABC 2009. Fremføringsretten etter sktl. § 14-6 begrenses til den delen av underskudd som ikke har dannet grunnlag for fradrag i skatt etter de midlertidige ordningene som gjaldt for inntektsårene 2008, 2009 og 2020.

U-2-5.3 Underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk oppstått i 2004 eller tidligere

Om begrensning i hvilke inntekter underskudd oppstått i inntektsåret 2004 eller tidligere på drift av våningshus på gårdsbruk kan fremføres i, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.8.3.

U-2-5.4 Skogbruk

Sktl. § 14-6 første ledd tredje punktum om begrensning i retten til fremføring av underskudd fra skogbruksvirksomhet er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2017. Underskudd fra skogbruksvirksomhet for 2017 og senere kan fremføres på vanlig måte.

U-2-5.5 Underskudd for kommandittist og stille deltaker

Kommandittists underskudd fra kommandittselskap samt stille deltakeres underskudd fra selskap med deltakerfastsetting kan bare fremføres i senere års andel av overskudd fra selskapet eller i gevinst ved realisasjon av andel, se sktl. § 10-43. Tilsvarende gjelder underskudd fra 2014 eller tidligere som etter de tidligere reglene om fradragbegrensning for kommandittister og stille deltakere ikke har kommet til fradrag på grunn av fradragrammen.

U-2-5.6 Utland, generelt

Om underskudd i utlandet, se [pkt. 2.2.2](#).

U-2-5.7 Utland, underskudd oppstått i 2012 ved utvinning av petroleum i utlandet

Underskudd oppstått i inntektsåret 2012 ved utvinning av petroleum i utlandet som nevnt i sktl. § 2-39, kan ikke fremføres til fradrag i senere års inntekt, se sktl. § 14-6 fjerde ledd første punktum. Unntaket fra fremføringsretten gjelder likevel ikke den delen av underskuddet som skyldes tap pådratt ved realisasjon av formuesobjekt før 15. juni 2012, se sktl. § 14-6 fjerde ledd annet punktum. Udekket underskudd ved utvinning av petroleum i utlandet fra inntektsåret 2011 og tidligere, kan fortsatt fremføres i inntekt skattepliktig i Norge. Nærmere om skattefritak for inntekt og avskjæring av fradragsrett for kostnader og tap ved utvinning av petroleum i utlandet, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», pkt. 9.

U-2-5.8 Opphør av virksomhet

Begrensningsregelen i sktl. § 14-6 annet ledd om bortfall av underskudd ved opphør av virksomhet ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Underskudd som skriver seg fra en virksomhet som opphørte i 2006 eller senere vil dermed kunne fremføres på vanlig måte. Ubenyttet underskudd som skriver seg fra en virksomhet som opphørte i 2005 eller tidligere, er falt bort. Om bortfall av underskudd ved opphør av virksomhet etter de tidligere reglene, se Lignings-ABC 2005 og tidligere utgaver.

Om tilbakeføring av underskudd i opphørt virksomhet, se [pkt. 6](#).

U-2-5.9 Gjeldsforhandling/underhåndsakkord

U-2-5.9.1 Generelt

Når gjeldsforhandling er åpnet (etter lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs) eller når en eller flere av kreditorene helt eller delvis ettergir gjeld (også betinget ettergivelse av gjeld, se emnet «[Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.](#)», [pkt. 2.3](#)) kan underskudd for vedkommende inntektsår og tidligere år bare kreves fratrukket for den delen som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet, jf. sktl. § 14-6 annet ledd. Det vil si at de samlede fremførbare underskuddene skal reduseres med det beløpet som er ettergitt.

Konvertering av fordring til aksjekapital anses ikke som gjeldsettergivelse etter sktl. § 14-6 annet ledd. Dette gjelder som utgangspunkt selv om aksjenes verdi er betydelig lavere enn fordringens nominelle verdi, se HRD i Utv. 2001/1474 (Rt. 2001/1444) (Skøyen Næringspark AS.). Se også BFU 11/2009 hvor SKD kom til at fremføringsretten for underskudd var i behold hos norsk filial av utenlandsk datterselskap selv om datterselskapets gjeld til utenlandsk morselskap ble konvertert til innbetalt egenkapital.

Foreldelse av gjeld påvirker i utgangspunktet ikke retten til å fremføre underskudd. I enkelte tilfeller kan foreldelse av gjeld etter omstendighetene likevel anses å innebære en gjeldsettergivelse, f.eks. fordi foreldelsen skjer pga. passivitet som skyldes interessefelleskap.

Det gis ikke fradrag for den bortfalte delen av underskuddet, selv om skattyteren senere betaler den ettergitte gjelden.

U-2-5.9.2 Selskap med deltakerfastsetting

Gjeldsforhandling/underhåndsakkord i et selskap med deltakerfastsetting, påvirker fremføringsadgangen for deltakere som har fullt personlig ansvar for hele selskapets gjeld eller en brøkdel av denne (ANS, DA, indre selskap og komplementar i kommandittselskap). Det ettergitte gjeldsbeløpet skal fordeles på deltakerne i forhold til deres eierandel i selskapet. Deltakers samlede underskudd skal reduseres med andelen av det ettergitte gjeldsbeløpet. Det er bare den delen av underskuddet som overstiger andelen av det ettergitte gjeldsbeløpet som kan fremføres.

For deltakere med begrenset ansvar (kommandittist eller stille deltaker) og hvor ansvarskapitalen er fullt innbetalt, vil ettergivelse av selskapets gjeld bare påvirke deltakerens adgang til å fremføre underskudd fra selskapet, ikke underskudd som er oppstått utenfor selskapet. Ettergis gjeld slik at kommandittisten ikke trenger å innbetale eventuell rest ansvarskapital, må også underskudd utenfor selskapet reduseres med den rest ansvarskapital som kommandittisten slipper å innbetale.

U-2-5.9.3 Ektefeller

Ettergivelse av gjeld som bare den ene ektefellen hefter for, reduserer vedkommendes fremførbare underskudd. Den andre ektefellens underskudd blir ikke påvirket.

U-2-5.9.4 Rekkefølge for bortfall

Omfatter skattyters fremførbare underskudd både underskudd oppstått i 2004 eller tidligere ved drift av våningshus på gårdsbruk og annet underskudd, skal underskudd som gjelder våningshuset falle bort først. Om slikt underskudd, se emnet «[Jordbruk – allment](#)».

U-2-5.9.5 Hvilke år begrensningen gjelder

Fremførbart underskudd fra inntektsår forut for det året gjeldsforhandling åpnes/underhåndsakkoord vedtas, skal reduseres med ettergitt gjeld før fremføring mot inntekt i åpnings-/vedtaksåret eller senere år.

Underskudd i åpnings-/vedtaksåret, kan overføres til fradrag i inntekt samme år uten reduksjon. Skal underskudd oppstått i dette året fremføres, må underskuddet reduseres med gjeldsettegielsen før fremføringen. Dette gjelder selv om deler av underskuddet er oppstått etter tidspunktet for ettergivelsen.

Underskudd oppstått i år etter åpnings-/vedtaksåret skal ikke reduseres med gjeld ettergitt i forbindelse med denne gjeldsforhandlingen/underhåndsakkorden.

U-2-5.10 Konkurs**U-2-5.10.1 Generelt**

Underskudd oppstått i det året konkurs åpnes eller i tidligere år kan bare fremføres med inntil det beløpet skattyter tilbakebetaler til kreditorene av udekket gjeld etter konkursen, jf. sktl. § 14-6 tredje ledd.

I den utstrekning konkursdebitor etter bobehandlingens avslutning betaler gjeld (inklusive renter frem til konkursåpningen), gis konkursdebitor rett til underskuddsfremføring hvis følgende tre vilkår er oppfylt:

- Gjelden må være oppstått i det året konkursen er åpnet eller i tidligere år.
- Gjelden må være anmeldt og godkjent i konkursboet. Hvis og så langt det ikke har vært foretatt fordringsprøvelse i boet, må gjelden være anmeldt i boet og kunne dokumenteres.
- Gjelden (eller del av den) må være udekket da bobehandlingen ble avsluttet.

Fremføringsretten for underskuddet oppstått i det året konkurs åpnes eller tidligere år, er begrenset til det beløpet som konkursdebitor betaler av gjeld utenom det som dekkes av boet. Betaling av renter påløpt etter konkursåpningen, gir ikke adgang til fremføring av underskudd oppstått i konkursåret eller tidligere.

Som betaling av gjeld regnes også utlegg til andre udekkede forpliktelser i konkursboet enn kontantgjeld. Det tas ikke hensyn til betaling av gjeld til ektefelle eller egne mindreårige barn.

Den begrensede fremføringsretten gjelder uavhengig av om konkursdebitor betaler gjelden frivillig eller det skjer ved tvangsinn drivelse, f.eks. ved realisasjon av panterettigheter. Er gjelden i utenlandsk valuta, skal betalingen omregnes til norske kroner etter kursen på betalings-tidspunktet.

Det er uten betydning om betaling av den udekkede gjelden skjer til andre enn den som var kreditor i konkursboet, fordi kravet senere er overtatt av en annen, f.eks. ved at en garantist har dekket gjelden overfor den opprinnelige kreditoren. Den senere overtagerens krav anses å være den samme gjelden som den opprinnelige. Gjeld som dekkes av garantist anses dekket av konkursdebitor først når han betaler garantisten.

Gjelden kan i utgangspunktet betales med lånte midler. Refinansiering av udekket gjeld ved nytt lån hos samme kreditor, anses likevel ikke som betaling av gjeld i denne forbindelse.

Ettergitt gjeld anses ikke som betalt. Dette gjelder selv om ettergivelsen har gavehensikt.

Frdrag for fremført underskudd skal gis i det året slik gjeld betales. Frdraget gis bare med det beløpet som anses betalt av gjeld som fyller vilkårene og innen rammen av det underskuddet som gjenstår til fremføring. Er det ikke tilstrekkelig inntekt vedkommende år, gis frdraget for det overskytende i det første året det er dekning for underskuddet.

U-2-5.10.2 Selskap med deltakerfastsetting

For deltakere med delt ansvar eller begrenset ansvar (DA, kommandittister og stille deltakere), vil selskapets konkurs bare påvirke deltakerens adgang til å fremføre underskudd fra selskapet, ikke underskudd som er oppstått utenfor selskapet.

Konkurs i et selskap hvor deltakerne har ubegrenset ansvar for selskapets gjeld (ANS, komplementar i KS), vil normalt medføre at også deltakerne går konkurs. Bare i den utstrekning en deltaker betaler sin forholdsmessige andel av gjelden i selskapet, vil vedkommende ha fremføringsretten i behold.

U-2-5.10.3 Ektefeller

Konkurs bare hos den ene ektefellen påvirker ikke fremføringsretten for underskudd oppstått hos den andre ektefellen.

U-2-5.10.4 Rekkefølge ved fremføring

Innenfor et år anses betalingen først å dekke underskudd som ikke har noen begrensninger i fremføringsadgangen knyttet til inntektserverv, deretter underskudd oppstått i 2004 eller tidligere ved drift av våningshus på gårdsbruk, se emnet «[Jordbruk – allment](#)».

Skattyteren kan velge en annen rekkefølge. Valget kan gjøres for hvert enkelt år uavhengig av rekkefølgen tidligere år.

U-2-5.10.5 Hvilke år begrensningen i fremføringsretten gjelder

Begrensningen i fremføringsretten gjelder fremføring av underskudd fra år forut for det året konkursen åpnes mot inntekt i det året konkursen åpnes og i senere år.

Underskudd oppstått i det året konkursen åpnes, kan uten begrensning overføres til fradrag i inntekt samme år. Skal underskudd oppstått i dette året fremføres mot inntekt i senere år, gjelder begrensningen.

Underskudd oppstått i år etter konkursåpningen, kan fremføres uten denne begrensningen. Dette gjelder selv om konkursbehandlingen avsluttes et senere år.

U-2-5.11 Endring av eierforhold ved fusjon og fisjon mv.

Retten til fremføring av underskudd kan falle bort ved fusjon, fisjon eller annen transaksjon hvor utnyttelsen av underskuddsposisjonen er det overveiende motivet for transaksjonen, jf. sktl. § 13-3. Nærmere om dette, se emnet «[Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner](#)».

U-2-5.12 Rederiselskaper som trer ut av særreglene om rederibeskatning

Finansunderskudd som har oppstått innenfor den særskilte rederiskatteordningen kan fremføres mot annen inntekt etter at selskapet har trådt ut av ordningen, se HRD i Utv. 2017/1 (HR-2016-2555-A) (KGJS Tank AS) og emnet «[Rederiselskaper](#)».

U-2-5.13 Underretning om bortfall av underskudd til fremføring

Dersom skattyter i skattemeldingen har ført opp underskudd til fremføring som skulle ha falt bort, kan dette korrigeres av skattemyndighetene etter sktfvl. § 12-1, innenfor fristene i sktfvl. § 12-6. Skattemyndighetene må ta opp spørsmålet om begrensning/bortfall av underskuddsfremføringen senest for det første året skattyteren krever underskuddet fremført mot positiv inntekt. Se LRD (Agder) av 27. januar 2003 i Utv. 2003/299 (Trampolin).

U-2-6 Tilbakeføring av underskudd

U-2-6.1 Generelt

Når skattyteren opphører med virksomhet kan underskudd i opphørsåret, som skriver seg fra den opphørte virksomheten og som ikke er dekket av andre inntekter samme år, tilbakeføres til fradrag i inntekten året før opphørsåret, jf. sktl. § 14-7. Underskudd som ikke blir dekket av inntekt dette året, kan i medhold av samme bestemmelse føres til fradrag i inntekt to år før opphørsåret. Har skattyteren ved opphør av virksomhet et fremførbart underskudd som er oppstått i året før opphørsåret, og som ikke er dekket av annen inntekt i opphørsåret, kan dette underskuddet tilbakeføres til fradrag i inntekt to år før opphørsåret. Det er ikke adgang til ytterligere tilbakeføring.

I stedet for tilbakeføring av underskuddet, kan skattyter velge å fremføre underskuddet til fradrag i inntekt senere år. Skattyter kan også velge å tilbakeføre en del av underskuddet til året før opphørsåret, for eksempel ned til et nivå tilsvarende personfradraget, og fremføre det overskytende. Vil skattyter benytte muligheten til å tilbakeføre underskuddet til to år før opphørsåret, må han imidlertid først avregne underskuddet mot hele inntekten for året før opphørsåret.

Reglene om tilbakeføring av underskudd gjelder tilsvarende når et underskudd står udekket ved oppløsning av et selskap eller en annen skattepliktig innretning, jf. sktl. § 14-7 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av om underskuddet er oppstått i eller utenfor virksomhet.

Kommandittister og stille deltakere kan ikke tilbakeføre underskudd etter sktl. § 14-7, se emnet «**Selskap med deltakerfastsetting – nettomethoden**», pkt. 3.3.6.

U-2-6.2 Skogbruk

Underskudd fra skogbruk kan tilbakeføres på vanlig måte, også mot gjennomsnittslignet skogbruksinntekt for 2016.

U-2-6.3 Opphør av virksomhet

Om når en virksomhet anses opphørt, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**».

Opphør av skatteplikt til Norge kan etter omstendighetene anses som opphør av virksomhet etter sktl. § 14-7 første ledd, slik at underskudd kan tilbakeføres, se LRD (Gulating) av 22. september 2004 i Utv. 2004/960 (Diffenbacher GmbH & Co).

U-2-6.4 Hvilke underskudd kan tilbakeføres

Det er bare underskudd i den opphørte virksomheten som kan tilbakeføres. Med underskudd i virksomhet forstås det negative driftsresultatet fastsatt i overensstemmelse med skattelovens regler og medregnet virksomhetens gjeldsrenter. Driver skattyter flere virksomheter, skal kostnadene, herunder gjeldsrentene, fordeles i samsvar med hvor de er pådratt. Gjeldsrentene fordeles på grunnlag av en sannsynliggjøring av i hvilken utstrekning de er pådratt i forbindelse med låneopptak til finansiering av den opphørte virksomheten eller til andre formål, se FIN 28. juni 1987 i Utv. 1987/663.

U-2-6.5 Hvilke inntekter kan underskudd tilbakeføres mot

Underskuddet kan tilbakeføres mot skattyterens og eventuell ektefelles inntekt i tilbakeføringsåret. Det er ikke noe krav om at virksomheten underskuddet skriver seg fra, ble drevet i det/de året/årene underskuddet tilbakeføres til.

Underskuddet skal komme til fradrag før ev. særfradrag i tilbakeføringsåret. Skattyter kan imidlertid velge å begrense tilbakeføringen slik at eventuelt særfradrag forblir effektivt, og kreve overskytende beløp til fremføring i senere års inntekt etter sktl. § 14-6.

U-2-6.6 Skattemessig behandling

Udekket underskudd ved oppløsning av selskap skal tilbakeføres. Det samme gjelder der skattyter ved opphør av virksomhet krever tilbakeføring. Tilbakeføringen gjennomføres ved at skattekontoret endrer fastsettingen for tidligere år etter sktfvl. § 12-1 tredje ledd bokstav b. I andre tilfeller fremføres underskudd til senere år etter hovedregelen i sktl. § 14-6 første ledd.

U-2-6.7 Rekkefølge ved tilbakeføring av underskudd

Om valget av rekkefølge for overføring av underskudd i den opphørte virksomheten og eventuelle andre underskudd mot inntekt i opphørsåret, se pkt. 2.5.2.

Driver skattyter flere virksomheter og ikke alle opphører, er det bare underskudd i de opphørte virksomhetene som kan tilbakeføres. Skattyter kan velge rekkefølge for avregning av tilbakeføring av flere typer underskudd.

U-2-6.8 Dødsfall

Drev avdøde virksomhet, anses dødsfallet i seg selv ikke som opphør av virksomhet i forhold til sktl. § 14-7, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**», pkt. 2.3. Virksomheten anses videreført av dødsbo, enarving som overtar boet udelte eller gjenlevende ektefelle/

samboer i uskifte. Fortsetter virksomheten etter et ev. skifte, anses virksomheten som videreført av den/de arvinger som overtar virksomheten.

Selv om virksomheten ikke skal drives videre etter dødsfallet, må det normalt legges til grunn at virksomheten videreføres av enarving, gjenlevende ektefelle eller dødsboet i en avviklingsperiode.

Hvis virksomheten opphører, kan dødsbo, gjenlevende ektefelle eller enarving som overtok virksomheten, kreve tilbakeføring av underskudd i opphørsåret mot inntekt fra den samme virksomheten i det foregående eller det nest foregående år. Dette gjelder enten virksomhetsinntekten har vært skattlagt på avdødes hånd eller etterkommerens hånd. Tilsvarende gjelder hvis virksomheten opphører etter at en arving har overtatt virksomheten på skifte.

Eksempel

A driver virksomhet som i år 1 gir et overskudd på 1 000. A dør i år 2. Han etterlater seg arvingene B og C. Virksomheten videreføres av dødsboet. Virksomheten gir i år 2 et overskudd på 800 som skattlegges på dødsboets hånd i dødsåret (år 2), jf. sktl. § 2-15. B overtar virksomheten på skifte på begynnelsen av år 3, og setter i gang med å avvikle denne. Virksomheten anses opphørt på slutten av år 3. I år 3 gir virksomheten et underskudd på 1 000. B har ingen inntekt å avregne underskuddet mot, og kan kreve underskuddet tilbakeført mot boets inntekt på 800 i år 2. De resterende 200 kan kreves tilbakeført mot avdødes virksomhetsinntekt i år 1.

For arvinger er det et vilkår for videreføring av avdødes underskudd i virksomhet at arvingen overtar avdødes gjeld i den overtatte virksomhet, jf. sktl. § 9-7 andre ledd tredje punktum. Overtas ikke gjelden, kan arvingen ikke tilbakeføre underskudd i opphørsåret mot boets eller avdødes inntekt i det foregående eller nest foregående år.

U-2-6.9 Gave og gavesalg

Overføring av virksomheten ved gave eller gavesalg anses ikke i seg selv som opphør av virksomhet. Gavemottaker som overtar virksomheten skal tre inn i giverens underskuddsposisjon som knytter seg til den overtatte virksomheten, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd annet punktum. Hvis gavemottakeren opphører med virksomheten, kan underskuddet tilbakeføres mot gavemottakerens inntekt i det foregående og ev. det nest foregående året. Hvis virksomheten ble drevet av giver i noen av disse årene, kan underskudd ev. også føres mot giverens inntekt fra den samme virksomheten. I så fall må det foretas endring av skattleggingen for giver.

U-2-7 Hvem kan underskuddet føres til fradrag hos

U-2-7.1 Generelt

Underskudd kan i utgangspunktet bare komme til fradrag i inntekt hos samme skattyter.

U-2-7.2 Arv og gave

Om videreføring av underskuddsposisjon ved dødsfall og gaveoverføring av virksomhet, se [pkt. 3.1](#).

U-2-7.3 Ektefeller

U-2-7.3.1 Generelt

For ektefeller gjelder reglene om overføring og fremføring av underskudd i første omgang særskilt for hver av dem. Når ektefellene skattlegges som ektefeller, og en av dem har et udekket underskudd, skal underskuddet fradras i den andre ektefelles inntekt i samme år, jf. sktl. § 6-3 tredje ledd. Dette skal gjøres selv om overføringen av negativ inntekt fører til at den andre ektefellen ikke får inntekt som medfører fastsatt skatt, og dermed ikke får effektivt skattefradrag for f.eks. boligsparing for ungdom (BSU) etter sktl. § 16-10 eller skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1.

Fremført eller tilbakeført underskudd skal først gå til fradrag i ektefellens egen inntekt. Eventuell udekket rest trekkes fra i den andre ektefellens inntekt.

U-2-7.3.2 Skattlegges atskilt

Ektefeller som skattlegges hver for seg (atskilt) i det året underskuddet skal føres til fradrag, anses som to selvstendige skattytere.

U-2-7.3.3 Endring av skattlegging

Ved endring av underskudd på grunn av endring av skattlegging mer enn to år etter inntektsårets utgang, kan endret skatt som følge av at ektefellen ved skatteberegningen har utnyttet en andel av skattyters opprinnelige underskudd, bare tilordnes den av ektefellene som endringen gjelder jf. sktl. § 2-13 annet ledd.

U-2-7.4 Barn

U-2-7.4.1 16 år eller yngre ved utgangen av inntektsåret

Årets underskudd og tidligere års underskudd hos barn som er 16 år eller yngre ved utgangen av inntektsåret, skal i utgangspunktet gå til fradrag i barnets øvrige inntekter, herunder arbeidsinntekter. Eventuelt udekket underskudd fradras hos foreldrene såfremt vedkommende skattlegges under ett med barnet, se emnet «[Barn og ungdom](#)». Dette gjelder også for særfradrag som barnet ikke har inntekt til å nyttiggjøre seg.

Barnets underskudd fordeles med en halvpart på hver av ektefellene. Underskudd som skyldes overføringer fra en av ektefellene, skal tilordnes denne. Underskudd som tilhører særkullsbarn, tilordnes den ektefellen som er barnets mor eller far. Er ektefellene enige om en annen fordeling, skal denne legges til grunn.

U-2-7.4.2 17 år eller eldre

Underskudd hos barn som er 17 år eller eldre i inntektsåret kan ikke kreves fradratt i foreldrenes inntekt. Dette gjelder også fremførbart underskudd oppstått hos barnet før det ble 17 år.

U-2-7.5 Konkurs/akkord (gjeldsforhandling)

Konkurs- eller akkorddebitors underskudd kan ikke føres til fradrag i eventuell inntekt hos konkurs- eller akkordbo (gjeldsforhandlingsbo) som er selvstendig skattesubjekt.

U-2-7.6 Omdanning av eierform for enkeltpersonforetak eller selskap

Om fradrag for underskudd ved omdanning av eierform for enkeltpersonforetak eller selskap, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

U-2-7.7 Boligselskap

Om underskudd i boligselskap, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

U-2-7.8 Konsern

Om utnyttelse av underskuddsfradrag innen konsern ved konsernbidrag, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)».

U-2-7.9 Fisjon

Om fremføring av underskudd ved fisjon, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)».

U-2-7.10 Fusjon

Om fremføring av underskudd ved fusjon, se emnet «[Fusjon – innenlands](#)».

U-2-8 Klage

Klage over fastsetting av underskuddets størrelse må gjelde det inntektsåret underskuddet har oppstått. Klage over at fremføringsadgangen er avskåret/begrenset f.eks. på grunn av ettergivelse av gjeld eller at skattyteren ikke har inntekt av den art underskuddet kan fremføres mot, må fremmes senest for det første året det var anledning til å få fradrag for underskuddet.

U-2-9 Beregning av tilleggsskatt ved underskudd

Om beregning av tilleggsskatt i underskuddstilfeller, se sktflv. § 14-5 tredje ledd og omtalen av denne i Skatteforvaltningshåndboken.

U-3 Utdanning – tilskudd og kostnader

- Sktl. § 5-11, § 5-15 annet ledd og § 6-1
- FSFIN § 5-15 B

U-3-1 Generelt

Fradragsretten for kostnader til utdanning er ulik avhengig av om det gjelder kostnader til å oppnå en bestemt grad/kompetanse eller om det gjelder kostnader til å vedlikeholde en allerede oppnådd grad/kompetanse. Kostnader til å oppnå en bestemt kompetanse eller grad, dvs. grunnutdanning, videreutdanning, spesialisering osv. er i utgangspunktet ikke fradragsberettigede. Dette gjelder både kostnader til egen utdanning og kostnader til forsørgedes utdanning. Det er ikke fradragsrett selv om denne typen utdanning tas som flere korte kurs, kveldskurs ved siden av arbeidet mv.

Kostnader til utdanning kan være fradragsberettigede hvis kostnadene er pådratt for å beholde en stilling som vedkommende allerede har, se [pkt. 2](#).

Det er fradragsrett for kostnader

- til å holde ved like sin utdanning og/eller
- til å holde seg ajour med utviklingen i faget

Om nærmere vilkår for fradragsrett, se [pkt. 4.1](#).

I tillegg er det fradragsrett i enkelte andre tilfeller som er beskrevet nedenfor.

Hvis arbeidsgiver yter lønn/tilskudd til ansattes utdanning, er det regler om skattefritak i FSFIN § 5-15 B. Disse reglene kan anvendes hvis kostnadene ikke er fradragsberettigede etter alminnelige regler, se nærmere under [pkt. 7](#).

Om kostnader til studiereiser, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

U-3-2 Fradragsrett for kostnader til utdanning for å fortsette i samme stilling

Personer som har arbeidet i en stilling på grunnlag av en utdanning som var tilstrekkelig ved ansettelsen, men som på grunn av nye kompetansekrav må skaffe seg tilleggstudium, kan fradragsføre disse kostnadene. Det er imidlertid ikke fradragsrett for kostnader som pådras for å skaffe seg ytterligere kompetanse som var et vilkår for å tiltre stillingen. Om arbeidsgivers dekning av slike kostnader, se likevel [pkt. 7](#).

Frdrag for kostnader som nevnt ovenfor er ikke begrenset til eventuell mottatt lønn mv. under utdanningen. Om hvilke kostnader som inngår i minstefradraget, se [pkt. 4.1](#). Dekker arbeidsgiver kostnadene der utdanningen er en forutsetning for å fortsette i stillingen, kan nettometoden anvendes hvis vilkårene for øvrig er oppfylt. Nærmere om disse vilkårene, se [pkt. 4.2](#) og emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

U-3-3 Kostnader vedrørende doktor-/lisensiatgrad

Den særskilte bestemmelsen i sktl. § 6-43 om fradragsrett for kostnader ved framlegging av doktorgrad/lisensiatgrad ved norsk universitet eller høyskole er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2023. Endringen gjelder for kostnader pådratt i 2023 eller senere.

U-3-4 Fradragsrett for vedlikehold og/eller ajourhold av utdanning

U-3-4.1 Generelt

Kostnader til å holde ved like en utdanning og/eller til å holde seg à jour med utviklingen i faget, er fradragsberettigede hvis skattyteren bruker denne utdanningen til erverv av inntekt. For lønnstakere er det i tillegg en forutsetning at de er i et arbeidsforhold hvor utdanningen er relevant. Det vil f.eks. normalt bare være fradragsrett for kostnader til vedlikehold av et flysertifikat for en person som er yrkesaktiv som flyger.

Om eksamen avlegges eller ikke, har ingen betydning for skattyterens fradragsrett.

Frdraget er i disse tilfellene ikke begrenset til eventuell mottatt lønn mv. under utdanningen.

Kostnader direkte knyttet til utdanningen, som f.eks. kostnader til undervisning, eksamensavgift og skolebøker, inngår i minstefradraget, se emnet «[Minstefradrag](#)». Om hvilken kategori eventuelle reiser faller inn under, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser](#)»,

besøksreiser og yrkesreiser». Om fradrag for arbeidsreiser, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)». Om fradrag for merkostnader til opphold utenfor hjemmet og kostnader til besøksreiser til hjemmet, se emnene «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

U-3-4.2 Nettometoden

Nettometoden kan benyttes for kostnader til ajourhold og vedlikehold når arbeidstaker mottar særskilt godtgjørelse til dekning av bestemte kostnader som følger av utdanningen og beløpet er innrapportert som utgiftsgodtgjørelse. Nettometoden kan ikke anvendes hvis et beløp er innrapportert som «lønn». Dette gjelder selv om skattyter i ettertid påviser å ha hatt fradragsberettigede kostnader. I slike tilfeller skal bruttometoden anvendes. Om hvilke kostnader som inngår i minstefradraget, se ovenfor. Om de særlige reglene for arbeidsgiverfinansiert utdanning, se pkt. 7. Om beskatning etter henholdsvis brutto- og nettometoden, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

Underskudd på mottatt godtgjørelse kan trekkes fra i skattyterens øvrige inntekt.

U-3-4.3 Eksempler på ajourhold/vedlikehold av utdanning

Ved f.eks. innføring av ny programvare eller andre endringer knyttet til IT-løsninger i en bedrift, vil et brukerkurs som ikke fører til at skattyteren kan gjøre andre oppgaver enn han gjorde før kurset normalt anses som ajourhold. For en regnskapsfører som tar i bruk et nytt regnskapsprogram eller årsoppgjørprogram, vil f.eks. et brukerkurs i den nye programvaren måtte anses som ajourhold.

U-3-5 Skattyter mottar lønn og/eller andre skattepliktige ytelser for å studere

U-3-5.1 Ytelser fra arbeidsgiver

Mottar skattyter lønn og/eller stipend fra arbeidsgiver for å studere, vil den skattemessige behandlingen reguleres av reglene om arbeidsgiverfinansiert utdanning, se FSFIN § 5-15 B og pkt. 7. Permisjon med lønn noen få dager til eksamen og lesedager, regnes ikke som lønn under skolegang, og gir følgelig ikke fradragsrett for kostnader til utdanning. Ved studier som gjennomføres i ferien, kan feriepengene ikke anses som lønn for å studere.

U-3-5.2 Ytelser fra andre enn arbeidsgiver

Mottar skattyteren en skattepliktig ytelse fra andre enn arbeidsgiver, og det er satt som betingelse at vedkommende gjennomfører en utdanning/kurs mv., vil kostnadene til slik utdanning/kurs mv. være fradragsberettigede etter bruttometoden og innenfor rammen av den mottatte skattepliktige ytelsen. Dette vil f.eks. gjelde for introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere og for arbeidsavklaringspenger fra folketrygden.

Får skattyteren skattepliktig stipend til dekning av levekostnader fra andre enn arbeidsgiver, behandles dette etter bruttometoden. Stipendet inntektsføres i sin helhet. Skattyter har imidlertid rett til fradrag for kostnadene til å studere. Kostnader til annet enn vedlikehold og ajourhold av utdanningen kan bare fradras innenfor rammen av stipendet. Nærmere om skatteplikt for stipend, se emnet «Stipend».

U-3-6 Tilskudd til opplæring i forbindelse med arbeidsrettede tiltak

Tiltakspenger mv. under deltakelse i arbeidsrettede tiltak etter forskrift 4. nov. 2013 nr. 1286 om tiltakspenger mv. gitt med hjemmel i arbeidsmarkedsloven § 13 er skattefrie, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav b.

U-3-7 Arbeidsgiverfinansiert utdanning

U-3-7.1 Generelt

Reglene om arbeidsgiverfinansiert utdanning vil være aktuelle å anvende i de tilfellene hvor reglene om fradragsrett for ajourhold eller vedlikehold av utdanning ikke kan anvendes, jf. pkt. 4, eller hvor utdanningen ikke er et vilkår for å fortsette i stillingen, jf. pkt. 2.

Yter en arbeidsgiver fri utdanning (naturalytelse) som fyller visse vilkår, se nedenfor, er fordelene skattefrie.

Mottar en arbeidstaker lønn, godtgjørelse mv. for å gjennomføre en utdanning som fyller visse vilkår, se nedenfor, er denne inntekten bare skattepliktig i den utstrekning den overstiger kostnadene til utdanningen, se imidlertid pkt. 7.8. Dette gjelder selv om det i prinsippet ikke er fradragsrett for disse kostnadene. Dekning av kostnader til reise til undervisningssted er skattepliktig dersom reisen anses som arbeidsreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser». Eventuelt fradrag for disse reisene må fastsettes etter de vanlige reglene, se ovenfor.

Skattefritaket gjelder både intern utdanning arrangert av arbeidsgiver og ekstern utdanning. Det er skattefritak, også om utdanningen er gjennomført i utlandet, og uavhengig av om utdanningen kan karakteriseres som grunn- eller videreutdanning. F.eks. vil spesialisering for sykepleiere (helsesykepleier, jordmor mv.) kunne gi skattefritak innenfor mottatt lønn og utgiftsgodtgjørelse.

Hvis kostnadene til utdanningen er høyere enn kostnadsdekningen, er det ikke fradragsrett for de overskytende kostnadene, med mindre det gjelder kostnader som er fradragsberettigede etter de vanlige reglene, se ovenfor.

U-3-7.2 Fellesvilkår for intern og ekstern utdanning

Skattefritaket for kostnadsdekningen er betinget av at ett av vilkårene nedenfor er oppfylt:

- Utdanningen gir kompetanse som kan benyttes i nåværende eller fremtidig arbeid hos nåværende arbeidsgiver, se FSFIN § 5-15-12 første ledd bokstav a. Det er tilstrekkelig at utdanningen gir kompetanse som er relevant for arbeidsgiver. Dekning av kostnader til norskkurs eller kjøreopplæring for bil kan f.eks. være relevant.
- Utdanningen dekkes i forbindelse med opphør av arbeidsforhold og gir kompetanse som kan nyttiggjøres ved søking av nytt arbeid hos annen arbeidsgiver, se FSFIN § 5-15-12 første ledd bokstav b. Skattefritaket er i disse tilfellene begrenset oppad til 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp (1,5 G), se FSFIN § 5-15-12 annet ledd.

Dersom hensikten ved oppstart av utdanningen er at arbeidsforholdet skal avsluttes etter endt utdanning, er det bare alternativet i annet strekpunkt ovenfor som er aktuelt.

Vilkårene ovenfor gjelder både for intern og ekstern utdanning. For ekstern utdanning er det tilleggsvilkår, se nedenfor.

U-3-7.3 Tilleggsvilkår for ekstern utdanning

For at dekning av kostnadene til utdanning som ikke er intern (ekstern utdanning) skal være skattefri, gjelder følgende tilleggsvilkår:

- Utdanningen må være beregnet til normalt å skulle gjennomføres på inntil 4 semestre, maksimalt 20 måneder, ved fulltids studium (normert varighet). Varer utdanningen lengre, er likevel dekning av kostnadene skattefri for de første 4 semestrene som dekkes, maksimalt 20 måneder, se FSFIN § 5-15-14 annet ledd.
- For utdanning med varighet over to måneder, må arbeidstakeren ha arbeidet i heltidsstilling hos arbeidsgiver i minst ett år ved oppstart av utdanningen, se FSFIN § 5-15-14 tredje ledd. Dette gjelder selv om utdanningen er en fortsettelse av samme utdanning som ble påbegynt hos en tidligere arbeidsgiver. Ved deltidsstilling forlenges kravet til slik arbeidsperiode forholdsmessig. Periode med sykemelding eller permisjon med lønn regnes med i forbindelse med kravet til ett års arbeidsperiode, forutsatt at arbeidstakeren faktisk har arbeidet for den aktuelle arbeidsgiveren direkte forut for fraværet.

Tar arbeidstakeren flere uavhengige kurs etter hverandre og som hver for seg ligger innenfor tidsgrensen på 4 semestre/20 måneder, vil dekning i utgangspunktet være skattefri. Bygger kursene på hverandre, eller kan de alene eller sammen med andre kurs lede til en grad, må kursene ses under ett som én utdanning hvor bare dekning av de første 4 semestrene, maksimalt 20 måneder, er skattefri, se FSFIN § 5-15-14 annet ledd tredje punktum.

Det er den normerte tiden som skal legges til grunn, f.eks. den normerte tiden Lånekassen legger til grunn. Det er uten betydning hvor lang tid utdanningen faktisk tar. Lånekassen legger normalt til grunn at et fulltidsstudium gir 60 studiepoeng per år eller 30 studiepoeng per semester. Et studium som er normert til 120 studiepoeng vil etter dette oppfylle kravet i FSFIN § 5-15-14 annet ledd, om inntil fire semestre eller maksimalt 20 måneders varighet.

Skattefritaket gjelder uavhengig av om arbeidstakeren har fått dekket utdanning av en tidligere arbeidsgiver. Om hva som regnes som samme arbeidsgiver, se [pkt. 7.5](#).

U-3-7.4 Grensen mellom ekstern og intern utdanning

En utdanning anses som intern når den arrangeres av arbeidsgiver og i det alt vesentligste bare tilbys til arbeidstakere hos denne arbeidsgiveren, se FSFIN § 5-15-13 annet ledd.

Derimot anses det ikke tilstrekkelig at arbeidsgiver bare står for det formelle arrangementet. Kjøper arbeidsgiver et ferdig undervisningsopplegg fra en uavhengig utdanningsinstitusjon og i vesentlig grad benytter eksterne lærekrefter, anses utdanningen ikke som intern, med mindre utdanningen i stor grad er spesialtilpasset arbeidet hos arbeidsgiver.

Utdanningen må i det alt vesentligste bare tilbys arbeidstakere hos denne arbeidsgiveren. Deltar ansatte ved en undervisningsinstitusjon i den normale undervisningen ved institusjonen, anses ikke dette som intern utdanning. Dette gjelder selv om utdanningen arrangeres av arbeidsgiver. I slike tilfeller vil utdanningen også tilbys andre enn de ansatte. På den annen side er det ikke til hinder for at utdanningen anses som intern at den også tilbys til et fåtall andre enn de som er ansatt hos arbeidsgiver. Deltar f.eks. to sivile elever i en ellers militær klasse ved Cyberingeniørskolen (underlagt forsvarrets høyskole), vil utdanningen likevel anses som intern for de elevene som er ansatt i Forsvaret.

Er utdanningen arrangert av et annet foretak enn det arbeidstakeren er ansatt i, kan utdanningen på visse vilkår likevel anses arrangert av arbeidsgiver, se [pkt. 7.5](#).

U-3-7.5 Samme arbeidsgiver

I forskrift 4. desember 1997 nr. 1255 om fastsettelse, beregning og oppgjør av ekstra arbeidsgiveravgift av ytelser over bestemte grenser (ftrl.) § 3 var det fastsatt en avgrensning for hva som skulle anses som én og samme arbeidsgiver. Forskriften er opphevet fra 1. januar 2009, men den samme avgrensningen er fortsatt gjort gjeldende på dette området, se FSFIN § 5-15-13 annet ledd annet punktum hvor det vises til den opphevede forskriften. Ytelser fra flere arbeidsgivere til en arbeidstaker i løpet av inntektsåret skal anses å komme fra samme arbeidsgiver, når ytelsene kommer fra

- selskaper som inngår i et konsern etter aksjelovene § 1-3 eller selskapsloven § 1-2 eller
- selskaper som eier så mange aksjer eller andeler i hverandre at de representerer flertallet av stemmene i det annet selskap eller
- enkeltpersonforetak og selskaper hvor eieren av enkeltpersonforetaket eier så mange aksjer eller andeler at vedkommende representerer flertallet av stemmene. Det samme gjelder når de avgiftspliktige ytelsene kommer fra selskaper hvor samme person eier så mange aksjer eller andeler at vedkommende representerer flertallet av stemmene i selskapet.

Hver kommune og fylkeskommune anses som én arbeidsgiver. En lærer vil f.eks. regnes som ansatt i kommunen og ikke ved den enkelte skole.

For ansatte i staten anses hvert departement med underliggende etater som én arbeidsgiver. Således vil utdanning ved f.eks. Krigsskolen anses å være arrangert av arbeidsgiveren for arbeidstakere i Forsvarsdepartementet og dets underliggende etater, som for eksempel Forsvaret (og vil derfor være intern utdanning).

U-3-7.6 Hvilke kostnader som omfattes av ordningen

Om hvilke typer kostnader som er aktuelle, se [pkt. 8](#). Det er som regel de faktiske kostnadene som skal legges til grunn.

For reise mellom bolig og et undervisningssted som skal regnes som fast arbeidssted, gjelder de alminnelige reglene om reise mellom hjem og arbeidssted. Godtgjørelse for dekning av kostnader til slike reiser er skattepliktig etter bruttometoden. Fradraget for slike reiser skal følge de vanlige reglene for avstandsfradrag. Nærmere om behandlingen av godtgjørelse, og om fradrag for slike reiser, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)».

I de tilfellene reisen skal klassifiseres som yrkesreise, og skattyter bruker bil på reisen, kan arbeidsgiver utbetale trekkfri bilgodtgjørelse etter satsene for trekkfri kilometergodtgjørelse i satsforskriften.

U-3-7.7 Legitimasjonskravene

Det er en forutsetning for skattefritak at

- arbeidstakeren legitimerer kostnadene ved å utarbeide og underskrive en oppgave til arbeidsgiveren over størrelsen og arten av den pådratte kostnaden, og at
- arbeidsgiveren ikke har grunn til å anta at utgiftsgodtgjørelsen gir overskudd.

Se FSFIN § 5-15-11 annet ledd annet punktum.

Utbetaler arbeidsgiveren godtgjørelsen før kostnaden pådras (forskuddsvis), må arbeidstakeren før utbetalingen levere et anslag over størrelsen og arten av de forventede kostnadene. Etter at kostnaden er pådratt, må arbeidstakeren snarest levere endelig oppgave til arbeidsgiver. Se FSFIN § 5-15-11 annet ledd tredje og fjerde punktum.

U-3-7.8 Utbetalinger hvor legitimasjonskravene er oppfylt

Er legitimasjonskravene oppfylt, vil utbetaling som dekker utdanningskostnadene være skattefri. Dette gjelder også utbetalinger som i utgangspunktet er behandlet som lønn, hvis arbeidsgiveren har foretatt en etterfølgende avregning og lagt dette til grunn ved innrapporteringen.

Nettometoden kan også benyttes i de tilfellene arbeidsgiveren i ettertid utbetaler godtgjørelse som relaterer seg til utdanning i tidligere inntektsår. Foretas utbetalingen før kostnadene pådras, må vilkårene i FSFIN § 5-15-11 annet ledd siste punktum være oppfylt.

U-3-7.9 Utbetalinger hvor legitimasjonskravene ikke er oppfylt

Er legitimasjonskravene ikke oppfylt, skal utbetaling som dekker utdanningskostnadene behandles etter bruttometoden. Dette vil si at utbetalingen inntektsføres i sin helhet. «Skattefritaket» gjennomføres ved at skattyteren ved fastsettingen av alminnelig inntekt kan fradragføre utdanningskostnadene. De totale fradragsberettigede kostnadene skal begrenses til mottatt utbetaling. Kostnader til undervisning, eksamensavgift mv., skolebøker og annet materiell knyttet direkte til utdanningen inngår i et eventuelt minstefradrag, se FSFIN § 5-15-11 tredje ledd siste punktum.

Reglene ovenfor gjelder også utbetalinger som er betegnet som utgiftsgodtgjørelse.

U-3-7.10 Arbeidsgiver holder fri utdanning/dekker utdanningskostnadene direkte

Holder arbeidsgiver fri utdanning hvor kostnadene ville vært fradragsberettiget etter en vurdering som nevnt ovenfor, eller dekker kostnadene til slik utdanning direkte (naturalytelse), er fordelene ikke skattepliktige.

Dekker arbeidsgiver kostnader til utdanning som ikke omfattes av reglene for arbeidsgiverfinansiert utdanning, og som ikke er fradragsberettiget etter andre regler, skal arbeidstakeren fordelsbeskattes. Fordelen settes til hva det ville kostet i eventuelle skolepenger, kjøp av skolebøker mv. for å ta samme type eksamen. Fordelsbeskatningen skal komme i tillegg til beskatning av kontantytelser mv. direkte fra arbeidsgiver til skattyteren.

U-3-7.11 Etatsutdanning

Lønn under etatsutdanning som ikke behandles etter reglene for arbeidsgiverfinansiert utdanning, likestilles ikke med utgiftsgodtgjørelse og behandles etter bruttometoden. Oppholdstilskudd innrapportert som utgiftsgodtgjørelse, behandles etter nettometoden.

U-3-8 Kostnadene

De kostnadene som det vanligvis vil være aktuelt å fradragføre, er

- kostnader til undervisning, f.eks. skolepenger, eksamensavgift, skolebøker o.l. knyttet til studiet
- reisekostnader fra det permanente eller midlertidige bostedet til studiested
- merkostnader ved opphold utenfor hjemmet i de tilfellene skattyter på grunn av utdanningen må bo utenfor sitt egentlige hjem, herunder besøksreiser til hjemmet, se emnene «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)» og «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)».
- kostpris/avskrivning på formuesobjekter brukt i utdanning. Om vilkårene, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 2.3.

U-3-9 Tidfesting

Utdanningskostnader som er pådratt for å erverve arbeidsinntekt, tidfestes etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd, se emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)». I andre tilfeller fradragsføres kostnadene etter realisasjonsprinsippet, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

U-3-10 Arbeidsgivers dekning av skolegang for arbeidstakers ektefelle/samboer og barn**U-3-10.1 Generelt**

Arbeidsgivers dekning av kostnader til skolegang for arbeidstakerens ektefelle/samboer og barn, er i utgangspunktet en skattepliktig fordel for arbeidstakeren. Ytelsen behandles som lønn.

U-3-10.2 Arbeidstaker med opphold i utlandet

For arbeidstaker som er internrettslig bosatt i Norge og arbeider utenlands, kan kostnader til barns/ektefelles/samboers skolegang være merutgifter pådratt pga. arbeidsoppholdet og dermed være fradragsberettigede etter sktl. § 6-1. Forutsetningen for fradragsretten er at utgiftene sikrer et likeverdig skoletilbud med det barnet/ektefellen/samboeren har krav på i Norge og at dette ikke kan oppnås gjennom det offentlige skolesystemet på tjenestestedet. I slike tilfeller vil arbeidsgivers dekning av kostnadene ikke innebære noen skattepliktig fordel for arbeidstakeren, se FIN 24. november 1999 i Utv. 1999/1835.

U-3-10.3 Utenlandsk arbeidstaker med opphold i Norge

Kostnader som en utenlandsk arbeidstaker har til barns/ektefelles/samboers skolegang i Norge anses som en privat kostnad, og er ikke fradragsberettigede. Utenlandske arbeidstakere i Norge som får dekket kostnader til skolegang for barn/ektefelle/samboer av arbeidsgiver, skal likevel etter lang praksis ikke fordelsbeskattes for denne ytelsen. Forutsetningen er at det gjelder en grunnutdanning som er kostnadsfri på norske skoler. Praksisen med skattefritak for arbeidsgivers dekning gjelder bare når oppholdet i Norge er ment å ikke vare lengre enn fire år, men gjelder uavhengig av om skattyter er begrenset skattepliktig eller skattepliktig som bosatt.

U-3-11 Arbeidsgivers fradragsrett

Arbeidsgiver som utbetaler godtgjørelse til, eller dekker kostnader for ansatte i det tidsrommet de gjennomgår utdanning, kurs mv., har normalt krav på fradrag for utbetalingene. Er godtgjørelsen mv. gitt i form av lån som ettergis over et visst antall år, skal fradragsføringen hos arbeidsgiver skje i takt med ettergivelsen.

U-3-12 Tilbakebetaling

Om tilbakebetaling, se emnet «[Tilbakeføring av inntekt og kostnad](#)».

U-4 Utgangsverdi

– Sktl. § 5-3

U-4-1 Hva menes med utgangsverdi

Med «utgangsverdi» menes det beløp en skattepliktig skal bruke som vederlag, uttaksverdi mv. ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst/tap i forbindelse med realisasjon av formuesobjekter, ved utføring av tjenester for andre eller ved beregning av skattepliktig fordel ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring. Eksempler på utgangsverdi er salgssum, ekspropriasjonerstatning, skadeserstatning ved full ødeleggelse og uttaksverdi for den som uttaksbeskattes ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring.

Unntaksvis kan utgangsverdien være negativ, f.eks. når en selger betaler kjøperen av en gjenstand for at vedkommende skal ta på seg fremtidige omkostninger ved å ta ansvaret for et formuesobjekt, f.eks. ved å måtte rive ned og fjerne en bygning.

Om inngangsverdi for erververen, se emnet «[Inngangsverdi](#)».

U-4-2 **Realisasjon, herunder salg, ekspropriasjon mv.**

U-4-2.1 **Generelt**

Ved realisasjon er utgangsverdien det vederlag som mottas, enten dette er penger eller annen type verdier, f.eks. et formuesobjekt.

Er et formuesobjekt eller en tjeneste overdratt ved fritt salg, ekspropriasjon mv., er utgangsverdien ved overdragelsen blant annet

- kontantbeløp som er betalt eller skal betales til selgeren eller andre som selgeren har bestemt
- kjøperens overtakelse av selgerens gjeld til andre

At en del av kjøpesummen skal betales til andre, kan f.eks. være aktuelt i forbindelse med generasjonsskifte, hvor den som overtar et formuesobjekt eller en virksomhet skal betale en del av kjøpesummen til en medarving.

Eksempel

Mor og far eier en utleieleilighet som de ønsker å overdra til en av sine to sønner. Leiligheten er verdt kr 5 mill., og har en skattemessig inngangsverdi på kr 2,5 mill. Foreldrene ønsker å gi guttene kr 1 mill. hver i forskudd på arv. Sønnen som kjøper leiligheten skal derfor betale kr 3 mill. til sine foreldre og kr 1 mill. til sin bror.

Ved skattleggingen av transaksjonen blir mor og far tilordnet en skattepliktig gevinst på kr 1,5 mill. (Inngangsverdi på kr 2,5 mill og salgssum (utgangsverdi) på kr 4 mill). Sønnen som kjøper leiligheten får en inngangsverdi på leiligheten på kr 4 mill.

Om tilfeller hvor slikt vederlag skal betales ved et fremtidig salg, se [pkt. 2.15](#).

Utgangsverdien reduseres med omkostninger knyttet til realisasjonen, f.eks. kostnader til megler, takst, premie til eierskifteforsikring, reisekostnader mm.

Erstatning/prisavslag som selger må betale til kjøper i forbindelse med overdragelse, reduserer salgssummen.

Det har ingen betydning om selgeren i sin tid ervervet salgsgjenstanden ved kjøp, arv, gave eller på annen måte.

Eksempel:

Selger arver en boligeiendom som arvelater kunne solgt skattefritt. Reglene om diskontinuitet i sktl. § 9-7 femte ledd gjelder, og selgers inngangsverdi settes til kr 1 000 000 som er eiendommens markedsverdi på ervervstidspunktet. Det skjer ingen prisutvikling i markedet, og etter 3 måneder selges eiendommen videre for samme beløp. I forbindelse med salget har selger hatt kostnader til megler, takst mm. på i alt kr 100 000. Selgers utgangsverdi blir da kr 900 000 (1 000 000 – 100 000), og realisasjonen medfører et fradragsberettiget tap på kr 100 000.

Om tilfeller hvor slike omkostninger er pådratt, men hvor realisasjonen ikke gjennomføres, se emnet «[Tap](#)», [pkt. 3.2.2](#).

U-4-2.2 **Utgående merverdiavgift**

U-4-2.2.1 **Økning av utgående merverdiavgift**

Utgående merverdiavgift inngår ikke i utgangsverdien. Har en skattepliktig opprinnelig unnlatt å beregne pliktig merverdiavgift eller er merverdiavgift beregnet med for lavt beløp, kan merverdiavgiftsgrunnlaget bli endret, enten ved endring av egenfastsettingen etter sktfvl. § 9-4 eller ved endring av skattemyndighetene etter sktfvl. § 12-1. Har den skattepliktige rett til å etterfakturere kjøperen for avgiftsbeløpet, får dette ikke konsekvenser for utgangsverdien. I slike tilfeller er utgangspunktet at merverdiavgiften beregnes av hele det faktiske vederlaget (nettometoden). Hvis kunden derimot ikke kan etterfaktureres for merverdiavgiften slik at den skattepliktige selv blir belastet for merverdiavgiftsbeløpet, vil det ved avgiftsberegningen normalt bli lagt til grunn at merverdiavgiften er inkludert i salgsbeløpet (bruttometoden). Utgangsverdien må da reduseres tilsvarende, enten av den skattepliktige ved endring av egenfastsettingen etter sktfvl. § 9-4 eller av skattemyndighetene etter sktfvl. § 12-1. Er fristene for

å endre fastsettingen for salgsåret utløpt, må skattlagt beløp som ikke er skattepliktig, fradragsføres i det året det treffes vedtak om endring av merverdiavgiftsgrunnlaget.

Eksempel

Den skattepliktige selger en vare for kr 100 000 i år 1. Dette beløpet inntektsføres skattemes- sig som varesalg utenfor merverdiavgiftsområdet. I år 3 finner den skattepliktige ut at varesal- get skulle vært behandlet som salg innenfor merverdiavgiftsområdet. Det er da for sent å sende ny faktura til kunden hvor det beregnes merverdiavgift. Den skattepliktige endrer avgiftsfastsettingen etter sktfvl. § 9-4, slik at salgssummen utgjør kr 80 000 eks. mva., og mva. på kr 20 000 betales inn til Staten. Inntektsfastsettingen endres tilsvarende, slik at salgsløp- pet utgjør kr 80 000 eks. mva.

Om endring av inngangsverdien hvor grunnlaget for inngående merverdiavgift endres, se emnet «**Inngangsverdi**», pkt. 2.1.2.

Har merverdiavgift blitt etterberegnet på grunnlag av brutto salgsbeløp (nettomethoden) uten at den skattepliktige har mulighet for å etterfakturere kunden for merverdiavgiften, vil merverdiavgiften utgjøre en kostnad for den skattepliktige. Kostnaden er fradragsberettiget etter sktl. § 6-15 for det året etterberegningen skjer, jf. sktl. § 14-2 annet ledd.

U-4-2.2.2 Reduksjon av utgående merverdiavgift

Er det beregnet merverdiavgift av en omsetning som ikke er merverdiavgiftspliktig og feilen korrigeres, også overfor kunden (jf. skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2), får korrigeringen ingen skattemessige konsekvenser. Utgangsverdien vil uavhengig av korrigeringen utgjøre salgssummen uten merverdiavgift. Unntaksvis kan merverdiavgift i slike tilfeller bli korrigert uten at feilen også korrigeres overfor kunden. Den opprinnelige utgangsverdien vil i et slikt tilfelle være for lav. Inntektsfastsettingen må da endres, ved endring av egenfastsettingen etter sktfvl. § 9-4 eller ved endring av skattemyndighetene etter sktfvl. § 12-1. Er fristene for å foreta endring for salgsåret utløpt, må inntektsgrunnlaget økes for det år det treffes vedtak om endring av merverdiavgiftsgrunnlaget.

U-4-2.3 Vederlag i form av formuesobjekt (bytte eller makeskifte)

Når det som mottas som vederlag er noe annet enn penger, f.eks. ved bytte eller makeskifte, er utgangsverdien for det avgitte formuesobjektet omsetningsverdien for det mottatte formuesobjektet. Omsetningsverdien for det objektet som mottas, fastsettes på tidfestingstidspunktet, jf. sktl. § 14-2 første ledd annet punktum. Dette vil være tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Om dette tidspunktet, se emnet «**Eierbegrepet**». Når en skattepliktig får eiendomsretten til det mottatte objektet, anses han samtidig å ha fått en ubetinget rett til dette, selv om eiendomsretten til det avgitte objektet ennå ikke er overført. Utgangsverdien utgjør dermed verdien av det mottatte objektet ved overføringen av eiendomsretten til dette. Den annen part har samtidig fått en ubetinget rett til det objektet han skal motta, slik at dette tidspunktet også er avgjørende ved fastsettingen av utgangsverdien for det objekt han skal avgi.

Eksempel

Ivar eier 100 aksjer som han avtaler å bytte bort mot eiendommen til Berit. Eiendommen skal først overleveres 3 måneder senere. Eierovergangen for aksjene registreres imidlertid i verdipapirregisteret allerede på avtaletidspunktet. Omsetningsverdien på aksjene og eiendommen var ved avtaleinngåelsen 500. Ved overleveringen av eiendommen har verdien på aksjene sunket til 200, mens verdien på eiendommen har steget til 550.

Siden Berit på avtaletidspunktet har fått eiendomsretten til aksjene, har Ivar dermed fått en ubetinget rett til å bli eier av eiendommen. Vederlaget for aksjene, dvs. eiendommen, må dermed tidfestes på avtaletidspunktet. Berits utgangsverdi for eiendommen utgjør dermed aksjenes verdi på avtaletidspunktet som er 500. Ivar har på avtaletidspunktet gitt fra seg eiendomsretten til aksjene, og har dermed fått en ubetinget rett til vederlaget, dvs. eiendommen. Ivars utgangsverdi for aksjene utgjør da eiendommens verdi på avtaletidspunktet, som er 500.

Går derimot avtalen ut på at eierovergangen for aksjene først skal registreres i verdipapirregisteret samtidig med at eiendommen overleveres, vil ingen av partene ha fått en ubetinget

rett til vederlaget før overleveringen/registreringen. Ivars utgangsverdi for aksjene blir da 550, mens Berits utgangsverdi for eiendommen blir 200.

Ved uttaksbeskatning er utgangsverdien omsetningsverdien for det uttatte formuesobjekt eller tjeneste på uttakstidspunktet, jf. sktl. § 14-2 tredje ledd.

U-4-2.4 Overtakelse av løpende inntekt/kostnad

For det objekt som skal overdras, for eksempel en fast eiendom, vil det ofte knytte seg inntekter eller kostnader som skal betales løpende. Dette kan være leieinntekter, leiekostnader, festeavgift, kommunale avgifter mv. Forfallstidspunktet for slike inntekter/kostnader vil ofte ikke falle sammen med tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Inntektene/kostnadene kan være betalt forskuddsvis eller etterskuddsvis. I slike tilfeller vil selger og kjøper ofte gjøre opp for dette seg imellom ved reduksjon eller økning av det samlede oppgjøret.

Avregninger som nevnt ovenfor skal ikke påvirke utgangsverdien. Har selger mottatt løpende avkastning forskuddsvis fra tredjemann og redusert salgssummen med dette, må salgssummen derfor økes med dette beløpet ved fastsettingen av utgangsverdien. Tilsvarende må salgssummen reduseres med forskuddsbetalte kostnader som selger har betalt og som har øket salgssummen.

Selgeren kan ha til gode avkastning fra tiden før overdragelsen fordi betaling av slike inntekter skjer etterskuddsvis. Dersom salgssummen er øket med dette, må salgssummen reduseres tilsvarende. Hvis selgeren har betalt kostnader etterskuddsvis, må det på tilsvarende måte korrigeres for kostnader som er påløpt i tiden før overdragelsen og som har kommet til reduksjon i salgssummen.

Om behandling av renter i forbindelse med kjøp av obligasjoner, se emnet «[Verdipapirer](#)».

U-4-2.5 Kredittsalg

Om behandling av kredittsalg der rentene inngår i salgssummen uten å være spesifisert, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 2.1.4.

U-4-2.6 Særlige regler for utgangsverdi ved bruk av opsjon (innløsning)

Om fastsetting av utgangsverdi for opsjon ved bruk av opsjonen, se emnene om finansielle instrumenter.

U-4-2.7 Fremmed valuta

Ved salg av formuesobjekt hvor salgssummen er avtalt i fremmed valuta, skal utgangsverdien omregnes til norske kroner etter kursen på leveringstidspunktet selv om salgssummen ikke er mottatt. Ved betaling som foretas etter levering, skal kursdifferansen behandles etter reglene for valutagevinst/tap, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)». Delbetaling av salgssummen før levering omregnes likevel etter kursen på betalingsdagen.

U-4-2.8 Pensjon/livrenter

U-4-2.8.1 Periodiske ytelser

Den kapitaliserte verdien av selgers krav på pensjon o.l. som skal utbetales etter hvert av kjøper, regnes ikke med i utgangsverdien. (Selger blir skattlagt etter hvert for de årlige ytelser.)

Ved mottak av periodiske ytelser for et begrenset tidsrom, må det vurderes konkret om det foreligger en reell pensjon, eller utgangsverdi med avdragsbetaling eller et blandet forhold. Hva partene har kalt ytelsen er ikke avgjørende.

Så langt ytelsene ikke er pensjon for selger, inngår de i utgangsverdien. Yter kjøper vederlag i form av premieinnbetaling til livrente, anses det som er innbetalt som inngangsverdi for kjøper og utgangsverdi for selger. (Kjøperen får da ikke fradrag for de årlige ytelser. Selger skattlegges for årlige ytelser på livrenten, men ikke for den del som er tilbakebetaling av innbetalt premie, jf. sktl. § 5-41 første ledd).

Om grensen mellom pensjon og vederlag, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 2.1.7.

U-4-2.8.2 Avløsning av pensjon mv. med et engangsbeløp

Engangs- og avløsningsbeløp for pensjon mv. skal ikke legges til utgangsverdien. Slike beløp vil være skattepliktige etter sktl. § 5-40 annet ledd.

U-4-2.9 Kår/føderåd

Ved overdragelse av fast eiendom skal den kapitaliserte verdien av bruksrett, kår, føderåd o.l. som selger betinger seg, ikke regnes som en del av utgangsverdien. Dette gjelder også for jordbrukseiendom.

U-4-2.10 Borett mv.

Det gjøres ikke tillegg i utgangsverdien for borett eller annen bruksrett som selgeren har betinget seg (holdt tilbake) ved salget, se URD 3. juli 1972 (Oslo byrett) i Utv. 1972/339 og FIN 30. april og 8. mai 1981 i Utv. 1981/341.

U-4-2.11 Ettergivelse av salgssum

Ettergivelse av hele eller deler av salgssummen på grunn av manglende betalingsevne hos kjøper, påvirker ikke utgangsverdien. Ettergivelsen behandles etter reglene om tap på fordringer. Om eventuelt tapsfradrag, se emnet «[Fordringer](#)».

U-4-2.12 Rabatter mv.

Utgangsverdi er den faktiske salgssum etter fradrag for rabatter, prisavslag mv. fra selger.

U-4-2.13 Ulempeerstatning

Ved ekspropriasjon av en del av en eiendom, kan det bli fastsatt ulempeerstatning som gjelder gjenværende del av eiendommen. Slik ulempeerstatning anses ikke som utgangsverdi for den delen av eiendommen som er ekspropriert, men skal redusere inngangsverdien for den gjenværende del av eiendommen, se SKD 21. september 2018 i Utv. 2018/1470 og emnet «[Skadeserstatning](#)», pkt. 2.4.

Vederlag for den eksproprierte del av eiendommen, er en del av utgangsverdien, selv om vederlaget er betegnet som ulempeerstatning.

U-4-2.14 Betingelser knyttet til salgssummens størrelse

Er salgssummens størrelse avhengig av en fremtidig uvis begivenhet, skal det i salgsåret legges til grunn som utgangsverdi det som selgeren har en ubetinget rett til, jf. sktl. § 14-2 første ledd annet punktum. En eventuell økning eller reduksjon av salgssummen tillegges/fradras i utgangsverdien i det inntektsåret det er konstatert om salgssummen skal økes eller reduseres.

U-4-2.15 Medarvingers rett til del av salgssum

Dersom det da selgeren ervervet eiendommen ble satt som vilkår at medarvinger ved en senere realisasjon av eiendommen skal ha en del av salgssummen, skal medarvingenes andel av salgssummen ikke regnes som utgangsverdi for selgeren ved gevinstberegningen. Se for øvrig FIN 4. juni 1980 i Utv. 1980/628 som gjaldt etteroppgjør etter odelsloven § 57.

U-4-3 Skadet formuesobjekt

Total skade anses som realisasjon, se sktl. § 9-2 første ledd bokstav f, og den skadeserstatning som eieren mottar behandles som utgangsverdi. Dette gjelder uavhengig av om erstatning utbetales av skadevolder eller av andre, f.eks. et forsikringsselskap.

Ved delvis skade, behandles ikke erstatningen som utgangsverdi idet formuesobjektet ikke anses å være realisert. Om behandling av slik erstatning, se emnet «[Skadeserstatning](#)».

U-4-4 Interessefellesskap**U-4-4.1 Generelt**

Om eventuell skjønnsmessig fastsetting av utgangsverdi ved salg mellom parter med interessefellesskap, se sktl. § 13-1 og emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap](#)».

U-4-4.2 Tingsinnskudd i selskap (AS og ANS mv.)

Om skjønsmessig fastsetting av utgangsverdien for formuesobjekt som overdras vederlagsfritt eller til underpris til selskap som overdrageren er eier av eller medeier i, se FIN 29. april 1997 i Utv. 1997/624. Dette kan være et aksjeselskap som den skattepliktige eier aksjer i eller et selskap med deltakerfastsetting hvor den skattepliktige er deltaker.

Overdrar den skattepliktige et formuesobjekt til slikt selskap mot å få aksjer/andel i selskapet, er utgangsverdien for formuesobjektet i utgangspunktet omsetningsverdien for de mottatte aksjene/andelene, se f.eks. FIN 21. desember 2001 i Utv. 2002/183. Skjer overdragelsen i forbindelse med at selskapet stiftes, vil aksjeverdien/andelsverdien normalt være lik verdien av det objekt som overdras, jf. FIN 19. desember 1994 i Utv. 1995/1064.

Skjer overdragelsen til et bestående selskap og verdien av de mottatte aksjer/andeler er mindre enn omsetningsverdien for formuesobjektet, vil utgangsverdien kunne fastsettes skjønsmessig, se ovenfor.

U-4-5 Gave, salg til underpris

Utgangsverdi for formuesobjekt overdratt til underpris er det faktisk mottatte vederlaget, herunder mottakers overtakelse av overdragerens gjeld. Ved fastsetting av vederlaget må det også tas hensyn til nåverdien av skatteposisjoner som mottaker skal tre inn i ved gavesalg, se sktl. § 9-7 tredje ledd og emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 6.1.

Om begrensning av rett til fradrag for tap ved gavesalg, se emnet «Tap».

Ved overtagelse av formuesobjekter i virksomhet mot delvis vederlag (gavesalg) til en som er arveberettiget etter arveloven kapittel 1 eller 2, kan overdrager velge å unnlate inntektsoppgjør og i stedet la mottakeren overta skatteposisjonene knyttet til formuesobjektet, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd. Det er et vilkår for å unnlate skatteoppgjør at mottakeren overtar hele eller deler av overdragerens virksomhet.

Ved gave eller salg til underpris kan det være aktuelt med uttaksbeskatning hos giver/selger. Om vilkår og fremgangsmåte ved uttaksbeskatning, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Hvor overdrageren kan velge å unnlate å la seg gevinstbeskatte, vil det heller ikke være grunnlag for uttaksbeskatning, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd. Se nærmere emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 5.3.

U-4-6 Flere objekter overdratt under ett

U-4-6.1 Generelt

Er vederlaget fastsatt under ett ved salg av flere formuesobjekter, må den skattepliktige ved fastsetting av skattegrunnlaget etter sktfvl. § 9-1 fordele vederlaget mellom de ulike objektene hvis dette har betydning for skatleggingen. Fordeling foretas forholdsmessig, som hovedregel på grunnlag av objektene omsetningsverdi ved salget. Om unntak for fast eiendom, se nedenfor.

Dersom skattemyndighetene finner at fastsettingen er uriktig, kan de endre fastsettingen etter reglene i sktfvl. § 12-1 eller § 12-2. Se nærmere Skatteforvaltningshåndboken.

U-4-6.2 Fast eiendom

U-4-6.2.1 Generelt

Samlet utgangsverdi ved salg av fast eiendom fordeles på bygning og tomt etter omsetningsverdier. Det samme gjelder ved fordeling av utgangsverdien mellom bygg og faste tekniske installasjoner.

Utgangsverdi ved realisasjon av bygning fordeles på de enkelte deler av bygningen dersom det har betydning for fastsettingen. Fordeling foretas forholdsmessig etter leieverdien for de enkelte deler, se sktl. § 14-41 annet ledd.

Om fordeling av salgsvederlag ved realisasjon av jord- og skogbrukseieendom til nære slektninger, se emnet «Jord- og skogbruk – realisasjon», pkt. 9.3.

U-4-6.2.2 Seksjonert eiendom

For seksjonert bygg, fordeles utgangsverdien for tomten på de enkelte seksjoner etter den sameiebrøk som er fastsatt for tomtefordelingen ved seksjoneringen.

Et bygg anses seksjonert i vedkommende inntektsår når tillatelse til seksjonering er gitt innen inntektsårets utgang. Skattemyndighetene er bundet av kommunale myndigheters avgjørelse om seksjonering og hva hver seksjon omfatter.

U-4-6.3 Underpris ved gavesalg

Underpris ved gavesalg fordeles forholdsmessig for alle formuesobjekter som er realisert under ett, selv om underprisen er tilordnet spesielle eiendeler i kjøpekontrakten.

U-4-6.4 Kombinert aksjeoverdragelse og arbeidsavtale (earn-out)

Ved overdragelse av foretak hvor overdragelsen kombineres med en sterk regulering av tidligere eieres fremtidige ansettelsesforhold i selskapet, kan deler av vederlaget, som i formen er vederlag for foretaket, etter en helhetsvurdering måtte klassifiseres skattemessig som forskudd på arbeidsvederlag, og ikke som vederlag for foretaket. (Forskudd på arbeidsvederlag vil i tilfelle være skatte- og avgiftspliktig som lønn etter kontantprinsippet selv om arbeidet ennå ikke er utført.) Se nærmere i emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)», pkt. 4.8.2.

U-4-7 Flere salg til samme kjøper

Selges flere formuesobjekter fra samme selger til samme kjøper i flere atskilte overdragelser, må det vurderes om overdragelsene skal ses i sammenheng. I så fall må de forskjellige vederlagene slås sammen og fordeles skjønnsmessig på alle de solgte formuesobjektene. Har flere overdragelser som ses i sammenheng funnet sted i forskjellige år, kan det bli aktuelt å endre fastsettingen for tidligere år.

U-5 Utgiftsgodtgjørelse

- Sktl. § 5-11
- FSFIN § 5-11
- Skattebetalingsforskriften § 5-6-11, § 5-6-12 og § 5-6-13
- Forskrift 22.11.2022 nr. 2002 om satser til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2023 (satsforskriften 2023)

U-5-1 Generelt

Utgiftsgodtgjørelser er godtgjørelser som en arbeids- eller oppdragsgiver utbetaler, normalt pengebeløp, til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid/oppdrag eller verv, se sktl. § 5-11 første ledd. Utgiftsgodtgjørelser dekker i utgangspunktet kostnader som er fradragsberettigede, men kan i tillegg inneholde arbeidsvederlag. Utlegg som ikke knytter seg til selve utførelsen av arbeidet, men som arbeidstaker har på vegne av arbeidsgiver, og som refunderes av arbeidsgiver på grunnlag av originalbilag, anses som driftskostnader og ikke som utgiftsgodtgjørelser. Dette gjelder f.eks. hvor arbeidstaker kjøper inn kontorrekvisita for arbeidsgiver, og får refundert kostnadene.

Skattebetalingsforskriften har en noe annen terminologi enn skatteloven, ved at det skilles mellom utgiftsgodtgjørelse og utgiftsrefusjoner. En utgiftsrefusjon er en utbetaling som dekker faktiske kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid/oppdrag eller verv, og som dokumenteres med kvittering eller annet bilag. Etter sktl. § 5-11 første ledd anses dette som en utgiftsgodtgjørelse. Skattebetalingsforskriften § 5-6-11 stiller opp vilkår som må være oppfylt for at en utgiftsrefusjon skal være trekkfri. Hvis utgiftsrefusjonen er trekkfri skal den heller ikke tas med ved beregningen av arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2 tredje ledd. Se for øvrig emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 3.8 om hvilke utgiftsrefusjoner som er trekkfrie og dermed fritatt for arbeidsgiveravgift.

Skattebetalingsforskriften har også regler om trekkfritak i utgiftsgodtgjørelser som ikke faller inn under reglene om utgiftsrefusjoner i forskriftens § 5-6-11. Dette gjelder

- skattebetalingsforskriften § 5-6-12 om trekkfritak for kostgodtgjørelser, bilgodtgjørelser, og andre godtgjørelser som utbetales i samsvar med bestemmelser i tariffavtale, statlig regulativ (særavtale) og/eller satsforskriften
- skattebetalingsforskriften § 5-6-13 første ledd om at andre utgiftsgodtgjørelser i sin helhet kan holdes utenfor ved forskuddstrekket dersom mottakeren utarbeider og underskriver en oppgave over størrelsen og arten av de pådratte kostnadene og arbeidsgiveren ikke har grunn til å anta at utbetalingen gir overskudd

Av skattebetalingsforskriften § 5-6-11 åttende ledd og § 5-6-13 åttende ledd framgår at for arbeidsgivers dekning av tillitsvalgtes utgifter til fagforeningsarbeid skal de øvrige bestemmelsene i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 og § 5-6-13 anvendes så langt de passer. Om trekkfritak og arbeidsgiveravgiftsfritak for slike utgiftsgodtgjørelser, se emnet «**Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag**», pkt. 3.7.9.

Utgiftsgodtgjørelser, herunder utgiftsrefusjoner er bare skattepliktige i den utstrekning de er trekkpliktige, jf. sktl. § 5-11 tredje ledd.

Reglene for forskuddstrekk i skattebetalingsforskriften § 5-6-11 til § 5-6-15 skal i utgangspunktet legges til grunn ved skattefastsettingen, slik at skattepliktig del tilsvarende delen av utgiftsgodtgjørelsen som av arbeidsgiver er behandlet som trekkpliktig, jf. sktl. § 5-11 tredje ledd.

Om egne bestemmelser om skattefritak for arbeidsgivers dekning av ansattes kostnader til kost, losji og besøksreiser ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, se emnet «**Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet**», pkt. 10.3 og pkt. 11.2, og emnet «**Merkostnader – besøksreiser til hjemmet**», pkt. 6.

Om naturalytelser, se emnet «**Naturalytelser i arbeidsforhold**».

Nedenfor behandles de generelle reglene for utgiftsgodtgjørelser/-refusjoner. Nærmere om behandlingen av de enkelte typene, se de aktuelle emnene.

U-5-2 Inntektsbeskatning av mottakeren

U-5-2.1 Næringsdrivende

Utgiftsgodtgjørelser, herunder utgiftsrefusjoner som utbetales til næringsdrivende, skal inntektsføres med bruttobeløp i regnskapet når utgiftsgodtgjørelsen gjelder virksomheten eller bruk av virksomhetens driftsmidler mv. til formål utenfor virksomheten, f.eks. bil som er driftsmiddel. Utgiftsgodtgjørelser som ikke vedrører virksomheten eller virksomhetens driftsmidler, behandles på samme måte som utgiftsgodtgjørelser til arbeidstakere, se nedenfor.

U-5-2.2 Arbeidstakere o.l.

U-5-2.2.1 Generelt

Utgiftsgodtgjørelser som utbetales lønnstakere o.l. skal enten behandles etter

- nettometoden, eller
- bruttometoden,

se sktl. § 5-11 annet ledd og nedenfor. Dette gjelder både ved fastsetting av alminnelig inntekt og personinntekt.

Godtgjørelser til dekning av kost, losji og besøksreiser ved opphold utenfor hjemmet kan også ytes skattefritt for arbeidstaker etter særskilt bestemmelse i sktl. § 5-15 første ledd bokstav q, se pkt. 2.3.3 og pkt. 2.3.10. Om reglene for beregning av arbeidsgiveravgift i slike tilfeller, se emnet «**Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag**».

U-5-2.2.2 Nettometoden

Nettometoden innebærer at brutto godtgjørelse sammenholdes med de fradragsberettigede kostnadene som godtgjørelsen er ment å dekke. Bare eventuelt overskudd eller underskudd tas med i skattemeldingen. Eventuelt overskudd behandles som lønn. Eventuelt underskudd inngår i minstefradraget dersom kostnadene er av den art som omfattes av dette, jf. sktl. § 6-30. Nettometoden skal i utgangspunktet benyttes ved skattefastsettingen for utgiftsgodtgjørelser og -refusjoner som er trekkfrie etter skattebetalingsforskriften § 5-6-11, § 5-6-13 og § 5-6-15.

Et eksempel på skattytters bruk av nettometoden for beregning av eventuelt overskudd eller underskudd er hvor mottakeren av bilgodtgjørelse har en regnskapsbehandlet bil, se emnet «**Bil – godtgjørelse**», pkt. 2.2. Et annet eksempel på at arbeidsgivers innrapportering må fravi-

kes ved skattefastsettingen kan være hvis skattyter for hele inntektsåret kan dokumentere høyere kostutgifter på yrkesreiser enn samlet mottatt trekkefri godtgjørelse etter Skattedirektoratets satser, se emnet «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 11.2. Nettometoden kan også benyttes i disse tilfellene.

Nettometoden kan ikke brukes på utbetalinger som av arbeidsgiveren er klassifisert som lønn.

U-5-2.2.3 *Bruttometoden*

Bruttometoden for godtgjørelser innebærer at brutto godtgjørelse inntektsføres i skattemeldingen og inngår i grunnlaget for minstepradraget. Skattyteren må kreve fradrag for kostnadene på vanlig måte. Kostnadene inngår i minstepradraget dersom de er av en slik art. Om hvilke kostnader som inngår i minstepradraget, se emnet «[Minstepradrag](#)», pkt. 4.

Bruttometoden brukes som hovedregel på godtgjørelser til dekning av mottakerens private kostnader eller kostnader som ikke er pådratt i direkte forbindelse med utførelse av arbeidet. Det samme gjelder for refusjon av slike kostnader. Enkelte slike kostnader kan være fradragsberettigede, for eksempel fagforeningskontingent eller reise mellom hjem og arbeidssted. Godtgjørelser som dekker slike kostnader behandles normalt etter bruttometoden, dvs. fullt ut som lønn i alle sammenhenger.

U-5-2.3 *Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)*

U-5-2.3.1 *Agenthonorar ved spilleroverganger*

Om behandling av kjøpende klubbs dekning av agenthonorar ved spillerovergang, se emnet «[Idrett](#)», pkt. 4.2.3.

U-5-2.3.2 *Arbeidsreise, hovedregel*

Om behandling av godtgjørelse til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)», pkt. 10.

U-5-2.3.3 *Besøksreise til hjemmet*

Godtgjørelse til dekning av, eller refusjon av kostnader til besøksreise til hjemmet, er skattefri så langt den ikke overstiger fradragsbeløp beregnet etter sktl. § 6-44, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav q nr. 3. Bare overskytende beløp skatlegges. Beløpsgrensen gjelder likevel ikke arbeidsgivers dekning av flyreiser innenfor EØS, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav q nr. 3 siste punktum. Se for øvrig emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

For utenlandske sjøfolk som skal ha standardfradrag etter sktl. § 6-70 og utenlandske sokkelarbeidere som velger standardfradrag, jf. petroleumsskatteloven § 2 første ledd siste punktum, er arbeidsgivers dekning av besøksreiser ved pendleropphold alltid skattepliktig. Nærmere om standardfradrag, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», pkt. 13.2. For arbeidstaker som benytter reglene i sktl. kap. 20 om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere, er arbeidsgivers dekning av besøksreiser alltid skattepliktig. Nærmere om kilde-skatteordningen, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

Nærmere om besøksreiser til hjemmet, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

Om hvilke kostnader som kan avregnes mot godtgjørelsen, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

Om besøksreise til hjem i utlandet, se emnet «[Merkostnader – pendler med hjem i utlandet](#)».

Om besøksreise ved arbeidsopphold utenfor Norge, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

U-5-2.3.4 *Briller*

Arbeidsgivers dekning av kostnader til spesialtilpassede brilleglass med innfatning til bruk ved dataskjerm er ikke skattepliktig når behovet for slike briller er godtgjort av lege/optiker.

U-5-2.3.5 Doktor-/lisensiatgrad

Bestemmelsen i sktl. § 6-43 om fradragsrett for kostnader knyttet til framleggelse av doktor- eller lisensiatgrad er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2023. Arbeidsgivers dekning av slike kostnader er skattepliktig lønnsinntekt, med mindre vilkårene i F5FIN § 5-15 B om arbeidsgiverfinansiert utdanning er oppfylt, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader», pkt. 7.

U-5-2.3.6 Fagforeningsarbeid

Det er i sktl. § 5-15 første ledd bokstav a gitt en egen bestemmelse om skattefritak for arbeidsgivers dekning av kostnader til tillitsvalgtes utøvelse av sitt verv i en arbeidstakerorganisasjon. Kostnadene som dekkes må være tilstrekkelig nært knyttet til utøvelsen av vervet som tillitsvalgt. Kostnader til kurs for tillitsvalgte, herunder reise- og oppholdskostnader og sentrale foreningsaktiviteter som årsmøter og lignende, vil f.eks. omfattes av skattefritaksregelen, se Prop. 1 LS (2016–2017) punkt. 5.2. Det er ikke et vilkår at arbeidsgiver er forpliktet til å dekke kostnadene etter tariffavtale eller annen overenskomst.

U-5-2.3.7 Flyttegodtgjørelse

Om behandling av flyttegodtgjørelse/dekning av flyttekostnader, se emnet «Flyttekostnader», pkt. 3.

U-5-2.3.8 Hjemmekontor

Om skattemessig behandling når arbeidsgiver dekker kostnader og/eller holder utstyr til hjemmekontor, se emnet «Bolit – hjemmekontor mv.», pkt. 3.

U-5-2.3.9 Kontingenter

Når arbeidsgiver dekker arbeidstakers kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon, anses dette normalt som dekning av en privat kostnad. Arbeidsgivers dekning av private kostnader skal følge bruttometoden, det vil si at dekningen behandles som lønn i alle sammenhenger. Fordelen er skattepliktig lønnsinntekt for den ansatte, og arbeidsgiver vil få fradrag for kontingenten som vanlig lønnskostnad. Nærmere om dette, se FIN 20. november 2003 i Utv. 2004/80. Unntaksvis kan arbeidsgivers dekning av arbeidstakers kontingenter være skattefrie dersom medlemskapet er pålagt i arbeidsavtale, se FIN 18. juni 2007 i Utv. 2007/1256.

U-5-2.3.10 Merkostnader til kost og losji ved å bo utenfor hjemmet

Det er i sktl. § 5-15 første ledd bokstav q gitt en egen bestemmelse om skattefritak for arbeidsgivers dekning av merkostnader for ansatte som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet. Skattefritaket gjelder likevel ikke arbeidstaker som pendler og som benytter reglene i sktl. kap. 20 om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere, jf. sktl. § 20-2. Skattefritaket gjelder heller ikke utgiftsgodtgjørelse til dekning av kost og losji for sjøfolk som skal ha standardfradrag for utenlandske sjøfolk etter sktl. § 6-70. Fri kost og losji til utenlandske sjøfolk ytet som naturallytelse eller hvor utgiftene refunderes etter regning er likevel skattefrie, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Tilsvarende gjelder for utenlandske sokkelarbeidere, med unntak for fri kost i de tilfellene hvor denne er unntatt fra skattefritaket, jf. beløpsgrensen på kr 600 000 for samlet personinntekt i sktl. § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1. Om behandling av godtgjørelse til dekning av kost og losji ved å bo utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, se emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 11.

Nærmere om utenlandske arbeidstakere, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet» og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 13.2.

Om arbeidsopphold utenfor Norge, se emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

U-5-2.3.11 Privatreiser/yrkesreiser

Om dekning av kostnader til privatreiser, herunder merkostnader som følge av uforutsette omstendigheter, se emnet «Naturallytelser i arbeidsforhold», pkt. 6.36.5. Om dekning av kostnader til utvidet opphold ved yrkesreiser, se emnet «Naturallytelser i arbeidsforhold», pkt. 6.36.6.

U-5-2.3.12 Styreansvarsforsikring

Selskapets dekning av styremedlems forsikringspremie knyttet til erstatningsansvar etter asl./asal. § 17-1, skal behandles etter nettomethoden.

U-5-2.3.13 Utdanningskostnader

Om arbeidsgivers dekning av arbeidstakers utdanningskostnader, se emnet «**Utdanning – tilskudd og kostnader**».

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til utdanning for arbeidstakers ektefelle og barn, se emnet «**Utdanning – tilskudd og kostnader**», pkt. 10.

U-5-2.3.14 Verktøyhold

Når skattyteren har mottatt tariffestet godtgjørelse for verktøyhold, anses denne vanligvis ikke å gå overskudd. Se skattebetalingsforskriften § 5-6-12 sjuende ledd.

U-5-3 Arbeidsgiveravgift

Etter ftrl. § 23-2 tredje ledd skal arbeidsgiveravgift som hovedregel beregnes av utgiftsgodtgjørelser i den utstrekning de er trekkpliktige. Se for øvrig emnet «**Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag**».

U-6 Utland – allment om skatteavtaler

– Sktl. § 2-37 første ledd

– Lov 28. juli 1949 nr. 15. om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv.

U-6-1 Spørsmål om skatteplikt til Norge – fremgangsmåten

Ved spørsmål om skatteplikt til Norge benyttes følgende fremgangsmåte og rekkefølge:

- Undersøk om det foreligger hjemmel for skattlegging i Norge etter norsk intern rett.
- Undersøk deretter om det er inngått skatteavtale med den annen stat, og i så fall om denne begrenser retten til å skattlegge den formue eller inntekt saken gjelder og i tilfelle hvilken metode som skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning. Skatteavtalen gir ikke hjemmel for skattlegging. Den kan bare innskrenke skatteplikten etter norsk internrett.

Dersom det ikke er inngått skatteavtale med vedkommende stat, eller hvis et konkret forhold faller utenfor skatteavtalens virkeområde, skal skattleggingen gjennomføres etter norsk internrett.

For en person bosatt/et selskap hjemmehørende i utlandet (og ikke i Norge etter norsk internrett), er det den staten hvor skattyter er bosatt/hjemmehørende som skal sørge for at inntekten ikke dobbelbeskattes, når inntekten kan skattlegges i Norge etter norsk internrett og skatteavtalen.

For en person bosatt både i utlandet og i Norge etter begge staters interne rett, skal unngåelse av dobbeltbeskatning skje i den staten personen anses bosatt etter skatteavtalen.

For et selskap som er hjemmehørende i begge stater etter begge staters interne rett skal unngåelse av dobbeltbeskatning skje i Norge hvis selskapet er hjemmehørende i Norge etter skatteavtalen. Hvis selskapet blir hjemmehørende i den andre staten etter skatteavtalen, skal det ikke lenger anses hjemmehørende i Norge etter norsk intern rett, jf. sktl. § 2-2 åttende ledd. Reglene om hvor selskap skal anses hjemmehørende er omtalt i emnet «**Utland – skattemessig bosted**», pkt. 2.7.

Om unngåelse av dobbeltbeskatning for skattytere som er bosatt/ hjemmehørende i Norge, se emnet «**Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning**».

Med unntak av den nordiske skatteavtalen (NSA) er skatteavtalene som Norge har inngått bilaterale, dvs. mellom Norge og en annen stat. Avtalene er ikke like, og det er derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtale bestemmer. Det er viktig å undersøke om det foreligger protokoller som er inngått enten samtidig med skatteavtalen eller i ettertid, som medfører endringer i de enkelte bestemmelser. Skatteavtalens bestemmelser kan også være

endret gjennom det multilaterale instrumentet (MLI). Se nærmere [pkt. 6](#). Om det er inngått tilleggsprotokoller eller om avtalen er endret gjennom MLI vil fremgå av oversikten over skatteavtaler. Se nærmere [pkt. 9.1](#).

U-6-2 **Folketrygd**

Om avtaler (sosialkonvensjoner og EØS-regler) som regulerer trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

U-6-3 **Hvilke plikter er regulert ved skatteavtalene**

U-6-3.1 **Generelt**

Skatteavtalen regulerer hvilken stat som kan skattlegge en inntekts- eller formuespost.

Skatteavtalene regulerer ikke plikten til å foreta forskuddstrekk, gi opplysninger (herunder lønnsrapportering), levere skattemelding mv. Utenlandske skattyteres/arbeidsgiveres plikt til å gi opplysninger til norske myndigheter må derfor vurderes ut fra norske internrettslige regler.

Skatteavtalene regulerer ikke plikten til å betale trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, se for øvrig emnene «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)» og «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)».

U-6-3.2 **Utvexling av opplysninger mellom skattemyndigheter**

Bestemmelser om utveksling av opplysninger med andre staters skattemyndigheter finnes enten i skatteavtalen eller i særskilte avtaler. Norske skattemyndigheter kan utveksle opplysninger med andre staters skattemyndigheter etter anmodning, spontant og automatisk.

Opplysninger som andre staters skattemyndigheter ber om i Norge, skal innhentes av norske skattemyndigheter i overensstemmelse med norsk lovgivning. All utveksling av opplysninger med utenlandske skattemyndigheter på anmodning og spontant skal foregå gjennom den enhet som er utpekt som kompetent myndighet.

Opplysninger som mottas fra utenlandske skattemyndigheter er omfattet av skattemyndighetenes taushetsplikt etter sktfvl. § 3-1. I tillegg har skatteavtalene og andre avtaler om utveksling av opplysninger egne regler om taushetsplikt. Disse reglene er strengere enn den taushetsplikten som følger av skatteforvaltningsloven. Avtalenes bestemmelser om utveksling av opplysninger regulerer uttrykkelig hvilke formål opplysningene kan brukes til.

Opplysninger mottatt fra utenlandske skattemyndigheter kan bare brukes til de formål som er eksplisitt angitt i bestemmelsen om utveksling av opplysninger. Opplysningene kan derfor ikke deles med andre norske myndigheter i samme utstrekning som opplysninger som mottas fra norske kilder, jfr. sktfvl. § 3-3. Det kan også være begrensninger i den enkelte avtale som gjør at opplysningene f.eks. ikke kan anvendes til å fastsette trygdeavgift eller i en sak om merverdiavgift. For mer om forholdet til taushetsplikt, se Skatteforvaltningshåndboken.

U-6-3.3 **Den nordiske trekkavtalen**

Den nordiske trekkavtalen regulerer i hvilken stat arbeidsgiveren plikter å innbetale forskuddstrekk når en arbeidstaker som er bosatt i en nordisk stat, utfører arbeid i en annen nordisk stat eller på denne stats kontinentalsokkel. Adgangen til å kreve gjennomført forskuddstrekk er søkt lagt til den stat som mest sannsynlig vil kunne skattlegge inntekten etter skatteavtalen. Trekkavtalen inneholder også bestemmelser om overføring av forskuddstrekk fra en stat til en annen stat, når det er den sistnevnte staten som har beskatningsretten.

U-6-4 **Den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel**

For å gjøre fremstillingen enklest mulig brukes den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel i Skatte-ABC, både fordi den i det alt vesentligste bygger på OECDs mønsteravtale og fordi den fremstår som representativ for de fleste av de avtalene Norge har inngått med industristater, selv om den er inngått mellom flere enn to stater.

Det er viktig å være oppmerksom på at bestemmelser i andre skatteavtaler kan avvike fra de regler som nevnes i Skatte-ABC. Bare unntaksvis er slike avvik nevnt. I det konkrete tilfelle er det derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtalen bestemmer.

U-6-5 Særlig om tolkning av skatteavtaler

Skatteavtaler som Norge har inngått er folkerettslige traktater, og ved anvendelse av disse avtalene må man som utgangspunkt følge folkerettslige fortolkningsprinsipper. Hovedregelen er at traktaten skal fortolkes i overensstemmelse med bestemmelsens ordlyd. Ved denne fortolkningen skal man også se hen til ordlydens kontekst og traktatens formål. Kontekst og formål kan man finne ved bl.a. å se på avtalens fortale (preamble) og etterfølgende avtaler mellom statene om forståelsen av avtalen.

Skatteavtalen inneholder bestemmelser om hvordan visse begreper i skatteavtalen skal forstås. I tillegg kan avtalen inneholde en henvisningsbestemmelse til internrett, se NSA art. 3 nr. 2.

OECD har utarbeidet kommentarer til mønsteravtalen, og disse kommentarene har en sentral rolle ved fortolkning av Norges skatteavtaler, se bl.a. HRD i Utv. 2008/943 (Rt. 2008/577) (Sølvik). Det må vurderes i hvert enkelt tilfelle hvor stor betydning OECDs kommentarer skal få.

U-6-6 MLI – multilateralt instrument (avtale)**U-6-6.1 Kort om MLI**

MLI (multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting) er en frittstående traktat som vil virke ved siden av, og i tillegg til, de skatteavtalene den gjelder for. MLIs bestemmelser vil endre, erstatte eller gjelde i fravær av relevante skatteavtalebestemmelser.

Norge har valgt å endre 28 skatteavtaler gjennom MLI. MLI trådte i kraft i Norge 1. november 2019. For at MLI skal få virkning overfor en annen stat må MLI også ha trådt i kraft i den andre staten.

Virkningstidspunktet er avhengig av når MLI har trådt i kraft/trer i kraft i den andre staten. Virkningstidspunktet kan være ulikt for kildeskatt på utbytte og andre skatter. Tabellen nedenfor er a jour per 1. juni 2023.

Land	MLI får virkning i Norge for skatter fra følgende inntektsår	
Argentina	(ikke trådt i kraft)	
Australia	2021	a)
Bulgaria	2024	
Chile	2022	
Estland	2023	
Georgia	2021	
Hellas	2022	
India	2021	
Irland	2021	a)
Japan	2021	
Kina	2024	
Kypros	2021	
Latvia	2021	
Litauen	2021	
Luxembourg	2021	
Malta	2021	
Mexico	(ikke trådt i kraft)	

Nederland	2021	b)
Polen	2021	
Portugal	2021	
Romania	2024	
Russland	2021	
Serbia	2021	a)
Slovenia	2021	a)
Storbritannia	2021	
Sør-Afrika	2023	
Tsjekkia	2022	
Tyrkia	(ikke trådt i kraft)	

- a) For Australia, Irland, Serbia og Slovenia får MLI virkning på kildeskatt på utbytte fra 2020, se de respektive avtalenes artikkel 10 punkt 2 a.
- b) For Nederland får MLI virkning på kildeskatt på utbytte fra 2020, se avtalens artikkel 10 punkt 3 b.

U-6-6.2 *Endringer i skatteavtalene som følge av MLI*

MLI inneholder flere bestemmelser som er minstestandarder. Disse bestemmelsene må alltid inngå i valget av hvilke bestemmelser som skal endres gjennom MLI. Minstestandardene omfatter skatteavtalens fortale (preamblel), bestemmelser for å hindre misbruk av skatteavtalen og bestemmelsen om gjensidig avtaleprosedyre. I tillegg inneholder MLI en rekke bestemmelser som statene står fritt til å velge. Skatteavtalen vil bare bli endret når begge statene har gjort samme valg.

Skatteavtalens fortale endres slik at det uttrykkelig fremgår at formålet med skatteavtalen er både å hindre dobbeltbeskatning, og ikke å åpne for dobbelt ikke-beskatning eller redusert beskatning ved skatteunndragelse eller skatteomgåelse.

Minstestandarden som sier at skatteavtalen skal ha en bestemmelse for å motvirke misbruk av skatteavtalen, kan gjennomføres på flere måter. Norge har valgt å ta inn en PPT-bestemmelse (Principal Purpose Test) i de skatteavtalene som endres ved MLI. Norge har også gjort kjent at å ha bare PPT er et midlertidig tiltak og at Norge ønsker å inkludere en LoB-bestemmelse (Limitation on Benefits), i tillegg til eller til erstatning for PPT-bestemmelsen, gjennom bilaterale forhandlinger.

Har det andre landet valgt en forenklet LoB-bestemmelse, vil den også gjelde for Norge.

Den nordiske skatteavtalen har en PPT-bestemmelse i art. 26 nr. 4.

Bestemmelsen om gjensidig avtaleprosedyre vil bli endret når den ikke er i samsvar med standarden. Noen skatteavtaler vil bli endret slik at skattyter kan anmode om en gjensidig avtaleprosedyre både i bostedslandet og kildelandet.

Det må alltid undersøkes konkret hvilke bestemmelser i MLI som gjelder overfor den andre staten. Informasjon om hvilke bestemmelser statene har valgt er tilgjengelig på [OECDs hjemmeside](#). Finansdepartementet utarbeider sammenstillinger av teksten i den enkelte skatteavtale og MLI, se Finansdepartementets hjemmeside fin.dep.no.

U-6-7 **Skatteavtalens virkeområde**

U-6-7.1 *Hvilke skatter som omfattes*

Det er i hver enkelt skatteavtale regnet opp hvilke skatter/avgifter avtalen får anvendelse for. Hvis en type skatt/avgift ikke omfattes av avtalen, vil fastsettingen av denne skatten/avgiften kunne gjennomføres fullt ut etter intern rett.

Eksempelvis omfatter NSA følgende norske skatter (jf. art. 2 nr. 3 e)

- inntekts- og formuesskatt til staten (herunder trinnskatt og fellesskatt)
- inntekts- og formuesskatt til kommunene
- inntektsskatt til fylkene
- skatt i henhold til petroleumsskatteloven
- skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift er ikke omfattet av skatteavtalene. I EØS-avtalens art. 29, Rådsforordning (EF) 883/2004, samt inngåtte sosialkonvensjoner er det nærmere regulert i hvilken stat det skal betales sosiale avgifter. Om plikten til å betale trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng». Om plikten til å betale arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag».

U-6-7.2 Geografisk virkeområde

U-6-7.2.1 Generelt

Skatteavtalene angir det geografiske området avtalen skal gis anvendelse på. Ifølge NSA art. 3 nr. 1 a betyr uttrykket «kontraherende stat» Danmark, Finland, Færøyene, Island, Norge og Sverige. Uttrykket omfatter også statenes sjøterritorier. Avtalen gjelder ikke for Svalbard (herunder Bjørnøya), Jan Mayen og de norske biland utenfor Europa.

U-6-7.2.2 Kontinentalsokkelen

I de fleste avtaler Norge har inngått etter 1965 sies det uttrykkelig at avtalene gjelder for kontinentalsokkelen, se NSA art. 3 nr. 1 a. I en del eldre avtaler er det ikke sagt noe om dette, se f.eks. avtalen med Egypt. Det er antatt at slike avtaler ikke gjelder på kontinentalsokkelen. Også i enkelte senere inngåtte avtaler er kontinentalsokkelen holdt utenfor. Se f.eks. avtalene med Sveits og Ungarn.

U-6-7.3 Skattesubjektet

NSA art. 1, jf. art. 3 og 4, bestemmer at avtalen får anvendelse på fysiske og juridiske personer som er bosatte/hjemmehørende i en eller flere av de kontraherende stater.

Om når en person skal anses bosatt eller et selskap mv. skal anses hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

U-6-8 Formue/inntekt

Om avtalens bestemmelser for formue og inntekt, se emnene «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.» og «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

U-6-9 Skatteavtaler mellom Norge og andre stater

U-6-9.1 Alminnelige avtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse

Norge har inngått en rekke alminnelige avtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med andre land. En liste over slike avtaler, med dato for undertegning og ikrafttredelse, finnes på Finansdepartementets hjemmeside fin.dep.no.

U-6-9.2 Avtaler med begrenset rekkevidde

Norge har også inngått en rekke skatteavtaler med begrenset rekkevidde. En liste over slike avtaler finnes på Finansdepartementets hjemmeside fin.dep.no. Bl.a. er det inngått avtaler med henholdsvis Finland og Sverige om beskatning ved bygging av grensebroer, se nederst på [Finansdepartementets side om skatteavtalen mellom de nordiske land](#).

U-6-9.3 Særskilte avtaler om opplysninger i skattesaker og/eller administrativ bistand

U-6-9.3.1 Generelt

Alle skatteavtaler Norge har med andre stater inneholder bestemmelser om administrativt samarbeid, men Norge har i tillegg inngått flere særskilte avtaler om informasjonsutveksling og/eller om administrativ bistand.

U-6-9.3.2 Avtaler om utveksling av opplysninger

På Finansdepartementets hjemmeside (fin.dep.no) er det gitt en oversikt over avtaler om utveksling av opplysninger for skatteformål, herunder også egen nordisk avtale om bistand i skattesaker.

U-6-9.3.3 Andre særskilte avtaler om administrativ bistand mv.

Kompetent [myndighetsavtale med Panama](#) om automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger for skatteformål.

Kompetent [myndighetsavtale med Singapore](#) om automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger.

Kompetent [myndighetsavtale med USA](#) om land-for-land rapporter for skatteformål.

U-6-9.3.4 OECD/Europarådets overenskomst om gjensidig administrativ bistand

Norge har tiltrådt OECD/Europarådets overenskomst om gjensidig administrativ bistand i skattesaker. Se Finansdepartementets hjemmeside (fin.dep.no) for selve avtalen med endringsprotokoll.

På denne nettsiden gis også lenke til OECDs liste over hvilke jurisdiksjoner som har tiltrådt den multilaterale bistandsavtalen, samt liste over deklarasjoner, reservasjoner og annen kommunikasjon.

Videre er det lenket til to multilaterale kompetente myndighetsavtaler om automatisk utveksling av opplysninger inngått under OECD/Europarådets overenskomst om gjensidig administrativ bistand:

- Kompetent myndighetsavtale om utveksling av finansielle kontoopplysninger
- Kompetent myndighetsavtale om land-for-land rapporter for skatteformål

U-6-9.3.5 Avtale om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA

Norge og USA signerte 15. april 2013 en [avtale om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA](#), med virkning fra 1. juli 2014. Avtalen bygger på den amerikanske FATCA-lovgivningen (Foreign Account Tax Compliance Act), se Prop. 138 S (2012–13).

Det er også inngått en [kompetent myndighetsavtale](#) med USA om automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger.

U-6-10 Oversikt over metode for unngåelse av dobbeltbeskatning i skatteavtalene

Oversikten nedenfor viser hvilken metode som skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning for inntektskategoriene lønn (art. 15 privat tjeneste) og inntekt ved forretningsvirksomhet ved skattleggingen for 2023. Listen er à jour per 1. juni 2023.

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

Oversikten dekker ikke inntekt fra virksomhet på utenlandsk kontinentalsokkel.

Kodeforklaring:

Status:

- Kode 1: Avtaler i kraft

Metode:

- Kode A: Alternativ fordeling
- Kode F: Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)
- Kode FP: Fordelingsmetoden med progresjonsforbehold
- Kode K: Kreditmetoden

For en nærmere beskrivelse av de forskjellige metodene, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

Land	Status	Hovedmetode	Lønn	Forr.
Albania	1	K	K	K
Argentina	1	K	K	K

Aserbajdsjan		1	K	K	K
Australia		1	K	K	K
Bangladesh		1	K	K	K
Barbados		1	F	FP	F
Belgia		1	K	K	K
Benin		1	F	FP	F
Bonaire d)		1	F	FP	F
Bosnia Hercegovina a)		1	F	FP	K
Brasil		1	F	FP	F
Bulgaria		1	K	K	K
Canada		1	K	K	K
Chile		1	K	K	K
Curacao d)		1	F	FP	F
Danmark	Nordiske land				
Egypt		1	F	FP	F
Elfenbenskysten		1	F	FP	F
Estland		1	K	K	K
Filippinene		1	F	FP	F
Finland	Nordiske land				
Frankrike		1	K	K	K
Færøyene	Nordiske land				
Gambia		1	K	K	K
Georgia		1	K	K	K
Grønland		1	K	K	K
Hellas		1	K	K	K
India		1	K	K	K
Indonesia		1	F	FP	F
Irland		1	K	K	K
Island	Nordiske land				
Israel		1	F	FP	F
Italia		1	F	FP	F
Jamaica		1	F	FP	F
Japan		1	K	K	K
Kasakhstan		1	K	K	K
Kenya		1	F	FP	F
Kina b)		1	F	FP	F
Kroatia a)		1	F	FP	K
Kypros		1	K	K	K

Latvia	1	K	K	K
Litauen	1	K	K	K
Luxembourg	1	K	K	K
Malawi	1	K	K	K
Malaysia	1	F	F	F
Malta	1	K	K	K
Marokko	1	F	FP	F
Mexico	1	K	K	K
Montenegro a)	1	F	FP	K
Nederland	1	K	K	K
Nepal	1	K	K	K
New Zealand	1	K	K	K
Nordiske land	1	K	A e)	K
Nord-Makedonia	1	K	K	K
Pakistan	1	F	FP	F
Polen	1	K	K	K
Portugal	1	K	K	K
Qatar	1	K	K	K
Romania	1	K	K	K
Russland	1	K	K	K
Saba d)	1	F	FP	F
Senegal	1	K	K	K
Serbia	1	K	K	K
Sierra Leone c)	1	K	K	K
Singapore	1	K	K	K
St. Eustatius d)	1	F	FP	F
St. Maarten d)	1	F	FP	F
Slovakia f)	1	K	K	K
Slovenia	1	K	K	K
Spania	1	K	K	K
Sri Lanka	1	F	FP	F
Storbritannia	1	K	K	K
Sveits	1	K	K	K
Sverige		Nordiske land		
Sør-Afrika	1	K	K	K
Sør-Korea	1	F	FP	F
Tanzania	1	K	K	K
Thailand	1	K	K	K

Trinidad og Tobago	1	F	FP	F
Tsjekkia	1	K	K	K
Tunisia	1	F	FP	F
Tyrkia	1	K	K	K
Tyskland	1	K	K	K
Uganda	1	K	K	K
Ukraina	1	K	K	K
Ungarn	1	K	K	K
USA	1	F	K	F
Venezuela	1	K	K	K
Vietnam	1	K	K	K
Zambia	1	K	K	K
Zimbabwe	1	F	FP	F
Østerrike	1	K	K	K

- Skatteavtalen med Jugoslavia er midlertidig suspendert. Iht. noteveksling skal den inntil videre anvendes overfor Bosnia Hercegovina, Kroatia, samt Montenegro. Avtalens bestemmelser får imidlertid ikke anvendelse på norske personer i Bosnia Hercegovina, Kroatia og Montenegro som mottar lønn fra en offentlig etat i Norge.
- Avtalen med Kina omfatter ikke Hong Kong og Macao. Med virkning for skatter fra 2024, vil skatteavtalen med Kina gjennom MLI endres med overgang fra fordelingsmetode til kreditmetode.
- Her gjelder den gamle avtalen med Storbritannia av 2. mai 1951.
- Fordelsbegrensningsregel i art. 28 i avtalen med Ned. Antiller (som etter oppløsningen av Ned. Antiller gjelder for Curacao, St. Maarten, Bonaire, St. Eustasius og Saba.
- Kredit ved interessefellesskap mellom arbeidsgivere, jf. art. 25 pkt. 7 i den nordiske avtalen.
- Skatteavtalen med Tsjekkoslovakia av 27. juni 1979 skal inntil videre anvendes overfor Slovakia.

U-6-11 MAP – Gjensidig avtaleprosedyre

Gjensidig avtaleprosedyre – som forkortes MAP (Mutual Agreement Procedure) – er en tvisteløsningsmekanisme som følger av skatteavtalene, se f.eks. NSA art. 28. En skattyter kan anmode om MAP når vedkommende mener at skattleggingen ikke er i samsvar med reglene i skatteavtalen.

Det er bare skattyteren som kan starte en MAP-prosedyre. Etter de fleste skatteavtaler skal en anmodning om MAP sendes til den staten hvor vedkommende er bosatt/hjemmehørende. Etter den nordiske skatteavtalen kan skattyteren også sende en anmodning om MAP til den andre staten, se NSA art. 28 nr. 1. Flere andre skatteavtaler er også endret, slik at anmodning om MAP kan sendes til begge stater.

En anmodning om MAP skal behandles av den som er utpekt som kompetent myndighet for MAP-saker. I Norge er dette Seksjon MAP/APA i Avdeling storbedrift (for saker om internprising og tilordning av fortjeneste til fast driftssted), Skattedirektoratet og Finansdepartementet.

Den staten som mottar en anmodning om MAP, skal først vurdere om den skattleggingen som er i strid med skatteavtalen kan avhjelpes ved ensidige tiltak. Dersom det ikke er mulig, skal de kompetente myndighetene i begge stater søke å bli enige om hvordan skattleggingen som er i strid med skatteavtalen, kan avhjelpes.

MAP er nærmere omtalt i «[Veileder for gjensidig avtaleprosedyre under skatteavtale \(MAP\)](#)», datert 20. februar 2019.

Om forholdet til skatteforvaltningsloven, se sktflv. § 12-1 tredje ledd, bokstav c, og omtalen av dette i [Skatteforvaltningshåndboken](#).

U-7 Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde

- Sktl. §§ 14-60 til 14-66
- FSFIN § 14-62

U-7-1 Generelt

Sktl. §§ 14-60 til 14-66 og FSFIN § 14-62 har regler om fastsetting av inntaksverdi hvor driftsmidler tas inn i norsk beskatningsområde samt regler om tilbakeføring av meravskrivninger hvor driftsmidler tas ut av norsk beskatningsområde. Er vilkårene til stede, vil reglene om driftsmidler som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde få anvendelse både for personer bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet og i Norge.

Reglene har forskjellig innhold, avhengig av om skattyter

- er bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat
- er bosatt/hjemmehørende utenfor EØS

Reglene gjelder bare for driftsmidler som er eid av samme person/selskap før og etter at driftsmidlet tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde. Reglene kommer ikke til anvendelse ved kjøp inn i norsk beskatningsområde, selv om driftsmidlet er brukt av andre enn kjøperen utenfor norsk beskatningsområde, eller ved salg ut av norsk beskatningsområde. Dette gjelder også ved kjøp fra/salg til annet aksjeselskap i samme konsern.

Reglene gjelder bare for fysiske driftsmidler og ervervet forretningsverdi (goodwill), dvs. driftsmidler som omfattes av sktl. § 14-40 første ledd og som skal avskrives etter saldometoden, se sktl. § 14-60 fjerde ledd. Reglene gjelder således ikke for

- ikke-fysiske driftsmidler (unntatt forretningsverdi som kan saldoavskrives)
- driftsmidler som på anskaffelsestidspunktet har en levetid under 3 år
- driftsmidler som på anskaffelsestidspunktet har en inngangsverdi som er lavere enn kr 15 000
- driftsmidler brukt i forbindelse med utvinning av olje/gass eller rørledningstransport, se sktl. § 14-60 første ledd annet punktum og petroleumsskatteloven § 3 første ledd bokstav b

Om tilfelle med beregnede avskrivninger for immaterielle eiendeler (avskrivbar etter reglene i sktl. § 14-50) før inntak i norsk beskatningsområdet, se BFU 38/2006.

Sktl. § 9-14 har regler om gevinstbeskatning ved uttak av visse eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde, se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)». Hvor det skal foretas tilbakeføring av meravskrivninger ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-64, vil dette få betydning ved gevinstberegningen etter sktl. § 9-14, jf. sktl. § 9-14 åttende ledd fjerde punktum.

U-7-2 Norsk beskatningsområde

U-7-2.1 Intern rett

Norsk beskatningsområde er ikke et geografisk avgrenset område, men en rettslig karakteristikk av de tilfellene hvor inntekter er skattepliktige og kostnader og tap er fradragsberettiget etter norsk skattelovgivning.

Personer skattepliktige som bosatt og selskap hjemmehørende i Norge, er etter norsk internrett skattepliktige til Norge uavhengig av hvor inntekten er opptjent, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og sktl. § 2-2 sjette ledd. Et driftsmiddel knyttet til skattyters virksomhet i utlandet vil derfor i prinsippet fortsatt være innenfor norsk beskatningsområde. Se likevel nedenfor om de begrensninger som kan følge av skatteavtale.

For skattytere med begrenset skatteplikt til Norge vil et driftsmiddel være innenfor norsk beskatningsområde dersom det er knyttet til en virksomhet som er skattepliktig her eller der-

som inntekten av driftsmidlet er skattepliktig her, jf. sktl. § 2-3 første ledd og petroleumsskatte-loven § 2.

U-7-2.2 **Skatteavtale**

Norsk beskatningsrett kan være begrenset av skatteavtale med et annet land. Dette gjelder dersom virksomheten drives gjennom et fast driftssted/fast sted i det andre landet. Norsk beskatningsrett kan også være begrenset av skatteavtaler for inntekt av virksomhet drevet i Norge av person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet. Se emnet «**Utland – virksomhetsinntekter**». Dobbeltbeskatning kan etter skatteavtalen være forebygget etter kreditmetoden eller fordelingsmetoden, se emnet «**Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning**».

Hvis kreditmetoden skal anvendes, anses et driftsmiddel å være innenfor norsk beskatningsområde uansett om det er knyttet til et fast driftssted i utlandet. Hvis fordelingsmetoden (unntaksmetoden) skal anvendes, vil et driftsmiddel som er knyttet til et fast driftssted i utlandet, være utenfor norsk beskatningsområde.

U-7-3 **Driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde**

U-7-3.1 **Generelt**

For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde skal det fastsettes en inntaksverdi som skal danne grunnlag for avskrivninger innenfor norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-61 og § 14-62. Inntaksverdien fastsettes forskjellig avhengig av om skattyter

- er bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat
- er bosatt/hjemmehørende utenfor EØS

U-7-3.2 **Når anses et driftsmiddel tatt inn i norsk beskatningsområde**

Et driftsmiddel som er brukt utenfor norsk beskatningsområde av skattyteren, er tatt inn i norsk beskatningsområde når det senere gis en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til driftsmidlet, jf. sktl. § 14-60 annet ledd. Dette kan skje i følgende tilfeller

- inntreden av alminnelig skatteplikt for eieren etter sktl. § 2-1 første ledd eller § 2-2 første ledd
- driftsmidlets tilknytning til et fast driftssted i utlandet opphører, eller det faste driftsstedet som sådant opphører, og dobbeltbeskatning har vært forebygget ved fordelingsmetoden
- skatteavtalen med det aktuelle land går over fra fordelingsmetoden til kreditmetoden
- driftsmidlet knyttes til virksomhet som har begrenset skatteplikt i Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, eller petroleumsskatte-loven § 2
- inntekt knyttet til driftsmidlet blir skattepliktig i Norge etter sktl. § 2-3 første ledd eller petroleumsskatte-loven § 2

Reglene om når et selskap anses hjemmehørende i Norge ble endret med virkning fra og med inntektsåret 2019, se sktl. § 2-2 syvende og åttende ledd. For selskap som ble hjemmehørende i Norge fra 1. januar 2019 som følge av lovendringen, er det gitt overgangsregler om at inn-gangsverdien for driftsmidler tilhørende selskapet skal fastsettes etter sktl. §§ 14-60 til 14-62.

Et driftsmiddel er også tatt inn i norsk beskatningsområde når eierselskapet i et lavskatteland blir norsk-kontrollert og deltakerne mv. skattlegges løpende for selskapets resultat. Om norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS), se emnet «**Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)**». Et driftsmiddel som har vært avskrevet i Norge, omfattes av disse reglene dersom det i en periode har vært utenfor norsk beskatningsområde og tas inn igjen.

Driftsmiddel som anskaffes til bruk i Norge og ikke senere tas ut, eksempelvis importerte gjenstander, omfattes ikke av disse reglene.

U-7-3.3 **Inntakstidspunkt**

Inntakstidspunktet vil være det tidspunktet driftsmidlet får tilknytning til norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-60 annet ledd.

U-7-3.4 Inngangsverdi (inntaksverdi)

U-7-3.4.1 Generelt

Det skal fastsettes en inngangsverdi (inntaksverdi) for driftsmidlet på tidspunktet for inntaket i norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-61 og § 14-60 femte ledd bokstav a. Denne inngangsverdien er nedenfor kalt inntaksverdi. Inntaksverdien skal danne grunnlaget for videre avskrivninger mens driftsmidlet er innenfor norsk beskatningsområde, men slik at årlige lineære avskrivninger beregnes av opprinnelig kostpris. Se nærmere eksempel i [pkt. 3.5.2](#).

U-7-3.4.2 Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat

For driftsmidler som tilhører skattytere som er skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, skal inntaksverdien settes til eierens anskaffelsesverdi, redusert med maksimale saldoavskrivninger frem til 1. januar i inntaksåret. Se sktl. § 14-60 femte ledd bokstav a. Saldoavskrivningene i denne perioden beregnes etter de ordinære reglene i sktl. § 14-43, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)». Er det gjort påkostninger på driftsmidlet mellom anskaffelsen og inntaket, skal dette tas hensyn til ved beregningen av saldoverdien. Det er saldoavskrivningssatsen som gjelder for de aktuelle inntektsårene som skal benyttes, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) pkt. 19.3.2. Det har ingen betydning for fastsettingen av inntaksverdien når i året inntaket i norsk beskatningsområde skjer.

Er driftsmidlet anskaffet i utenlandsk valuta, skal anskaffelsesprisen omregnes etter kjøperkurs på anskaffelsestidspunktet, jf. sktl. § 14-61 første ledd annet punktum. Skattyter skal dokumentere anskaffelsesprisen.

Er det ved beskatning i Norge tidligere gjort fradrag for faktiske saldoavskrivninger eller lineære avskrivninger, kommer disse i stedet for beregnede saldoavskrivninger i tiden før inntaket, jf. sktl. § 14-61 første ledd tredje punktum. Dersom det (i 2007 eller tidligere) er foretatt et inntektsoppgjør ved tidligere uttak av driftsmidlet fra norsk beskatningsområde, skal de lineære avskrivningene som ble lagt til grunn i inntektsoppgjøret, legges til grunn for perioden inntektsoppgjøret omfatter.

U-7-3.4.3 Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS

For driftsmidler som tilhører skattytere bosatt/hjemmehørende i land utenfor EØS, skal inntaksverdien som utgangspunkt settes til eierens anskaffelsespris, redusert med beregnede (hypotetiske) lineære avskrivninger i eiertiden fra ervervstidspunktet frem til inntakstidspunktet, jf. sktl. § 14-62. Om avskrivningssatsene, se [pkt. 3.5.2](#). For deler av år fastsettes den beregnede avskrivning forholdsmessig etter antall dager avskrivningen gjelder, jf. FSFIN § 14-62-4. Dette vil være aktuelt hvis driftsmidlet har vært utenfor norsk beskatningsområde en del av året, se FSFIN § 14-62. Videre kan det være aktuelt for ervervsåret.

Er driftsmidlet anskaffet i utenlandsk valuta, skal anskaffelsesprisen omregnes etter kjøperkurs på anskaffelsestidspunktet, jf. sktl. § 14-61 første ledd annet punktum. Skattyter skal dokumentere anskaffelsesprisen.

Har et driftsmiddel som tas inn i norsk beskatningsområde tidligere vært avskrevet i Norge, skal anskaffelsesprisen reduseres med de faktiske avskrivninger for dette tidsrommet i stedet for beregnede avskrivninger, jf. sktl. § 14-61 første ledd tredje punktum. Slike faktiske avskrivninger kan være foretatt som lineære avskrivninger eller saldoavskrivninger. Dersom det er foretatt et inntektsoppgjør ved tidligere uttak av driftsmidlet fra norsk beskatningsområde, skal de lineære avskrivninger som ble lagt til grunn i inntektsoppgjøret, legges til grunn for perioden inntektsoppgjøret omfatter.

Skal driftsmidlet føres på saldo, er det den bokførte verdi basert på inntaksverdi, eventuelt redusert med lineære avskrivninger mens driftsmidlet har vært i Norge, som inngår på saldo.

U-7-3.5 Avskrivning innenfor norsk beskatningsområde

U-7-3.5.1 Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat

For driftsmidler som tilhører skattytere som er bosatt/hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, skal avskrivninger innenfor norsk beskatningsområde gjennomføres som ordinære saldoavskrivninger etter reglene i sktl. §§ 14-40 til 14-43, se sktl. § 14-60 femte ledd bokstav b. For inntaks- og uttak-

såret skal det beregnes forholdsmessige saldoavskrivninger, basert på antall dager driftsmidlet har vært i norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-60 femte ledd bokstav b annet punktum.

Kostpris for ikke-varige og ubetydelige driftsmidler som ikke er gjenstand for saldoavskrivninger, jf. sktl. § 14-40 annet ledd og som tas inn i norsk beskatningsområde, kan bare fradragsføres hvis driftsmidlet er anskaffet i det år driftsmidlet tas inn i norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-60 femte ledd bokstav c. Fradragsbeløpet utgjør da en forholdsmessig del av kostprisen, basert på antall dager driftsmidlet har vært innenfor norsk beskatningsområde. Det er ikke fradragsrett for kostprisen for slike driftsmidler, hvis driftsmidlet tas inn i norsk beskatningsområde i et senere inntektsår enn anskaffelsesåret.

U-7-3.5.2 *Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS – lineære avskrivninger*

For driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS skal avskrivninger som hovedregel beregnes lineært de første fire inntektsårene, fra og med inntaksåret, se sktl. § 14-62, jf. § 14-63 første ledd. Det årlige avskrivningsbeløp beregnes på grunnlag av opprinnelig kostpris på samme måte som ved fastsettingen av inntaksverdien. Det skal bare gis avskrivning for den tid driftsmidlet befinner seg i norsk beskatningsområde. For inn- og uttak-sår skal det beregnes forholdsmessig avskrivning for antall dager driftsmidlet er i norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 14-62-4.

Avskrivninger skal som utgangspunkt beregnes som like store årlige fradrag over driftsmidlets levetid.

Det anvendes følgende avskrivningssatser (se FSFIN § 14-62-2)

- 20 % for kontormaskiner, verktøy, rekvisita o.l.
- 12 % for større dataanlegg, instrumenter, inventar, biler, vogntog o.l., rullende og faste maskiner og materiell med kostpris under 2 millioner kroner
- 10 % for rullende og faste maskiner og materiell, herunder dykkerutstyr, sveisestasjoner, kraner, pumper, kompressorer o.l., så fremt driftsmidlet har en kostpris på minst 2 millioner kroner
- 7 % for fly, helikopter o.l., spesialfartøyer benyttet i oljesektoren slik som dykkerfartøyer og fjernstyrte undervannsfartøyer
- 4 % for skip og fartøyer som ikke går inn under gruppen med 7 % avskrivning ovenfor, herunder passasjerskip og frakteskip bygget for spesialfart, rørleggingsfartøyer, rigger, flo-teller og lektere.

Skattemyndighetene kan forhøye/nedsette avskrivningssatsen for det enkelte driftsmiddel med inntil 50 % dersom særlige forhold gjør at driftsmidlets gjenværende levetid må antas å være vesentlig kortere/lengre enn hva som ellers er vanlig for driftsmidler av tilsvarende alder og art, se FSFIN § 14-62-3.

Dersom driftsmidlet har en inntaksverdi lavere enn kr 15 000 kan inntaksverdien føres til fradrag i inntaksåret, jf. FSFIN § 14-62-2 annet ledd.

Eksempel

En kontormaskin ble kjøpt inn 1. januar år 1 for USD 100 000, tilsvarende NOK 562 000. 1. januar i år 3 flytter virksomheten til Norge, og kontormaskinen tas med. Den lineære avskrivningssatsen for kontormaskiner er 20 %, jf. FSFIN § 14-62-2 første ledd bokstav a.

Årlige avskrivninger utgjør (NOK 562 000:5) = NOK 112 400. Inntaksverdien blir da kr (562 000- 224 800) = 337 200. Avskrivningene utgjør også kr 112 400 for de neste 3 årene innenfor norsk beskatningsområde, slik at kontormaskinen vil bli nedskrevet til kr 0 i år 5.

U-7-3.5.3 *Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS – saldoavskrivninger*

Et driftsmiddel tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS og som er tatt inn i norsk beskatningsområde skal likevel avskrives etter reglene om saldoavskrivninger i følgende tilfeller, jf. sktl. § 14-63

- fra og med det fjerde hele inntektsår etter inntakstidspunktet. Dette gjelder bare hvis driftsmidlet ikke har vært tatt ut av norsk beskatningsområde i løpet av perioden.
- fra et tidligere tidspunkt, dersom skattyter sannsynliggjør at driftsmidlet vil være innenfor norsk beskatningsområde utover det fjerde hele inntektsåret etter inntakstidspunktet. Opplysninger må foreligge for skattemyndighetene innen utløpet av skattyterens frist for levering av skattemelding for det inntektsår saldoavskrivninger kreves. Senere gitte opplysninger skal først tas i betraktning fra neste inntektsår.

Overgangen fra lineær avskrivning til saldoavskrivning må skje i forbindelse med et nytt inntektsår.

Når driftsmidlet skal føres på saldo, er det den bokførte verdi basert på inntaksverdi, eventuelt redusert med samlede fradragsførte lineære avskrivninger, som inngår på saldo.

Saldoavskrivning foretas etter de ordinære satser, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

Det kan ikke foretas saldoavskrivning i det året et driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde.

U-7-4 Driftsmidler som tas ut av norsk beskatningsområde

U-7-4.1 Generelt

Det skal i enkelte tilfeller foretas et inntektsoppgjør når et driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-64. Reglene gjelder både for driftsmidler som er tatt inn i norsk beskatningsområde, se ovenfor, og for driftsmidler som er anskaffet i Norge, f.eks. av person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge. Disse reglene gjelder ikke for skattytere som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, jf. sktl. § 14-60 sjette ledd. For disse skattyterne er det dermed ikke aktuelt å foreta noe inntektsoppgjør etter disse reglene ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde.

U-7-4.2 Når anses et driftsmiddel tatt ut av norsk beskatningsområde

Et driftsmiddel er tatt ut av norsk beskatningsområde når det mister tilknytningen til Norge slik at norsk skattelovgivning ikke lenger får virkning for inntekter og kostnader knyttet til driftsmidlet, jf. sktl. § 14-60 tredje ledd. Dette kan blant annet skje hvor

- alminnelig skatteplikt for eieren opphører etter sktl. § 2-1 første ledd eller § 2-2 første ledd
- driftsmidlet knyttes til et fast driftssted i utlandet og dobbeltbeskatning forebygges ved fordelingsmetoden (unntaksmetoden)
- driftsmidlet er knyttet til en virksomhet som har begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b eller petroleumsskatteloven § 2, og virksomheten i Norge opphører
- driftsmidlets tilknytning til en virksomhet som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd eller petroleumsskatteloven § 2, opphører
- driftsmidlet flyttes ut av Norge og skatteplikten for inntekt knyttet til driftsmidlet etter sktl. § 2-3 første ledd eller petroleumsskatteloven § 2, opphører

Opplistingen ovenfor er ikke uttømmende.

Driftsmiddel som tilhører selskap med deltakerfastsetting anses ifølge sktl. § 14-60 tredje ledd fjerde punktum, tatt ut av norsk beskatningsområde

- ved overføring av andel i selskapet fra deltaker som har skatteplikt etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 til deltaker som ikke har slik skatteplikt
- når driftsmiddelet på annen måte mister tilknytning til Norge slik at norsk skattelovgivning ikke får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen

Driftsmiddel etter sktl. § 14-60 tredje ledd fjerde punktum anses tatt ut av beskatningsområde med en forholdsmessig del, svarende til den overførte andelen, jf. sktl. § 14-60 tredje ledd femte punktum.

Et driftsmiddel anses tatt ut av norsk beskatningsområde dersom det tilhører et norsk-kontrollert selskap i et lavskatteland hvor deltakerne beskattes løpende for selskapets resultat, på det tidspunkt norsk kontroll av selskapet opphører. Om norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS), se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)».

Et driftsmiddel anses ikke tatt ut av norsk beskatningsområde dersom skattyters alminnelige skatteplikt etter sktl. § 2-1 første ledd eller § 2-2 første ledd opphører, når han samtidig får

begrenset skatteplikt for inntekter knyttet til driftsmidlet etter sktl. § 2-3 første ledd. Det er heller ikke tatt ut når en skattyter med begrenset skatteplikt går over til å være alminnelig skattepliktig til Norge.

Driftsmiddel anses ikke som tatt ut av norsk beskatningsområde dersom det realiseres eller det tas ut til privat bruk eller gave og uttaket er skattepliktig i Norge. Dette gjelder uavhengig av om driftsmidlet overdras til et subjekt som er bosatt/hjemmehørende i Norge eller i utlandet. Gevinst/tap ved realisasjon og uttak behandles da etter de vanlige regler.

U-7-4.3 Skattefritak ved utvinning av petroleum i utlandet

Utvinning av petroleum i utlandet er fritatt for skatteplikt, jf. sktl. § 2-39 første ledd. Kostnader og tap pådratt i tilknytning til slik inntekt er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 2-39 annet ledd. Overføring av driftsmidler, eiendeler eller forpliktelser fra skattepliktig norsk virksomhet til den skattefrie petroleumsvirksomheten i utlandet anses som et uttak fra norsk beskatningsområde.

U-7-4.4 Uttakstidspunkt

Uttakstidspunktet vil være det tidspunkt driftsmidlet ikke lenger har tilknytning til norsk beskatningsområde.

U-7-4.5 Inntektsoppgjør ved uttak

U-7-4.5.1 Generelt

For driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS skal det foretas et inntektsoppgjør ved uttak av driftsmidler som tas ut av norsk beskatningsområde innen fire år etter utløpet av det år driftsmidlet ble påbegynt avskrevet av skattyter etter norske regler. For skip, fartøyer, rigger mv. i saldogrupper i sktl. § 14-41, er fristen åtte år. Fristen skal beregnes ut fra den siste sammenhengende periode som driftsmidlet har vært innenfor norsk beskatningsområde, slik at tidligere perioder ikke medregnes. Dette gjelder også når driftsmidlet har vært tatt ut for en kortere periode enn ett år. Se sktl. § 14-64 annet ledd.

Inntektsoppgjør skal ikke foretas i følgende tilfeller

- driftsmidlet er bare avskrevet lineært i Norge
- driftsmidlet tas inn igjen i norsk beskatningsområde av samme eier innen ett år etter uttakstidspunktet
- driftsmidlet er ikke avskrevet i Norge

U-7-4.5.2 Fastsetting av inntekt

Den skattepliktige inntekt skal settes til differansen mellom faktisk foretatte avskrivninger og beregnede lineære avskrivninger etter sktl. § 14-62 for perioden i norsk beskatningsområde. Den beregnede inntekten inntektsføres i uttaksåret. Negativ differanse gir ikke rett til inntektsfradrag.

U-7-5 Spesielt om andel i selskap med deltakerfastsetting

For andel i selskap med deltakerfastsetting som tas inn i norsk beskatningsområde, får reglene som er beskrevet ovenfor om fastsetting av inntaksverdi og avskrivninger innenfor norsk beskatningsområde, anvendelse for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer, jf. sktl. § 14-65.

For andel i selskap med deltakerfastsetting som tas ut av norsk beskatningsområde, gjelder reglene i sktl. § 14-64 om inntektsoppgjør ved uttak fra norsk beskatningsområde for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer. Dette gjelder ikke for deltakere som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, jf. sktl. § 14-60 sjettede ledd. Fireårsfristen etter sktl. § 14-64 annet ledd regnes fra utgangen av det år driftsmidlet ble påbegynt avskrevet av selskapet. Ved inntektsoppgjøret etter sktl. § 14-64 tredje ledd skal bare medregnes foretatte avskrivninger i vedkommende deltakers eiertid. Inntektsoppgjør ved uttak er ikke aktuelt for deltakere som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2, eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale.

U-8 Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett

- Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring av norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven)
- Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen)
- Avtale av 2. mai 1992 mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkingsorgan og en Domstol (ODA)
- Lov 29. mars 2019 nr. 8 om en overgangsperiode ved Storbritannias utreden av EU

U-8-1 Generelt

Avtalen om det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen) som ble undertegnet den 2. mai 1992 med virkning fra 1. januar 1994 er en folkerettslig avtale som er inngått mellom EU-statene og EFTA/EØS-statene Norge, Island og Liechtenstein.

Norge og de andre EFTA/EØS-statene har ikke plikt etter EØS-avtalen til å harmonisere nasjonale skatteregler med direktiver og forordninger som EU-organene vedtar på skatteområdet. Likevel har EØS-avtalens generelle bestemmelser betydning for hvordan Norge utformer og praktiserer norske interne skatteregler i grenseoverskridende tilfeller.

For det første har fri bevegelse av varer, personer, tjenester og kapital, (de såkalte fire friheter) betydning for nasjonal skattlegging av personer og selskap innenfor EØS-området. Bestemmelsene innebærer et forbud mot nasjonale skatteregler som er til hinder for grenseoverskridende aktivitet. I tillegg presiserer EØS-avtalen art. 4 at enhver forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet er forbudt innenfor avtalens virkeområde.

For det andre har EØS-avtalens begrensninger i adgangen til å gi statsstøtte stor praktisk betydning for utformingen av norske særregler som gir foretak økonomiske fordeler på skatte- og avgiftsområdet og som anses som statsstøtte etter EØS-retten.

EØS-avtalen skal sikre at norsk næringsliv får delta i EUs indre markedet på lik linje med næringslivet i de øvrige EU/EØS-statene. For at det indre markedet skal fungere så effektivt som mulig, skal ikke nasjonale grenser eller regler hindre fri bevegelighet av varer, personer, tjenester og kapital, med mindre dette er særskilt unntatt i EØS-avtalen. Av samme grunn er mulighetene for å gi statsstøtte til foretak innen visse sektorer eller i bestemte geografiske områder begrenset.

U-8-2 EØS-avtalens virkeområde

U-8-2.1 EØS-avtalens geografiske avgrensning

EØS-avtalen omfatter i dag følgende 30 stater:

- Kongeriket Norge, Republikken Island og Fyrstedømmet Liechtenstein. Disse statene er også medlemmer av Det Europeiske Frihandelsforbundet (EFTA), hvor også Sveits er med. Sveits har imidlertid valgt å stå utenfor EØS-avtalen.
- Medlemslandene i Den Europeiske Union (EU) som består av følgende 27 stater: Belgia, Bulgaria, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Italia, Kroatia, Kypros, Latvia, Litauen, Luxembourg, Malta, Nederland, Polen, Portugal, Romania, Slovakia, Slovenia, Spania, Sverige, Tsjekkia, Tyskland, Ungarn og Østerrike

Storbritannia forlot EU 31. januar 2020.

De to mest sentrale traktatene som regulerer samarbeidet i EU er Treaty on the Functioning of the European Union (TEUF) og Treaty on European Union (TEU).

EU-traktatene gjelder i utgangspunktet bare for det territoriet medlemsstatene anser som sitt eget, jf. TEU art. 52, jf. TEUF art. 355. Traktatene får imidlertid også anvendelse på andre europeiske områder såfremt områdets utenriksanliggender ivaretas av en medlemsstat. Hvorvidt et område er omfattet beror på en konkret vurdering av EU-traktatene. Færøyene og Grønland er ikke en del av EU.

Svalbard er ikke del av EØS-avtalen. Det samme gjelder som nevnt EFTA-staten Sveits som har inngått egne avtaler med EU på deler av det indre marked. EØS-avtalen benytter

begrepet 'EFTA-statene' som part i avtalen, men i EØS-avtalens forstand gjelder dette kun Norge, Liechtenstein og Island, jf. EØS-avtalen art. 2 bokstav b.

U-8-2.2 EØS-avtalens personkrets – rettighetssubjektene

Hvem som kan påberope seg rettigheter etter de såkalte fire friheter samt etableringsretten vil variere avhengig av hvilken av disse frihetene som er til vurdering.

For at reglene i EØS-avtalen art. 8 om fri bevegelighet av varer skal kunne påberopes, må varene ha sin opprinnelse i et land innenfor EØS-området. Det er ingen nærmere angivelse av eller begrensninger mht. hvilke fysiske eller juridiske personer som kan påberope seg reglene. Også fysiske og juridiske personer uten annen tilknytning til EØS-området enn at de eier, kjøper eller selger varer med opprinnelse i et EØS-land kan påberope seg reglene om fri bevegelighet av varer.

Reglene om fri bevegelighet av personer omfatter både et forbud mot forskjellsbehandling av arbeidstakere etter EØS-avtalen art. 28 og etableringsretten etter EØS-avtalen art. 31 og 34.

Det primære rettighetssubjektet etter reglene om fri bevegelighet av arbeidskraft i EØS-avtalen art. 28 flg. er den person som skal søke arbeid, har arbeid eller har hatt arbeid i en EØS-stat. Denne personen må være statsborger i en av EØS-statene. Videre omfattes arbeidstakerens familie, selv om familiemedlemmene ikke er statsborgere i en EØS-stat. Familiemedlemmenes rettigheter er avledet av arbeidstakerens egne rettigheter. Rettighetene etter EØS-avtalen art. 28 kan også påberopes av arbeidsgiver, se EU-domstolen i Sak C-350/96 (Clean Car Autoservice).

Rettighetssubjekt etter reglene om fri etableringsrett i EØS-avtalen art. 31 og 34 er fysiske personer som er statsborgere i en EØS-stat og som skal drive varig selvstendig virksomhet i en annen EØS-stat. Videre omfattes juridiske personer som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en EØS-stat og som skal drive ervervsmessig virksomhet. Den juridiske personen (selskapet) må ha sitt vedtektsbestemte sete, hovedadministrasjon eller hovedforetak innen EØS-området.

EFTA-konvensjonen art. 23 nr. 1, som har visse fellestrekk med [EØS-avtalen art. 31](#) nr. 1 om fri etablering, kan ikke forstås slik at den inneholder forpliktelser mht. hvordan norske skattemyndigheter skal skattlegge selskaper, slik det er etter [EØS-avtalen art. 31](#) nr. 1, se LRD i Utv. 2021/1169 (LB-2020-79857) (Petfor/Hestkamben). (Et norsk selskap solgte en andel av sine aksjer i et sveitsisk selskap. Norge hadde ikke etter EFTA-konvensjonen art. 23 og 28 forpliktet seg til at slik gevinst for et norsk selskap ikke skal skattlegges, og [sktl. § 2-38](#) tredje ledd kunne ikke tolkes utvidende.) Rettighetssubjekt etter reglene om fri bevegelighet av tjenester, jf. EØS-avtalen art. 36 og art. 39 jf. art. 33, er for det første tjenesteytende fysiske personer som er statsborgere i en annen stat enn oppfyllesesstaten. Videre kan reglene påberopes av juridiske personer, f.eks. selskaper, som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en EØS-stat og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innenfor EØS-området. Vedkommende fysiske eller juridiske person må være etablert innenfor EØS-området, dvs. at det må drives økonomisk virksomhet på fast basis i en EØS-stat. Etter EU-domstolens praksis kan også tjenestemottakere påberope seg reglene om fri bevegelighet av tjenester.

Rettighetssubjekt etter reglene om fri bevegelighet av kapital, jf. EØS-avtalen art. 40, er fysiske personer bosatt i en EØS-stat. Det kreves ikke statsborgerskap i en EØS-stat. Videre kan reglene påberopes av selskaper og andre juridiske subjekter som er hjemmehørende i en EØS-stat.

U-8-3 ESA og EFTA-domstolen

I medhold av EØS-avtalen art. 108 er det opprettet et eget overvåkningsorgan EFTA Surveillance Authority (ESA) og en egen domstol (EFTA-domstolen). Opprettelsen er hjemlet i ODA-avtalen (Avtale mellom EFTA-statene om opprettelsen av et Overvåkningsorgan og en Domstol) art. 27 til art. 41.

Hovedoppgaven til ESA er å kontrollere og sørge for at de regler og plikter som følger av EØS-avtalen overholdes av EFTA-statene. Dette inkluderer både gjennomføring og implementering av EU-retten i EFTA-statenes nasjonale rett og en løpende kontroll med hvordan EØS-retten faktisk etterlevs. Dersom ESA finner at en medlemsstat ikke etterlever sine forpliktel-

ser etter EØS-avtalen, kan ESA gripe inn, og eventuelt bringe saken inn til behandling i EFTA-domstolen. Kontrollen kan være på eget initiativ eller etter klage fra personer eller selskap som mener seg skadelidt som følge av manglende implementering av EØS-retten. Saksbehandlingen hos ESA foregår i flere trinn. Normalt vil ESA i saker om de fire friheter, først uformelt tilskrive de nasjonale myndigheter for ytterligere informasjon, slik at saken kan vurderes. Dersom saken ikke løser seg på bakgrunn av de nasjonale myndigheters redegjørelse og eventuelle tilpasning av reglene eller praksisen, starter ESA en mer formell prosedyre med et åpningsbrev («letter of formal notice»), for deretter å avgi en grunnlagt uttalelse («reasoned opinion») hvis man ikke i mellomtiden lykkes å overbevise ESA om at reglene er i samsvar med EØS-avtalen. Dersom nasjonale myndigheter etter en grunnlagt uttalelse ikke retter seg etter de pålegg ESA kommer med, vil neste steg være traktatbruddsøksmål for EFTA-domstolen, jf. ODA art. 31. EFTA-domstolen har ansvaret for å avgjøre saksanlegg fra ESA mot medlemsstatene om feilaktig eller manglende gjennomføring av de rettslige forpliktelser som følger av EØS-avtalen, tvister mellom medlemsstatene, samt ankesaker som gjelder avgjørelser truffet av ESA. Prosessen er hovedsakelig skriftlig, men med en dag for muntlig presentasjon av saken. EFTA-domstolen kan i tillegg gi rådgivende uttalelser til nasjonale domstoler når det gjelder fortolkning av EØS-avtalen.

U-8-4 **Norsk skatterett og EØS-avtalen**

EØS-avtalens hoveddel ble inkorporert i norsk rett ved ikrafttreddelsen av lov 27. november 1992 nr. 109 (EØS-loven) den 1. januar 1994. Det fremgår av EØS-loven § 1 at EØS-avtalen skal gjelde som norsk lov. Av § 2 fremgår det at i tilfelle konflikt skal EØS-avtalen gå foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold. Norges forpliktelser etter EØS-avtalen er gjennomført i norsk rett gjennom EØS-loven. Selv om Norge ikke er forpliktet til å inkorporere og harmonisere regler på skatteområdet etter EØS-avtalen, må en ved skattleggingen respektive Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, herunder de fire friheter og statsstøttereglene. Dersom det er motstrid mellom EØS-retten og det som følger av nasjonal skattelovgivning, må skattelovgivningen stå tilbake for den EØS-rettslige forpliktelsen så langt den rekker.

U-8-5 **Offentlig støtte (statsstøtte)**

EØS-avtalen forbyr i utgangspunktet statsstøtte som begunstiger enkelte foretak, men gir også unntak fra dette forbudet på bestemte betingelser. De grunnleggende reglene om offentlig støtte finnes i EØS-avtalen art. 61 flg. Reglene utfylles av omfattende regelverk i form av forordninger, direktiver og retningslinjer. Statsstøtte er støtte ved bruk av offentlige midler som tilgodeser enkelte foretak eller næringer, hvor støtten virer eller truer med å vri konkurransen slik at den er egnet til å påvirke samhandelen.

Det finnes en rekke særregler på skatte- og avgiftsområdet som gir visse foretak en mer gunstig skattemessig behandling enn det som følger av hovedreglene. Dette kan gjelde for foretak i visse deler av landet (eksempelvis redusert elavgift og arbeidsgiveravgift) eller foretak innen spesielle næringer (f.eks. rederiselskaper) eller regler som gir fordelaktig beskatning (f.eks. skattefradrag for investering i oppstartselskaper og Skatte-FUNN-ordningen). Slike særregler vil ofte innebære at foretakene anses å motta statsstøtte i EØS-rettslig forstand.

Skatte- og avgiftsfordeler som er å anse som EØS-rettslig statsstøtte må oppfylle vilkår i EØS-avtalen og i tilhørende retningslinjer for at støtten skal anses som lovlig. Disse vilkårene pålegger plikter både overfor skattemyndighetene som støttegiver og overfor de skatte- og avgiftspliktige som støttemottagere. Skattyterne må selv vurdere om de oppfyller vilkårene for mottak av støtten på tidspunktet for søknad eller innlevering av skattemeldingen. Dersom de EØS-rettslige vilkårene ikke er oppfylt kan den skatte- eller avgiftspliktige bli pålagt å tilbakeføre den økonomiske fordel. Dette gjelder også i tilfeller hvor alle vilkår er oppfylt etter de nasjonale skatte- og avgiftsreglene, men hvor det viser seg at de nasjonale reglene ikke er i samsvar med forpliktelsene etter EØS-avtalen. Plikt til å tilbakeføre ulovlig støtte kan etter EØS-reglene medføre retting til ugunst opptil 10 år tilbake i tid.

Selskap som mottar støtte i form av skatte- eller avgiftsfordeler skal levere inn skjema RF-1354 Melding om offentlig støtte til Skatteetaten, dersom mottatt støtte overstiger 500 000 euro i løpet av et inntektsår, beregnet på konsernivå. Selskapene må selv vurdere om de har plikt til å levere inn skjemaet. Skatteetaten rapporterer opplysningene til Register for offentlig

støtte som forvaltes av Brønnøysundregistrene. For mer informasjon om skjemaet og hvilke støtteordninger dette gjelder se [Skatteetaten.no](https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/offentlig-stotte/) (<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/offentlig-stotte/>)

U-8-6 Skattleggingen der forholdet til EØS-retten er avklart

I de tilfeller hvor det er avklart at en skatteregel er i strid med EØS-retten, enten ved rettskraftig dom eller ved uttalelse fra Finansdepartementet eller Skattedirektoratet, skal skattleggingen basere seg på at den norske skatteregelen skal stå tilbake for den EØS-rettslige forpliktelsen, så langt denne rekker. Se FIN 30. mars 2006 i Utv. 2006/754.

U-8-7 Skattleggingen der forholdet til EØS-retten ikke er avklart

Påberoper skattyter seg at en norsk skatteregel er i strid med EØS-retten og motstridsspørsmålet ikke er avklart gjennom rettskraftig dom eller uttalelse fra Finansdepartementet eller Skattedirektoratet, skal den norske skatteregelen i utgangspunktet legges til grunn. Saken skal forelegges Skattedirektoratet, som avgjør spørsmålet i samråd med Finansdepartementet, dersom EØS-anførselene ikke er åpenbart ubegrunnede. Se FIN 30. mars 2006 i Utv. 2006/754.

EØS-avtalens bestemmelser om fri bevegelse av personer, kapital, tjenester og varer (de såkalte fire friheter) får betydning for nasjonal skattlegging av personer og selskap innenfor EØS-området. Bestemmelsene innebærer et forbud mot nasjonale skatteregler som innebærer en ugunstigere behandling av en grenseoverskridende situasjon enn av en sammenlignbar internrettslig situasjon.

Som utgangspunkt er bosatte personer eller selskaper som er hjemmehørende i Norge ikke i en sammenlignbar posisjon med personer eller selskaper med begrenset skatteplikt til Norge. Personer eller selskaper med begrenset skatteplikt kan likevel være i en sammenlignbar situasjon med bosatte personer og hjemmehørende selskaper dersom formålet med den interne skatteregelen gjør seg gjeldende på samme måte for de som er bosatt/hjemmehørende og de som er begrenset skattepliktige til Norge.

Hvis kravet til sammenlignbarhet er oppfylt, vil det i utgangspunktet foreligge en forbudt restriksjon eller forskjellsbehandling etter EØS-avtalen dersom den grenseoverskridende situasjonen behandles mindre gunstig enn et rent internrettslig forhold. I noen tilfeller kan interne skatteregler som innebærer forskjellsbehandling eller restriksjoner likevel være tillatt etter EØS-avtalen. EØS-avtalen har regler som gjør unntak hvor de er begrunnet i hensynet til den offentlige orden, sikkerhet og folkehelsen, se art. 28(3), art. 33 og art. 39. Videre har EU/EFTA-domstolen utviklet en praksis om at en regel som innebærer en forskjellsbehandling eller restriksjon, kan aksepteres hvis regelen er begrunnet i tvingende allmenne hensyn. Det er i tillegg et krav om at regelen er egnet til å oppnå det legitime formålet, og ikke går ut over det som er nødvendig for å nå målet (forholdsmessighetsprinsippet).

U-8-8 Endring av skattefastsetting for tidligere år

Når det er avklart at en skatteregel er i strid med EØS-avtalen, vil den nye rettsoppfatningen kunne innebære at skattytere for flere år tilbake har blitt uriktig skattlagt. Hvor slike saker er påklaget eller allerede tatt opp av skattemyndighetene, må den nye rettsoppfatningen legges til grunn ved den nye behandlingen. Er saken ikke allerede tatt opp til behandling, må skattyter selv endre egenfastsettingen etter sktfvl. § 9-4, klage på fastsettingen etter sktfvl. kap. 13 eller anmode om endring av fastsettingen etter sktfvl. kap. 12.

EØS-retten gir ikke skattyter krav på endring av fastsetting bakover i tid utover det som følger av skatteforvaltningslovens regler, se FIN 30. mars 2006 i Utv. 2006/746 (vedrørende ligningslovens fristbestemmelser og EØS-retten).

Det følger av EØS-regelverket at dersom ESA har fattet vedtak om tilbakeføring av ulovlig støtte, kan skattyter måtte tåle tilbakeføring i opptil ti år tilbake i tid.

U-9 Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter

– Sktl. § 2-1 syvende ledd, § 2-1 niende ledd, § 2-2 sjette ledd, § 4-31 og § 6-91

U-9-1 Generelt

For at en personlig skattyter skal ha full formuesskatteplikt til Norge, må skattyteren være skattemessig bosatt her ved årsskiftet, jf. sktl. § 2-1 syvende ledd. Skattyteren er da skattepliktig for hele sin formue, uansett hvor i verden den befinner seg, jf. sktl. § 2-1 niende ledd. Med årsskiftet skal forstås utgangen av 31. desember, se URD 18. september 2012 (Oslo tingrett) i Utv. 2012/1777. Tilsvarende gjelder for upersonlige skattytere som selskaper og innretninger, jf. § 2-2 femte ledd, men aksjeselskaper og visse andre selskaper er fritatt for formuesskatt etter sktl. § 2-36 første ledd. Se emnet «[Formue](#)», [pkt. 2.2](#).

En skattyter som er bosatt i Norge ved årsskiftet har på tilsvarende måte fradragsrett for all gjeld.

En skattyter som ikke anses skattemessig bosatt i Norge ved årsskiftet er bare skattepliktig til Norge for stedbunden formue ved inntektsårets utgang, og har bare fradragsrett for gjeld knyttet til denne formuen, se sktl. § 2-3 første ledd bokstavene a og b jf. § 4-1.

Når bare den ene ektefellen er skattemessig bosatt i Norge, kan ektefellene ikke velge hvem som skal skattlegges for en formuespost eller få fradrag for gjeld og gjeldsrenter.

Om forholdsmessig fordeling av gjeldsrenter hvor skattyter har vært bosatt i Norge en del av året, se [pkt. 5.2.2](#). Personer som benytter kildeskattordningen i sktl. kap. 20, emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)», har ikke rett til fradrag for gjeldsrenter.

Om begrensning av rentefradrag mellom nærstående, se [pkt. 5.2](#).

U-9-2 Fast eiendom

U-9-2.1 Intern rett

U-9-2.1.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Personer bosatt i Norge er skattepliktige hit for formue i fast eiendom som befinner seg i Norge og i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd. Dette gjelder også for selskaper og innretninger, jf. § 2-2 sjette ledd, i den grad disse er formuesskattepliktige. Se emnet «[Formue](#)», [pkt. 2.2](#).

I noen tilfeller skal også andeler i ferieanlegg (time-share) i utlandet sees på som fast eiendom, se emnet «[Bolig – tidsparter \(time-share\)](#)».

Formuesverdi for fast eiendom i utlandet skal verdsettes etter tilsvarende regler som for fritidseiendom i Norge. Nærmere om verdsetting av fritidseiendom, se emnet «[Bolig – formue](#)», [pkt. 3](#). Om næringseiendom, se emnet «[Formue](#)». Eventuell formuesverdi fastsatt av utenlandske skattemyndigheter skal ikke legges til grunn.

U-9-2.1.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i utlandet, er etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav a skattepliktige hit for formue i fast eiendom i Norge. Utenlandske selskaper og innretninger som ville vært fritatt for formuesskatt etter § 2-36 første ledd om de hadde vært norske, er fritatt for formuesskatt. Om omfanget av skattefritaket, se emnet «[Formue](#)», [pkt. 2.2](#). Om fradrag for gjeld, se [pkt. 5.2](#).

U-9-2.2 Skatteavtale

Etter skatteavtalene kan fast eiendom som hovedregel formuesbeskattes i den stat hvor eiendommen ligger.

Når skattyter bosatt i Norge har formue i fast eiendom i utlandet som etter skatteavtalen kan skattlegges i utlandet, skal slik formue også skattlegges i Norge dersom dobbeltbeskatning er forebygget gjennom kreditmetoden. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom fordelingsmetoden (unntaksmetoden), skal slik formue unntas fra skattlegging i Norge. Om unngåelse av

dobbeltbeskatning etter kreditmetoden, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», pkt. 4.

NSA regulerer ikke formuesskatt, fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som er bosatt i Norge etter intern rett, men bosatt i et annet nordisk land etter NSA, er formuesskattepliktige i Norge for fast eiendom i utlandet.

U-9-3 Løsøre

U-9-3.1 Intern rett

U-9-3.1.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Personer bosatt i Norge er skattepliktige hit for formue i løsøre som befinner seg i utlandet etter de samme regler og unntak som gjelder for løsøre som befinner seg i Norge, jf. sktl. § 2-1 niende ledd. Dette gjelder også for selskaper og innretninger, jf. sktl. § 2-2 sjette ledd, i den grad disse er formuesskattepliktige, jf. sktl. § 2-36. Se emnet «[Formue](#)», pkt. 2.2.

U-9-3.1.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i utlandet, er skattepliktige for formue i løsøre som befinner seg i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a. Løsøre omfatter alle fysiske gjenstander, men ikke bankinnskudd, pantobligasjoner, aksjer og andre verdipapirer.

U-9-3.1.3 Skatteavtale

Formue i løsøre kan som hovedregel etter skatteavtalene bare skattlegges i det land hvor eieren av løsøret er bosatt.

Formue som består av løsøre som utgjør driftsmidler knyttet til et fast driftssted for et foretak, og av løsøre knyttet til et fast sted som tjener til utøvelsen av et fritt yrke, kan etter skatteavtalene normalt skattlegges i den stat hvor det faste driftssted eller det faste sted befinner seg.

Når skattyter bosatt i Norge har formue i løsøre i utlandet som etter skatteavtalen kan skattlegges i utlandet, skal slik formue også skattlegges i Norge dersom dobbeltbeskatning er forebygget gjennom kreditmetoden. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom fordelingsmetoden (unntaksmetoden), skal slik formue unntas fra skattlegging i Norge. Om unngåelse av dobbeltbeskatning etter kreditmetoden, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», pkt. 4.

Om formue i løsøre som er tilbehør til fast eiendom, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 1.1.3.

NSA regulerer ikke formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som er bosatt i Norge etter intern rett, men bosatt i et annet nordisk land etter NSA, er derfor formuesskattepliktige i Norge for løsøre i et annet nordisk land.

U-9-4 Aksjer

U-9-4.1 Intern rett

U-9-4.1.1 Aksjonær bosatt/hjemmehørende i Norge

Norske aksjonærer som plikter å svare formuesskatt, er skattepliktige til Norge for formue i aksjer i selskap hjemmehørende i Norge og i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd. Aksjeselskaper og visse andre selskaper og innretninger er imidlertid fritatt for formuesskatteplikt etter sktl. § 2-36. Om verdsetting, se emnet «[Formue](#)», pkt. 2.2. Om skattlegging som direkte eier av selskapets eiendeler i norske selskaper i utlandet, istedenfor som aksjonær i selskapet, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 7.

U-9-4.1.2 Aksjonær bosatt/hjemmehørende i utlandet

Formue i aksjer i norske selskaper er ikke skattepliktig til Norge når aksjonæren er bosatt i utlandet, med mindre aksjene må anses eid i virksomhet som er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

U-9-4.2 Skatteavtale

Formue i aksjer skal som hovedregel bare skattlegges i aksjonærens bostedsland. I tilfeller hvor det ikke er hjemmel for å skattlegge formue etter norsk internrett, se ovenfor, er det uten betydning for norsk beskatningsrett hva som står i skatteavtalen.

NSA regulerer ikke formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som er bosatt i Norge etter intern rett, men bosatt i et annet nordisk land etter NSA, er formuesskattepliktige i Norge for fast eiendom i et annet nordisk land.

U-9-5 Gjeld og gjeldsrenter

U-9-5.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Skattytere som er bosatt/hjemmehørende i Norge har som utgangspunkt fradragsrett i formuen etter skattelovens ordinære regler for gjeld, uavhengig av om gjelden har tilknytning til utlandet, se emnet «**Gjeld**». På tilsvarende måte har skattytere bosatt/hjemmehørende i Norge som utgangspunkt fradragsrett for gjeldsrenter etter de ordinære reglene, uavhengig av om rentene har tilknytning til utlandet, f.eks. fordi de betales til en utenlandsk kreditor eller knytter seg til formue i utlandet. Se emnet «**Renter av gjeld**».

Har skattyter bare vært bosatt i Norge en del av året, skal rentekostnader som ikke er knyttet til stedbunden virksomhet eller fast eiendom i Norge, fordeles forholdsmessig etter hvor lenge skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge, jf. sktl. § 6-92. Hvis lånets løpetid er begrenset til en del av året, skal likevel rentekostnadene tidfestes til dette tidsrom.

Har skattyter fast eiendom eller virksomhet i utlandet, skal fradrag for gjeld og/eller gjeldsrenter i noen tilfeller begrenses. Gjeld og gjeldsrenter er fradragsberettiget i Norge, uten gjelds- og gjeldsrentebegrensning, når dobbeltbeskatning av slik formue og inntekt unngås ved bruk av kreditmetoden. Fradraget for gjeld og/eller gjeldsrenter i Norge skal som hovedregel begrenses hvis skattyters formue og/eller inntekt av fast eiendom eller virksomhet i utlandet er unntatt fra skatteplikt i Norge etter skatteavtale (fordelingsmetoden eller unntaksmetoden), se sktl. § 4-31 første ledd og § 6-91 første ledd og pkt. 5.3.

Om begrensnings av rentefradrag mellom nærstående etter sktl. § 6-41, se emnet «**Rentekostnader – fradragsbegrensning i konsern og mellom nærstående**».

U-9-5.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

U-9-5.2.1 Generelt

Personer som er bosatt/selskaper som er hjemmehørende i utlandet kan bare kreve fradrag for gjeld som er stiftet til fremme av den aktivitet som skatlegges her i riket, jf. sktl. § 4-31 femte ledd. Det kan kreves fradrag for gjeld som er stiftet ved anskaffelse av eiendom i Norge eller ved senere påkostninger. På tilsvarende måte kan det bare kreves fradrag for renter av den gjeld som kommer til fradrag i Norge, jf. sktl. § 6-40 fjerde ledd.

Skattegjeld og arveavgiftsgjeld er ikke fradragsberettiget, selv om den knytter seg til stedbundet formue her i landet.

Gjeld innen samme selskap (for eksempel mellom hovedkontor i utlandet og fast driftssted i Norge) anses ikke som gjeld i skattelovens forstand, og kommer ikke til fradrag ved formuesbeskatningen i Norge. Renter av gjeld innen samme selskap er ikke fradragsberettiget, med mindre det utenlandske selskapet er en kredittinstitusjon som driver finansieringsvirksomhet (utlån av penger) gjennom fast driftssted i Norge. Gjeld og gjeldsrenter vil være fradragsberettiget hvis egenkapitalandelen ligger på et forsvarlig nivå. Se sktl. § 13-1 og emnet «**Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap**», pkt. 5.5.

U-9-5.2.2 Bosatt i Norge en del av året

Har skattyter vært bosatt i Norge bare en del av året, skal rentekostnader som ikke knytter seg til skattepliktig aktivitet i Norge fordeles forholdsmessig etter hvor lenge skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge, jf. sktl. § 6-92 annet punktum. Hvis lånets løpetid er begrenset til en del av året, skal likevel rentekostnadene tidfestes til dette tidsrommet.

U-9-5.2.3 Flere kommuner

Er en skattyter som er bosatt/hjemmehørende i utlandet skattepliktig for formue til flere kommuner i Norge, skal gjeld og gjeldsrenter ikke fordeles forholdsmessig, slik som for norske skattytere som er skattepliktige til flere kommuner. Hvis gjelden i en kommune overstiger bruttoformuen, skal den overskytende gjeld trekkes fra i formuen i de øvrige kommuner. Tilsvarende gjelder hvis rentene i en kommune overstiger inntekten i denne kommunen.

U-9-5.2.4 Personer bosatt i en annen EØS-stat

Personlige skattytere som er bosatt i en annen EØS-stat og er begrenset skattepliktig til Norge, kan i noen tilfeller kreve fradrag for gjeldsrenter når hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt skattlegges i Norge, jf. sktl. § 6-71 annet ledd. Fradragsretten gjelder også gjeldsrenter som ikke er knyttet til skattepliktig virksomhet eller fast eiendom i Norge. Se emnet «**Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.**», pkt. 14.3.2.

*U-9-5.3 Gjelds- og gjeldsrentefordeling når skattyteren eier fast eiendom eller driver virksomhet i utlandet**U-9-5.3.1 Vilkår for gjelds- og gjeldsrentefordeling*

For skattyter bosatt/hjemmehørende i Norge som ved utgangen av inntektsåret, enten

- har fast eiendom i utlandet, eller
- utøver eller deltar i virksomhet i utlandet

og hvor formue i og/eller inntekt av slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale (fordelingsmetoden), skal fradraget for gjeld og/eller gjeldsrenter i Norge begrenses, se sktl. § 4-31 første ledd og § 6-91 første ledd.

For skattytere som utøver eller deltar i virksomhet i utlandet, skal det foretas gjelds- og/eller gjeldsrentefordeling når virksomheten i utlandet anses å være drevet gjennom et fast driftssted og Norge anvender fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for å unngå dobbeltbeskatning.

For skattytere som er bosatte/hjemmehørende i Norge og som eier fast eiendom i utlandet, skal gjelds- og/eller gjeldsrentefordeling foretas når Norge anvender fordelingsmetoden for å unngå dobbeltbeskatning i avtalen med det land der eiendommen ligger. Se pkt. 5.3.2 om unntak for personer med bolig eller fritidsbolig i annen EØS-stat. Særlig om gjelds- og gjeldsrentefordeling når skattyter er bosatt i Norge etter intern rett, men i utlandet etter skatteavtale, se pkt. 5.3.5.

Gjelds- og gjeldsrentefordeling skal foretas selv om det ikke skjer noen skattlegging av den faste eiendommen eller virksomheten i utlandet. Gjelds- og gjeldsrentefordeling skal foretas selv om skattyter faktisk ikke har hatt inntekt fra den faste eiendommen. Det er tilstrekkelig at slik inntekt etter sin art er unntatt fra norsk skattlegging i henhold til skatteavtale.

I de tilfeller skatteavtalen bare unntar inntekt av fast eiendom og/eller virksomhet fra norsk skattlegging, mens formue ikke er omfattet av avtalen, skal det bare skje en forholdsmessig fordeling av gjeldsrentene. Gjeld vil i slike tilfeller være fullt fradragsberettiget i Norge.

U-9-5.3.2 Unntak for personer med bolig- eller fritidseiendom i annen EØS-stat

Frdraget for gjeld og gjeldsrenter skal som utgangspunkt ikke begrenses for personlige skattytere bosatt i Norge som har bolig eller fritidseiendom i en annen EØS-stat hvor det er inngått skatteavtale som bygger på fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for unngåelse av dobbeltbeskatning, jf. sktl. § 4-31 første ledd annet punktum og § 6-91 første ledd annet punktum. Dette gjelder Italia og Kroatia.

Tilsvarende skal fradrag for gjeldsrenter ikke begrenses for skattytere som er EØS-borger, og som er bosatt i annen EØS-stat (enn Norge) etter skatteavtale og har bolig eller fritidsbolig i annen EØS-stat, dersom hele eller tilnærmet hele (minst 90 %) av skattyterens inntekt i inntektsåret er skattepliktig til Norge, se pkt. 5.3.5.

Om eiendommen i utlandet skal anses som skattyters egen bolig eller fritidseiendom, eller om den faller utenfor disse kategoriene, må vurderes konkret. Vurderingstemaet er her det samme som etter gjeldende bestemmelser om skattefritak ved gevinst ved realisasjon av bolig og fritidsbolig i sktl. § 9-3 annet til fjerde ledd, se emnet «**Bolig – realisasjon**», pkt. 4 til pkt. 3.5. Det er ikke et vilkår for fradragsrett for gjeld og gjeldsrenter at skattyter oppfyller vilkårene om bruk og eiertid på fradragstidspunktet, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 12.5.1.

Har skattyter annen eiendom i tillegg til bolig- og fritidsbolig i annen EØS-stat, må gjelds- og gjeldsrentefradraget begrenses i forhold til den andel av totalformuen som ikke er bolig og fritidsbolig, jf. sktl. § 4-31 første ledd første punktum og § 6-91 første ledd første punktum.

Har skattyter krav på og faktisk krever fradrag for gjeld- og gjeldsrenter i den annen EØS-stat, skal gjelds- og gjeldsrentefradraget avkortes krone for krone med gjeld og gjeldsrenter som det kreves fradrag for i den annen stat, jf. sktl. § 4-31 første ledd tredje punktum og

§ 6-91 første ledd tredje punktum. Avkortningen av gjelds- og gjeldsrentefradraget i Norge begrenses oppad til en andel som svarer til forholdet mellom samlet verdi av skattyters faste eiendommer og bolig- og fritidseiendommer i den annen EØS-stat som er unntatt fra gjelds- og gjeldsrentebegrensningen og verdien av skattyters samlede eiendeler, jf. sktl. § 4-31 tredje punktum og § 6-91 første ledd tredje punktum.

Skattyteren må gi opplysninger til skattemyndighetene om slik fradragsføring i den annen stat.

U-9-5.3.3 *Gjennomføringen av gjeld og gjeldsrentefordelingen*

Den delen av gjeld og/eller gjeldsrenter som etter en fordelingsnøkkel (se nedenfor) faller på utlandet, er ikke fradragsberettiget i Norge. Det skal anvendes samme fordelingsnøkkel for gjeld og for gjeldsrenter.

For ektefeller bosatt i Norge tas begge gjeld og gjeldsrenter med i fordelingen. Dette gjelder selv om ektefellene skattlegges hver for seg.

Gjelds- og/eller gjeldsrentefordeling i selskaper med deltakerfastsetting skjer som om selskapet var skattyter. Det skjer ingen samordning av selskapets formuesposter og deltakernes formuesposter ved fordelingen av gjelds- og gjeldsrentefradrag.

U-9-5.3.4 *Fordelingsnøkkel*

Fordelingen skal foretas etter en fordelingsnøkkel basert på forholdet mellom verdien ved inntektsårets utgang av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale, og verdien av skattyters samlede eiendeler, se sktl. § 4-31 annet og tredje ledd samt § 6-91 annet ledd og tredje ledd.

For skattytere med årsregnskapsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)», skal verdien av fast eiendom i utlandet og eiendelene i virksomheten i utlandet samt skattyters øvrige samlede eiendeler fastsettes til bokført verdi oppgjort i samsvar med regnskapsloven, jf. sktl. § 4-31 annet ledd og § 6-91 annet ledd. Det er en forutsetning at regnskapet for virksomheten i utlandet er oppgjort etter de samme normer som regnskapet i virksomheten ellers, og at det er i tråd med god regnskapsskikk. Eiendelene i utlandet og i Norge må være vurdert etter de samme regnskapsprinsipper. Bolig- og fritidseiendom i annen EØS-stat som ikke skal omfattes av gjelds- og gjeldsrentebegrensningen, jf. [pkt. 5.3.2](#), skal regnes med i verdien av skattyters samlede eiendeler, men skal ikke inngå blant de eiendeler som er unntatt fra skattlegging i Norge, jf. sktl. § 4-31 annet ledd annet punktum og § 6-91 annet ledd annet punktum.

For skattytere, herunder fysiske personer, som ikke har årsregnskapsplikt, skal verdien av fast eiendom i utlandet og eiendelene i virksomheten i utlandet samt skattyters øvrige samlede eiendeler, fastsettes til skattemessig formuesverdi, jf. sktl. § 4-31 tredje ledd og § 6-91 tredje ledd. Formue i Norge er formue etter fradrag for fribeløp i kontanter, innbo og annet løse, se sktl. § 4-20. Fast eiendom i utlandet skal verdsettes til formuesverdi etter norske regler, se emnet «[Bolig – formue](#)», [pkt. 9](#). Bolig- og fritidseiendom i annen EØS-stat som ikke skal omfattes av gjelds- og gjeldsrentebegrensningen, jf. [pkt. 5.3.2](#), skal regnes med i verdien av skattyters samlede eiendeler, men vil ikke inngå blant de eiendeler som er unntatt fra skattlegging i Norge, jf. sktl. § 4-31 tredje ledd annet punktum og § 6-91 tredje ledd annet punktum.

For personer som er skattepliktige som bosatt i Norge etter intern rett, men som er bosatte i utlandet etter skatteavtale, tas det ved fordelingen bare hensyn til formue som er skattepliktig i Norge og formue i fast eiendom og virksomhet i utlandet som er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale.

U-9-5.3.5 *Person bosatt i Norge etter internretten, men i utlandet etter skatteavtale*

Når en person som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, men bosatt i utlandet etter skatteavtalen, har fast eiendom i utlandet, er formuen i og/eller inntekten av den faste eiendommen normalt unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale. I slike tilfeller skal fradraget for gjeld og/eller gjeldsrenter i Norge begrenses. Dette gjelder også når skattyter har bolig eller fritidsbolig i en annen EØS-stat.

Fradrag for gjeldsrenter skal likevel ikke begrenses når skattyter er EØS-borger, er bosatt i annen EØS-stat (enn Norge) etter skatteavtale, og har bolig eller fritidsbolig i annen EØS-stat,

dersom hele eller tilnærmet hele skattyterens samlede inntekt (globalinntekt) skattlegges i Norge det aktuelle inntektsåret. Er minst 90 % av inntekten skattlagt i Norge, kan det legges til grunn at vesentlighetskravet er oppfylt. Se Skatteklagenemnda i SKNS1-2022-14.

NSA regulerer ikke formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som er bosatt i Norge etter intern rett, men bosatt i et annet nordisk land etter NSA, er derfor formuesskattepliktige i Norge etter intern rett og har derfor i utgangspunktet krav på fullt fradrag for gjeld. Inntekten av fast eiendom i utlandet er unntatt fra skattlegging i Norge og det skal derfor skje en forholdsmessig fordeling av gjeldsrentene, se [pkt. 5.3.2](#) og [pkt. 5.3.5](#).

U-9-5.3.6 Norsk-eid utenlandsk selskap

Finansdepartementet kan i henhold til sktl. § 2-37 fjerde ledd i visse tilfeller samtykke i at en aksjonær som eier minst 95 % av aksjekapitalen i et utenlandsk selskap, skal skattlegges som om aksjonæren var direkte eier av selskapets eiendeler. Bestemmelsen er bare aktuell dersom det ikke foreligger skatteavtale. Se nærmere «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», [pkt. 7](#). I slike tilfeller skal det ved fordelingen av gjeld og gjeldsrenter etter sktl. § 4-31 første ledd og § 6-91 første ledd tas hensyn til det utenlandske selskapets gjeld og renter av gjeld som etter en forholdsmessig fordeling faller på verdien av vedkommendes eiendommer og anlegg som skattyteren anses som eier av, jf. sktl. § 4-31 fjerde ledd og § 6-91 fjerde ledd.

U-10 Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting

- Sktl. § 2-35 annet ledd bokstav b, § 10-70 og § 14-25
- FSFIN § 10-70

U-10-1 Innledning

Sktl. § 10-70 og FSFIN § 10-70 har regler om skattlegging av latente aksjegevinster mv. ved utflytting. Reglene innebærer at personlige skattytere som flytter til utlandet med latente gevinster på aksjer eller andeler i norske eller utenlandske selskaper, skal skattlegges som om aksjene eller andelene mv. var realisert siste dag før skattyters skatteplikt som bosatt i Norge etter intern rett opphører, eller siste dag før skattyter anses bosatt i et annet land etter skatteavtale.

Reglene gjelder også ved overdragelse av aksjer mv. til ektefelle eller til personer som skattyter er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante, når mottaker er skattemessig bosatt i annen stat. Videre får reglene anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav b. Svalbard likestilles med stat innenfor EØS ved anvendelsen av sktl. § 10-70.

Reglene gjelder bare for samlet netto gevinst/tap som overstiger kr 500 000, jf. sktl. § 10-70 tredje og fjerde ledd. Det gis utsettelse med betalingen av skatten frem til faktisk realisasjon, hvis det stilles betryggende sikkerhet. Det gis utsettelse uten sikkerhetsstillelse når skattyter flytter til en stat innenfor EØS, når Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger om skattyters inntekts- eller formuesforhold, samt bistand til innfordring.

Den beregnede skatten kan reduseres eller bortfalle som følge av bestemte begivenheter som inntreffer etter utflyttingen.

Det gis fradrag for tap ved utflytting til en annen EØS-stat, i samme utstrekning og på samme vilkår som en gevinst er skattepliktig, jf. sktl. § 10-70 tredje ledd første punktum.

Skatteplikten faller bort hvis skattyter igjen blir bosatt i Norge etter intern rett eller skatteavtale. Hvis utflyttingen eller overføringen har skjedd før 29. november 2022, faller skatteplikten også bort hvis aksjene ikke er realisert innen fem år etter utflyttingen eller overføringen, se nærmere [pkt. 12](#).

U-10-2 Hvem som omfattes av reglene om skattlegging av gevinster ved utflytting

Reglene i sktl. § 10-70 gjelder for personlig skattyter som eier aksjer mv. ved opphør av skatteplikt som bosatt til Norge etter intern rett eller skatteavtale, jf. sktl. § 10-70 første ledd første punktum. I tillegg gjelder reglene for person som er bosatt i Norge og som overfører aksjer mv. til ektefelle eller person som skattyter er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante, når mottaker er skattemessig bosatt i en annen stat, jf. sktl. § 10-70 første ledd annet punktum. Det har ingen betydning hvor lenge skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge før utflyttingen eller overføringen.

Reglene kommer ikke til anvendelse ved utflytting for personer som har kommet til Norge og har blitt bosatt her etter intern rett, men som ikke har blitt bosatt her etter skatteavtale.

U-10-3 Eiendeler som omfattes av reglene om skattlegging av gevinster ved utflytting

U-10-3.1 Generelt

Reglene om skattlegging av gevinster ved utflytting omfatter gevinst på

- aksje, andel og egenkapitalbevis i selskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav a-e, herunder
 - aksjeselskap
 - allmennaksjeselskap
 - sparebank
 - annet selveiende finansieringsforetak
 - gjensidig forsikringsselskap
 - samvirkeforetak
 - verdipapirfond
- andel i norsk selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 2-2 annet ledd
- aksje og andel i tilsvarende utenlandsk selskap som nevnt ovenfor
- tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument hvor det underliggende objekt er eiendel i norsk eller utenlandsk selskap nevnt ovenfor

Reglene omfatter også opsjoner i arbeidsforhold, jf. sktl. § 5-14, se Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 6.5.3 s. 65.

Når skattyter etter utflytting fortsatt er skattepliktig i Norge for virksomhet som drives eller bestyres (fast driftssted etter skatteavtale) i Norge, skal både selskapsandelen og aksjer som er knyttet til virksomheten (aksjer i virksomhet) holdes utenfor beregningen av latent skattepliktig gevinst etter sktl. § 10-70.

U-10-3.2 Særlig om andeler i verdipapirfond

For andeler i verdipapirfond, omfattes hele gevinsten på fondsandelen av sktl. § 10-70, uavhengig av om og i hvilken grad fondet eier andre verdipapirer enn aksjer. Det er imidlertid bare den delen av andelens inngangsverdi som tilsvarende aksjeandelen i ervervsåret, som gir grunnlag for å beregne skjerming, jf. sktl. § 10-20 femte ledd. Bare gevinster/tap på den beregnede aksjedelen skal oppjusteres etter sktl. § 10-11 første ledd annet punktum. Den delen av gevinsten som tilsvarende rentedelen skal fastsettes etter alminnelige regler uten oppjusteringsfaktor.

U-10-4 Begivenheter som utløser skattlegging av gevinst

U-10-4.1 Utflytting

Ved opphør av skatteplikten som bosatt i Norge etter intern rett, anses gevinsten realisert siste dag før den alminnelige skatteplikt som bosatt etter sktl. § 2-1 opphører (emigrasjon). Tilsvarende gjelder for personer som flytter til Svalbard og anses bosatt der, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav b. Ved opphør av skatteplikten som bosatt i Norge etter skatteavtale, utløses skattlegging av gevinst av aksjer mv. siste dag før vedkommende blir ansett bosatt i utlandet etter skatteavtalen. Om skattemessig bosted, se emnet «Utland – skattemessig bosted», pkt. 2.

Skatteplikt utløses bare dersom samlet netto gevinst overstiger kr 500 000. Nærmere om beløpsbegrensningen, se pkt. 5.

U-10-4.2 Overføring av aksjer og andeler til ektefelle eller andre nærstående bosatt i utland

Hvis aksjer eller andeler overføres til en ektefelle eller person som skattyter er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante når mottaker er skattemessig bosatt i en annen stat, utløses skattlegging av gevinst for de overførte aksjene mv. etter sktl. § 10-70, selv om skattyter som overfører aksjene mv. til ektefellen fremdeles er skattemessig bosatt i Norge, jf. sktl. § 10-70 første ledd annet punktum. Dette gjelder uavhengig av om overdragelsen skjer mot vederlag.

Skatteplikt utløses bare dersom samlet beregnet netto gevinst overstiger kr 500 000. Nærmere om beløpsbegrensningen, se [pkt. 5](#).

U-10-5 Beløpsbegrensning

Samlet beregnet netto gevinst (etter fradragsberettigede tap) inntil kr 500 000 utløser ikke skatteplikt, jf. sktl. § 10-70 fjerde ledd. Det fastsettes da ikke noen skattepliktig gevinst ved opphør av skatteplikten som bosatt. Denne beløpsgrensen gjelder også hvor aksjer overføres til ektefelle eller til visse andre nærstående som er skattemessig bosatt i utlandet. Hvis samlet netto beregnet gevinst overstiger kr 500 000, er hele gevinsten skattepliktig. For ektefeller er det den enkelte ektefelles netto beregnet gevinst i utflyttingsåret som skal vurderes mot beløpsgrensen på inntil kr 500 000 i sktl. § 10-70. Når vilkårene for beregning av utflyttings-skatt er oppfylt for begge ektefellene i samme inntektsår, kan de fritt fordele gevinster og tap seg imellom. Se for øvrig «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», [pkt. 4.2](#) og [pkt. 4.3](#).

Mindreårige barn som får fastsatt skatten sammen med foreldrene etter sktl. § 2-14, er omfattet av den enkelte forelders beløpsgrense på kr 500 000.

U-10-6 Fradrag for tap

Ved flytting til annen EØS-stat eller Svalbard skal det gis fradrag for tap i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst er skattepliktig, jf. sktl. § 10-70 tredje ledd første punktum, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav b. Samlet netto tap er fradragsberettiget dersom grensebeløpet på kr 500 000 er overskredet. Det samme gjelder ved overføring av aksjer og andeler til ektefelle eller visse andre nærstående bosatt i en annen EØS-stat. Ved gaveoverføring gis det imidlertid ikke fradrag for gaveelementet. Det gis ikke fradrag for tap som har kommet til fradrag i annen stat, jf. sktl. § 10-70 tredje ledd annet punktum

Det gis ikke fradrag for tap ved flytting til stater utenfor EØS-området. Et tapsfradrag som er fastsatt ved utflytting til en EØS-stat, faller bort hvis skattyter flytter videre til en stat utenfor EØS-området, se Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 6.10.2.3 s. 77.

U-10-7 Tidfesting

Gevinst er skattepliktig og tap fradragsberettiget den siste dagen før skatteplikt som bosatt i Norge opphører etter intern rett eller den siste dagen før skattyter anses bosatt i utlandet etter skatteavtale, jf. sktl. § 14-25, eller siste dagen før skattyter anses bosatt på Svalbard. Tapsfradraget blir en del av skattefastsettingen for utflyttingsåret, men avregningen utsettes til aksjene eller andelene er realisert, jf. sktl. § 10-70 tredje ledd tredje punktum. Om utsettelse med innbetaling av skatt på gevinst, se [pkt. 9](#).

U-10-8 Beregning av gevinst/tap ved utflytting

U-10-8.1 Generelt

Hvis samlet netto gevinst ved utflytting overstiger kr 500 000, skal det beregnes og fastsettes en gevinst/tap for hver aksje, andel mv. ved skattefastsettingen for utflyttingsåret. Dette gjelder også hvor skattleggingen utløses ved at aksjer eller andeler overføres til ektefelle eller visse andre nærstående som er skattemessig bosatt i utlandet, jf. sktl. § 10-70 første ledd annet punktum og [pkt. 4.2](#). Om utsettelse med betaling av skatt på gevinsten, se [pkt. 9](#).

Hvor det foreligger rett til tapsfradrag skal også tapsfradraget for de enkelte aksjer/andeler mv. beregnes og fastsettes ved skattefastsettingen for utflyttingsåret/overføringsåret, men skal ikke avregnes før aksjene eller andelene er realisert, jf. sktl. § 10-70 tredje ledd tredje punktum.

Ved gevinst-/tapsberegningen skal utgangsverdien settes til aksjenes/andelenes markedsverdi den dagen aksjene anses realisert, jf. sktl. § 10-70 første og femte ledd og pkt. 4. For børsnoterte aksjer benyttes denne dagens gjennomsnittlige omsetningskurs, eventuelt kjøperkurs der omsetningskurs ikke finnes. For ikke børsnoterte aksjer og selskapsandeler uten kjent markedsverdi må markedsverdien/utgangsverdien fastsettes ved skjønn. Skattyter fastsetter verdien ved egenfastsetting etter sktfvl. § 12-1. Skattemyndighetene kan fastsette verdien hvis skattyters fastsetting er uriktig, jf. sktfvl. § 12-1, eller vilkårene for skjønsmessig fastsetting etter sktfvl. § 12-2 er oppfylt. Se omtalen av bestemmelsene i Skatteforvaltningshåndboken.

Inngangsverdien for aksjer og andeler fastsettes etter de ordinære regler. Om inngangsverdien for aksjer, se emnet «**Aksjer – realisasjon**», pkt. 6. Om inngangsverdi for andel i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «**Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel**», pkt. 3. Om inngangsverdien for aksjer ervervet ved arv eller gave, se emnet «**Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet**».

U-10-8.2 Inngangsverdi for skattyter som har bodd mindre enn 10 år i Norge

En skattyter som har bosatt seg i Norge etter fødselen og som har bodd mindre enn 10 år i Norge, kan kreve at inngangsverdi for aksjer og andeler som vedkommende eide da skatteplikten som bosatt i Norge oppstod, fastsettes til markedsverdien på dette tidspunktet, jf. sktl. § 10-70 sjette ledd. Inngangsverdien etter denne regelen kan ikke settes høyere enn utgangsverdien. En slik alternativ inngangsverdi kan dermed ikke føre til eller øke et latent tapsfradrag. Nærmere om beregningen av 10 års botid i Norge, se emnet «**Utland – skattemessig bosted**», pkt. 2.3.4

U-10-8.3 Opplysningsplikt

En skattyter som påstår at bostedsskatteplikten til Norge er opphørt etter sktl. § 2-1 eller etter skatteavtale, må ved skattefastsettingen for det år skatteplikten påstås å være opphørt, gi opplysninger i skattemeldingen om gevinst og tap på aksjer og andeler ved utflytting.

Tilsvarende opplysningsplikt gjelder for det år aksjer eller andeler er overført til ektefelle eller visse andre nærstående bosatt i utlandet.

U-10-8.4 Oppjustering av gevinst/tap

Gevinst/tap som beregnes ved utflyttingen blir ved skatteberegningen multiplisert med 1,72, jf. sktl. § 10-31 første ledd fjerde punktum og § 10-31 annet ledd annet punktum.

U-10-9 Utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt

U-10-9.1 Generelt

Skattyteren kan på visse vilkår gis utsettelse med innbetaling av den skatt som fastsettes på gevinsten i forbindelse med utflyttingen, jf. sktl. § 10-70 syvende ledd og FSFIN § 10-70-1. Tilsvarende gjelder hvor skattleggingen utløses ved overføring av aksjer mv. til ektefelle eller visse andre nærstående bosatt i utlandet.

For at skattyter skal få utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt, er det et vilkår at han har levert en slik oppgave over aksjer og andeler som er nevnt under pkt. 8.3 og beregnet gevinsten, jf. FSFIN § 10-70-1. Tilsvarende betingelse gjelder også når skattekontoret fastsetter et annet tidspunkt for skattemessig utflytting enn det skattyter påstår.

Om bortfall av retten til fortsatt utsettelse, se pkt. 10.

U-10-9.2 Sikkerhetsstillelse

Når skattyter flytter til en annen EØS-stat som Norge har inngått folkerettslig overenskomst med om utlevering av opplysninger om skattyters inntekts- og formuesforhold og bistand til innfordring, gis det utsettelse med betalingen av skatten uten sikkerhetsstillelse, jf. sktl. § 10-70 syvende ledd annet punktum. Dette gjelder også når skatteplikten utløses av at skattyter overfører aksjer eller andeler til ektefelle eller visse andre nærstående som er bosatt i en slik stat. Norge har slike avtaler med følgende stater innen EØS-området

- Belgia
- Bulgaria
- Danmark

- Estland
- Finland
- Frankrike
- Hellas
- Island
- Italia
- Kroatia
- Latvia
- Litauen
- Luxemburg
- Malta
- Nederland
- Polen
- Portugal
- Romania
- Slovakia
- Slovenia
- Spania
- Sverige
- Tsjekkia
- Tyskland
- Ungarn
- Østerrike

Etter at Storbritannia gikk ut av EU 31. januar 2020 (Brexit) gjaldt en overgangsperiode der Storbritannia i all hovedsak ble behandlet som EU-medlem. Overgangsperioden gjaldt ut 2020. For skattyter som flytter til Storbritannia etter utløpet av overgangsperioden, må det stilles sikkerhet for skattekravet for å få utsettelse med betaling av skatten. En skattyter som har flyttet til Storbritannia og fått utsettelse etter denne bestemmelsen før Storbritannias utreden fra EU, vil fremdeles ha rett til slik utsettelse. Hvis skattyter flytter fra Storbritannia til en stat utenfor EØS innen fem år etter utflytting fra Norge, må det likevel stilles slik sikkerhet for at det fortsatt skal kunne gis utsettelse med innbetaling av skatten.

Også ved flytting til Svalbard gis utsettelse med betalingen av skatten uten sikkerhetsstillelse, se sktl. § 10-70 syvende ledd annet punktum jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav b annet punktum. Det samme gjelder hvor aksjene overdras til ektefelle bosatt på Svalbard.

Ved utflytting til alle andre land er det alltid et vilkår for utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt, at det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen, jf. sktl. § 10-70 syvende ledd første punktum. Tilsvarende gjelder hvor det utløses skatteplikt ved overføring av aksjer eller andeler til ektefelle eller visse andre nærstående bosatt i slikt land. Sikkerhetsstillelsen må tilsvare skatteforpliktelsen og kan skje i form av pant i de aktuelle aksjene mv, pant i andre verdipapirer, bankgaranti, eller annen betryggende sikkerhet. Skattekontoret fastsetter kravet til sikkerhetsstillelse og hvor lang varighet den skal ha, jf. FSFIN § 10-70-1 fjerde ledd.

U-10-10 Bortfall av retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten

U-10-10.1 Realisasjon

Retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten faller bort hvis aksjene eller andelene faktisk realiseres. Skjedde utflyttingen eller overføringen før 29. november 2022, gjelder dette hvor realisasjonen skjer innen fem år etter tidspunktet for opphør av skatteplikt som bosatt etter intern rett eller skatteavtale, se endringslov 20. desember 2022 nr. 105 del X niende ledd, jf. tidligere sktl. § 10-70 niende ledd bokstav c. Nærmere om hva som er skattemessig realisasjon og eventuelle unntak, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

U-10-10.2 Gaveoverføring

Retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten faller bort hvis aksjene eller andelene overføres ved gave til person/selskap som ikke er skattemessig bosatt/hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 10-70 åttende ledd. Dette gjelder også ved overføring mellom ektefeller mens begge er bosatt i utlandet. Skjedde utflyttingen eller overføringen før 29. november 2022, faller ret-

ten til fortsatt utsettelse med betalingen bort, når overføringen skjer før det har gått fem år etter at skatteplikten som bosatt opphørte, se endringslov 20. desember 2022 nr. 105 del X niende ledd, jf. tidligere jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav c.

U-10-10.3 Opphør av virksomhet i selskap med deltakerfastsetting

Retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten bortfaller for andeler i selskaper med deltakerfastsetting, hvis virksomheten i selskapet opphører, jf. sktl. § 10-70 åttende ledd. Skjedde utflyttingen eller overføringen før 29. november 2022, gjelder dette når opphøret av virksomheten skjedde før det er gått fem år etter at skatteplikten som bosatt opphørte, se endringslov 20. desember 2022 nr. 105 del X niende ledd jf. tidligere sktl. § 10-70 niende ledd bokstav c. Opphøret av virksomheten får ikke betydning for den utsatte betalingen med skatten av gevinst på eventuelle andre andeler eller aksjer. Om opphør av virksomhet, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

U-10-10.4 Videre flytting

Hvis skattyter som har fått utsettelse med betalingen av skatten uten å stille sikkerhet, flytter videre til et annet land innen fem år etter at skatteplikten som bosatt opphørte etter intern rett eller etter skatteavtale, må retten til fortsatt utsettelse vurderes på nytt. Skjedde den opprinnelige utflyttingen eller overføringen før 29. november 2022, gjelder dette hvor videre flytting skjer innen fem år etter tidspunktet for opphør av skatteplikt som bosatt etter intern rett eller skatteavtale, se endringslov 20. desember 2022 nr. 105 del X niende ledd, jf. tidligere sktl. § 10-70 niende ledd bokstav c. Flytter skattyter til en stat hvor rett til utsettelse med innbetaling av skatten er betinget av at det stilles betryggende sikkerhet, faller retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten bort, med mindre det stilles sikkerhet i samsvar med FSFIN § 10-70-1 fjerde ledd, jf. FSFIN § 10-70-1 tredje ledd.

U-10-10.5 Informasjonsplikt om bortfall av retten til utsettelse med betaling av skatten

Inntreer en hendelse som gjør at retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten faller bort, har skattyter plikt til å informere skattekontoret om dette innen to måneder etter at den betalingsutløsende hendelsen inntraff, jf. FSFIN § 10-70-1 femte ledd.

U-10-10.6 Endret beregning av skatt ved bortfall av retten til utsettelse

Faller retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten bort, kan skattyteren kreve å få redusert fastsatt skatt som om gevinsten var fastsatt etter verdien på det tidspunkt retten til utsettelse med betalingen falt bort, jf. FSFIN § 10-70-2 første ledd annet punktum. I disse tilfellene beregnes gevinsten etter reglene i sktl. § 10-70 niende ledd bokstav a, annet til fjerde punktum, jf. FSFIN § 10-70-2 første ledd tredje punktum. Nærmere om beregningen se [pkt. 13](#).

U-10-11 Dokumentasjon på at vilkårene for fortsatt utsettelse med betaling av skatten er oppfylt

For skattyter som har rett til utsettelse med betaling av skatten er det ifølge FSFIN § 10-70-1 annet ledd et vilkår for fortsatt utsettelse med betaling av skatten, at skattyteren innen 30. april i hvert av de påfølgende år etter utflyttingen dokumenterer følgende forhold:

- hvor skattyteren har sitt skattemessige bosted
- at de aksjene eller andelene som det er gitt utsettelse med betalingen av skatten i forhold til, fremdeles er i behold

Er det krevd utsettelse med innbetalingen av skatten i forbindelse med overføring av aksjer eller andeler til ektefelle eller nærstående bosatt i utlandet, må det dokumenteres at aksjene eller andelene er i behold hos ektefellen eller den nærstående, og hvor ektefellen eller den nærstående har sitt skattemessige bosted. Dette gjelder også hvis ekteskapet har blitt oppløst etter at overføringen fant sted.

U-10-12 Bortfall av endelig skatteplikt

Skatteplikten for beregnet gevinst ved utflytting faller bort i følgende tilfeller

- hvis skattyter flyttet ut eller foretok gaveoverføringen før 29. november 2022 og ikke , har realisert aksjen eller andelen innen fem år etter at skatteplikten til Norge som bosatt etter

intern rett eller etter skatteavtale opphørte, jf. tidligere sktl. § 10-70 niende ledd bokstav c jf. endringslov 20. desember 2022 nr. 105 del X niende ledd,

- hvis skattyter igjen blir bosatt i Norge etter intern rett eller etter skatteavtale, jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav c

Har det blitt beregnet latent gevinst ved overføring før 29. november 2022 til ektefelle bosatt i utlandet, faller skatteplikten for gevinsten bort i følgende tilfeller

- hvis ektefellen ikke har realisert aksjen eller andelen innen fem år etter at overføringen fant sted
- hvis ektefellen blir bosatt i Norge etter intern rett eller etter skatteavtale
- hvis aksjene overføres tilbake til ektefellen bosatt i Norge

Er skatteplikten falt bort etter et av alternativene ovenfor, skal det foretas endring av fastsettingen for utflyttingsåret/overføringsåret. Ved endret fastsetting faller tidligere beregnet latent gevinst/tap bort. Er det stilt sikkerhet, skal denne frigis.

Har utflytting skjedd eller aksjer overført 29. november 2022 eller senere, gjelder ikke tidligere sktl. § 10-70 niende ledd bokstav c om bortfall av skatteplikt etter fem år. Skattyter anses i denne sammenheng som utflyttet når skatteplikten til Norge opphører etter sktl. § 2-1 tredje ledd eller skattyter anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, jf. sktl. § 10-70 første ledd første punktum.

U-10-13 Endret beregning av gevinst ved realisasjon

U-10-13.1 Generelt

Hvis aksjene/andelene faktisk realiseres til en lavere verdi enn den utgangsverdi som er fastsatt i forbindelse med utflyttingen, kan skattyter kreve at fastsatt skatt på aksjene blir redusert, slik at skatten beregnes på grunnlag av faktisk realisasjonsverdi, jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav a første punktum. Realisasjonsverdien (utgangsverdien) kan likevel ikke settes lavere enn inngangsverdien, jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav a annet punktum.

Hvis aksjene eller andelene faktisk realiseres til en høyere verdi enn den utgangsverdi som ble lagt til grunn ved beregningen av den latente gevinsten, skal det ikke foretas en omberegning av den fastsatte gevinsten.

Retten til å velge mellom faktisk realisasjonsvederlag og verdien som beregnes ved utflytting gjelder ikke ved tap, jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav a fjerde punktum. Dette betyr at fradragsberettiget tap ved utflytting som utgangspunkt settes lik det tapet som ble beregnet på utflyttingstidspunktet. Tapet kan imidlertid ikke overstige et faktisk tap ved realisasjon, jf. Ot. prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 6.10.6. Den alternative utgangsverdien kan heller ikke benyttes ved gaveoverføringer, jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav a fjerde punktum og [pkt. 10.2](#).

Korrigeringen gjennomføres ved endring av fastsatt skatt for utflyttingsåret/overføringsåret.

Er det grunnlag for reduksjon av den skatt som er fastsatt i forbindelse med utflyttingen og skatten er innbetalt, skal for mye betalt skatt tilbakebetales, jf. FSFIN § 10-70-2 første ledd.

U-10-13.2 Korrigerings for lavt eller ikke skattlagt utbytte

Ved den alternative gevinstberegningen skal lavt eller ikke beskattet utbytte for de foregående fem år etter utflyttingen legges til utgangsverdien jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav a tredje punktum. Ved realisasjon i 2023 vil det bare være aktuelt å korrigere for utbytte mottatt i 2019, 2020, 2021, 2022 og 2023 forut for realisasjonen. Skatt betalt av slikt utbytte i Norge eller annen stat skal da trekkes fra i skatten, jf. FSFIN § 10-70-2 annet ledd første punktum.

Som lavt beskattet utbytte regnes utbytte som er skattlagt lavere enn to tredeler av den skatten som ville blitt fastsatt dersom skattyteren var bosatt i Norge, jf. FSFIN § 10-70-2 annet ledd annet punktum. Ved beregningen av hvilken skatt som hadde påløpt om skattyter hadde vært bosatt i Norge, skal det tas hensyn til beregnet skjerming og oppjustering etter sktl. § 10-11 første ledd.

U-10-13.3 Eksempler på gevinstberegning

Inng. verdi	Verdi ved flytting	Latent gevinst/tap i Norge	Salgssum	Faktisk gevinst/tap i utlandet	Endelig gevinst/tap i Norge	Kommentarer
800	1 200	400	1 400	600	400	Verdistigning før utflytting beskattes
800	1 200	400	500	-300	0	Utgangsverdi kan ikke være lavere enn historisk kostpris – ingen beskatning av latent gevinst
800	500	-300	400	-400	-300	Utgangsverdi kan ikke settes lavere enn verdi ved utflytting. Fradraget er betinget av at det ikke er gitt fradrag i utlandet
800	500	-300	600	-200	-200	Fradraget skal begrenses til faktisk tap. Fradraget er betinget av at det ikke er gitt fradrag i utlandet
800	500	-300	900	100	0	Fradraget skal begrenses til faktisk tap, her er det ikke tap ved realisasjon

U-10-14 Kreditfradrag

Har skattyter realisert aksjer og er skattlagt for gevinst i bostedsstaten, skal det gis fradrag for den utenlandske skatten i fastsatt skatt etter sktl. § 10-70 niende ledd bokstav b. Ved utflytting/overføring før 29. november 2022, vil dette bare være aktuelt ved realisasjon innenfor 5-årsperioden. Det er bare den utenlandske skatten som gjelder den del av gevinsten som er beregnet etter de norske reglene som gir rett til kreditfradrag. Reglene om kreditfradrag i sktl. § 16-20 til § 16-28 gjelder så langt de passer. Om fradrag for skatt betalt i utlandet, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 4.

U-11 Utland – grensegjengere

- Den nordiske skatteavtalen, protokollen VI til artiklene 15 og 19
- EØS-avtalen art 29. Rådsforordning (EF) nr. 883/2004

U-11-1 Hva er en grensegjenger**U-11-1.1 Generelt**

Med grensegjenger menes i NSA (den nordiske skatteavtalen) en person som er skattepliktig som bosatt i en kommune som direkte grenser til riksgrensen mellom Norge og Sverige eller riksgrensen mellom Norge og Finland, og som utfører lønnet arbeid i en kommune som grenser direkte til den samme riksgrensen i det andre landet. Se protokollen til NSA pkt. VI nr. 1 og 3.

For å kunne anses som grensegjenger må skattyter regelmessig oppholde seg i sin faste bolig. Uttrykket «regelmessig oppholder seg» betyr at skattyteren som hovedregel minst en gang i uken oppholder seg i sin faste bolig i den stat hvor han er skattemessig bosatt, se protokollen til NSA pkt. VI nr. 4. For at skattyteren skal anses å oppholde seg i sin faste bolig, skal oppholdet i bostedsstaten omfatte minst to dager i uken. Også del av en dag regnes som «dag». Bestemmelsene bør imidlertid unntaksvis også kunne komme til anvendelse ved lengre fravær enn en uke, når det skyldes en spesiell årsak som f.eks. sykdom, et særskilt arbeidsoppgang e.l.

Skattyter omfattes ikke av bestemmelsene om grensegjengere dersom bostedskommune og arbeidskommune ikke grenser direkte mot den samme riksgrensen. Dette gjelder f.eks. hvor skattyter bor i en kommune i Norge som grenser direkte mot riksgrensen med Finland og arbeider i en kommune i Sverige som grenser direkte mot riksgrensen med Norge.

Det er derimot ikke noe vilkår at skattyters bostedskommune grenser direkte til arbeidskommunen i det andre landet.

Dette emnet omfatter bare de særlige reglene for grensegjengere bosatt i Norge, Finland og Sverige.

U-11-1.2 Grensekommuner

Følgende kommuner i Norge har grense mot Sverige

- Viken fylke: Halden, Hvaler, Aremark, Marker og Aurskog-Høland
- Innlandet fylke: Eidskog, Kongsvinger, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Engerdal
- Trøndelag fylke: Røros, Tydal, Meråker, Verdal, Snåsa, Lierne og Røyrvik
- Nordland fylke: Hattfjelldal, Hemnes, Rana, Saltdal, Fauske, Sørfold, Hamarøy, Tysfjord, Ballangen og Narvik
- Troms og Finnmark fylke: Bardu, Målselv og Storfjord

Følgende kommuner i Sverige har grense mot Norge

- Västra Götalands län: Strömstad, Tanum og Dals-Ed
- Värmlands län: Ärvång, Eda, Arvika og Torsby
- Dalarnas län: Malung-Sälen og Älvdalen
- Jämtlands län: Berg, Härjedalen, Krokom, Strömsund og Åre
- Västerbottens län: Vilhelmina, Storuman og Sorsele
- Norrbottens län: Arjeplog, Jokkmokk, Gällivare og Kiruna

Følgende norske kommuner grenser til Finland

- Storfjord, Kåfjord, Nordreisa, Kautokeino, Karasjok, Tana, Nesseby og Sør-Varanger

Følgende finske kommuner grenser til Norge

- Enare, Enontekiö og Utsjoki

U-11-2 Arbeidstakere

U-11-2.1 Grensegjengere skattemessig bosatt i Norge etter den nordiske skatteavtalen og som arbeider i Sverige eller Finland

U-11-2.1.1 Skatteplikt for lønn mv.

En grensegjenger som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, er skattepliktig til Norge for all lønn mv. opptjent i Norge og i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd.

Når grensegjengeren også er skattemessig bosatt i Norge etter den nordiske skatteavtalen (NSA), er grensegjengeren skattepliktig bare til Norge for lønn og lignende godtgjørelse for personlig arbeid utført i grensekommune i Sverige og Finland. Inntekten skal ikke skattlegges i arbeidslandet. Dette gjelder arbeid både for offentlige og private arbeidsgivere. Se protokollen til NSA pkt. VI nr. 1 og 3.

U-11-2.1.2 Skatteplikt for sykepenger mv.

Utbetaling av sykepenger, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet og andre lignende ytelser fra svenske eller finske trygdemyndigheter til en grensegjenger som er bosatt i Norge, er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 2-1 niende ledd.

Når sykepenger mv. utbetales av svensk eller finsk arbeidsgiver og det ikke kan kreves refusjon fra svenske eller finske trygdemyndigheter, anses utbetalingen som lønn etter NSA art. 15, jf. protokollen VI nr. 1 og 3. Utbetalingen skal da bare skattlegges i Norge som grensegjengerens bostedsstat. Se nærmere om skatteplikten under [pkt. 2.1.1](#).

Når sykepengene mv. utbetales direkte fra svenske eller finske trygdemyndigheter til skattyter eller ved refusjon fra trygdemyndighetene til arbeidsgiver, skal ytelsen anses som en sosial trygdeytelse etter NSA artikkel 18 nr. 1. Ytelsen kan da skattlegges både i utbetalingslandet og i Norge. For å unngå dobbeltbeskatning, kan skattyter kreve kreditfradrag for skatten som er betalt i utbetalingslandet. Om unngåelse av dobbeltbeskatning etter kreditmetoden, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», [pkt. 4](#).

U-11-2.1.3 Trygdeavgift

Etter Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 er grensegjengere som utgangspunkt omfattet av trygdeordningen i arbeidslandet.

Grensegjengere som er skattemessig bosatt i Norge og arbeider i en grensekommune i Sverige eller Finland, er etter forordningen vanligvis ikke trygdet i Norge. Inntekten regnes da ikke som pensjonsgivende i Norge, og det skal ikke betales trygdeavgift til Norge.

For personer som er arbeidstakere eller driver næringsvirksomhet i mer enn ett EØS-land, må en vesentlig del (minimum 25 %) av arbeidet/næringsvirksomheten utføres i bostedslandet for at medlemskapet i trygdeordningen i bostedslandet skal opprettholdes.

Etter forordning 883/2004 kan en person som er arbeidstaker i et land og selvstendig næringsdrivende i et annet, bare være omfattet av lovgivningen i det landet der han utfører arbeid som arbeidstaker. Art. 87 nr. 8 kan medføre at enkelte vil kunne være medlem av trygdeordningen i to land i en overgangsperiode.

Ved tvil om medlemskapet i folketrygden må NAV kontaktes.

U-11-2.1.4 Forskudd

For grensegjengere som er skattemessig bosatt i Norge og arbeider i grensekommune i Sverige eller Finland, må det skrives ut forskuddsskatt. Trygdeavgift skal ikke tas med i forskuddsskatten når skattyter ikke er medlem av norsk trygd.

U-11-2.1.5 Lønnsrapportering

Om lønnsrapportering, se nedenfor.

U-11-2.2 Grensegjengere skattemessig bosatt i Sverige eller Finland etter den nordiske skatteavtalen og som arbeider i Norge

U-11-2.2.1 Skatteplikt for lønn mv.

En grensegjenger som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, er skattepliktig til Norge for all lønn mv. opptjent i Norge og i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd. En grensegjenger som ikke anses skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, kan likevel være skattepliktig hit for lønn og lignende godtgjørelse for personlig arbeid utført i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd.

Grensegjenger som er skattemessig bosatt i Sverige eller Finland etter den nordiske skatteavtalen (NSA), er ikke skattepliktig til Norge for lønn og lignende godtgjørelse for personlig arbeid utført i grensekommune i Norge. Inntekten skal bare skattlegges i bostedslandet. Dette gjelder arbeid både for offentlige og private arbeidsgivere. Se protokollen til NSA pkt. VI nr. 1 og 3.

U-11-2.2.2 Skatteplikt for sykepenger mv.

En grensegjenger som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, er skattepliktig til Norge for sykepenger, foreldrepenger og dagpenger under arbeidsløshet fra Arbeids- og velferdsetaten (NAV). Dette gjelder både når ytelsen betales direkte fra NAV og når arbeidsgiver utbetaler ytelsen og senere søker refusjon fra NAV. Er skattyteren også bosatt i Sverige eller Finland etter NSA, kan ytelsen skattlegges både i Norge som utbetalingsland og i skattyterens bostedsland, jf. NSA art. 18 nr. 1. Er skattyteren ikke bosatt i Norge etter norsk intern rett, kan Norge ikke skattlegge ytelsen.

Sykepenger som utbetales i arbeidsgiverperioden anses som lønn. Det samme gjelder for sykepenger og foreldrepenger utover det som følger av folketrygdloven. Om den skattemessige behandlingen av sykepenger mv. som skal anses som lønn, se [pkt. 2.2.1](#).

U-11-2.2.3 Trygdeavgift

Etter forordning 883/2004 er grensegjengere som utgangspunkt omfattet av trygdeordningen i arbeidslandet. Grensegjengere bosatt i Sverige og Finland skal vanligvis betale trygdeavgift i Norge av inntekt som grensegjenger. Trygdeavgiften beregnes og innkreves av Skatteetaten. For øvrig gjelder de samme reglene som for grensegjengere skattemessig bosatt i Norge, se [pkt. 2.1.3](#).

U-11-2.2.4 Forskudd

Skattekontoret skal skrive ut forskudd for grensegjengere bosatt i Sverige og Finland som tilsvarende trygdeavgift, jf. sktbl. § 5-2 første ledd. Normalt skal det skrives ut et skattekort på 10 %.

Når en grensegjenger mottar sykepenger, foreldrepenge eller dagpenger under arbeidsløshet og ytelsen er skattepliktig til Norge, se **pkt. 2.2.2**, må grensegjengeren ta kontakt med skattekontoret for å få vurdert om skattekortet skal endres.

Dersom grensegjengeren legger frem dokumentasjon på at han er omfattet av trygdeordningen i Sverige eller Finland, samtidig som han får et fritak fra skattekontoret for forskuddstrekk for lønnsinntekten, jf. sktbl. § 5-3 første og fjerde ledd og skattebetalingsforskriften § 5-3-3, skal det ikke skrives ut skattekort. Vedtaket om fritak skal sendes arbeidsgiveren med kopi til grensegjengeren.

U-11-2.2.5 Skattemelding og foreløpig skatteberegning

Grensegjengere får tilsendt skattemelding. Dersom inntekten er korrekt innrapportert av arbeidsgiver, vil foreløpig skatteberegning bare gi trygdeavgift på 7,9 % av personinntekten.

U-11-3 Arbeidsgivere**U-11-3.1 Forskudd**

Arbeidsgivere hjemmehørende i Norge skal foreta forskuddstrekk i lønn som utbetales til grensegjengere bosatt i grensekommunene i Sverige eller Finland for personlig arbeid utført i norsk grensekommune, når arbeidstaker er trygdet i Norge. Skattetrekk skal foretas i henhold til skattekort. Arbeidsgiver skal foreta forskuddstrekk med mindre arbeidstaker har fått et fritak for forskuddstrekk fra skattekontoret, jf. sktbl. § 5-4 første ledd. jf. sktbl. § 5-3 første og fjerde ledd og skattebetalingsforskriften § 5-3-3.

U-11-3.2 Lønnsrapportering

Norsk arbeidsgiver plikter å innrapportere lønn utbetalt til grensegjenger bosatt i Sverige eller Finland, jf. sktfvl. § 7-2. Nærmere om innrapporteringsplikten, se Skatteforvaltningshåndboken.

U-11-3.3 Arbeidsgiveravgift

Norske arbeidsgivere har plikt til å betale arbeidsgiveravgift også for lønnsutbetalinger til grensegjengere bosatt i Sverige og Finland, når arbeidstaker er trygdet i Norge, jf. ftrl. § 23-2 første ledd første punktum, jf. sktfvl. § 7-2 og forordning 883/2004. Arbeidsgiver skal legge til grunn at arbeidstaker er trygdet i Norge, med mindre arbeidsgiver har mottatt dokumentasjon på trygdefritak, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», **pkt. 2.4**. Om hvilken sats som skal benyttes, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser».

U-12 Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster

– Sktl. § 2-1 niende ledd, § 2-2 sjette ledd, § 2-3 første ledd bokstav a-c og tredje ledd, § 10-13

U-12-1 Fast eiendom**U-12-1.1 Avkastning****U-12-1.1.1 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i Norge**

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i Norge har skatteplikt for inntekt og har fradrsrett for underskudd knyttet til fast eiendom i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

Når inntekt av fast eiendom i utlandet skal skattlegges i Norge, skal inntekten fastsettes etter norske regler. Reglene om fritaksbehandling gjelder fullt ut for boliger i utlandet, på samme måte som for boliger som ligger i Norge.

U-12-1.1.2 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i utlandet er skattepliktige hit for inntekt av fast eiendom i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a. Om fradrag for gjeldsrenter, se emnet «**Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter**», pkt. 5.2. Om fradrag for kostnader, se pkt. 9.2.

U-12-1.1.3 Skatteavtale

Inntekt av fast eiendom kan etter skatteavtalene vanligvis skattlegges i det landet hvor eiendommen ligger, se f.eks. NSA art. 6.

Når skattyter som er bosatt/hjemmehørende i Norge har inntekt av fast eiendom i utlandet som etter skatteavtalen kan skattlegges der, skal inntekten også skattlegges i Norge når skatteavtalen anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning. Om unngåelse av dobbeltbeskatning etter kreditmetoden, se emnet «**Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning**», pkt. 4. Når skatteavtalen anvender fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for å unngå dobbeltbeskatning, skal inntekten ikke skattlegges i Norge.

Reglene i skatteavtalene om skattlegging av inntekt av fast eiendom og løssøre er ofte forskjellige. Det kan derfor være nødvendig å trekke grensen mellom fast eiendom og løssøre. Noen skatteavtaler har en opplisting av hva som skal regnes med til fast eiendom. Gir ikke denne opplistingen svar på spørsmålet, skal uttrykket «fast eiendom» defineres overensstemmende med gjeldende skattelovgivning i den stat hvor eiendommen ligger. Se f.eks. skatteavtalen med Tyskland, art. 6 nr. 2.

U-12-1.2 Gevinst/tap

U-12-1.2.1 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i Norge

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i Norge, har etter intern rett skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon av fast eiendom i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd. Skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap skal fastsettes etter norske regler. For eksempel skal gevinst ved salg av bolig/fritidseiendom i utlandet ikke skattlegges dersom de ordinære vilkårene om eier- og brukstid er oppfylt. Tilsvarende skal det ikke gis fradrag for tap i et slikt tilfelle.

U-12-1.2.2 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i utlandet, er skattepliktige hit for gevinst og har fradragsrett for tap ved realisasjon av fast eiendom i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a. Skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap skal fastsettes etter norske regler.

Inngangsverdien fastsettes med utgangspunkt i kostprisen ved ervervet. Om fastsetting av inngangsverdi, se emnet «**Inngangsverdi**».

U-12-1.2.3 Skatteavtale

Hovedregelen etter skatteavtalene er at gevinst ved realisasjon av fast eiendom kan skattlegges i den stat der eiendommen ligger, se f.eks. NSA art. 13 nr. 1.

Anvender skatteavtalen kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, skal gevinst som skattyter bosatt/hjemmehørende i Norge har ved realisasjon av fast eiendom i utlandet, og som etter skatteavtalen kan skattlegges der, også skattlegges i Norge. Om unngåelse av dobbeltbeskatning etter kreditmetoden, se emnet «**Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning**», pkt. 4. Når skatteavtalen anvender fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for å unngå dobbeltbeskatning, skal gevinsten ikke skattlegges i Norge.

Eksempel

Skattyter er bosatt i Norge etter internrett og skatteavtale og selger en fritidseiendom i Sverige som han har eid i tre år. Gevinsten er skattepliktig i Norge etter intern rett og etter skatteavtale. Skattepliktig gevinst fastsettes etter norske regler. Det kan gis kreditfradrag for den skatt

som er betalt på salgsgevinsten i Sverige. Et eventuelt tap fastsatt etter norske regler, vil være fradragsberettiget i Norge.

U-12-2 Løsøre

U-12-2.1 Intern rett

U-12-2.1.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i Norge, er skattepliktige hit for inntekt, herunder gevinst, av løsøre som befinner seg i utlandet etter de samme regler og unntak som gjelder for løsøre som befinner seg i Norge, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

U-12-2.1.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer bosatt og selskaper mv. hjemmehørende i utlandet er skattepliktig hit for eventuell inntekt som er skattepliktig etter norsk intern rett, herunder leieinntekter og gevinst ved realisasjon av løsøre som personen eier eller rår over i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a. Løsøre omfatter alle fysiske gjenstander, herunder varer, men ikke bankinnskudd, pantobligasjoner, aksjer og andre verdipapirer. For at inntekten skal utløse skatteplikt, må skattyter ha enkelte juridiske eller faktiske rettigheter knyttet til løseregjenstanden mens den befinner seg i Norge. Inntekt ved utleie på såkalte «dry leasing vilkår» til leietaker i Norge, dvs. helt passiv utleie uten at eieren har noen forpliktelser knyttet til den virksomheten som utleieobjektet benyttes i, anses ikke tilstrekkelig til å utløse skatteplikt for den utenlandske eieren, se FIN 29. februar 2012 i Utv. 2012/275.

Om et tilfelle hvor varepartier beregnet for videresalg var oppbevart på et tollager i Norge og utløste skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav a, se SKD 24. oktober 2019 på skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/sporsmal-om-skatteplikt-etter-skatteloven--2-3-forste-ledd-bokstav-a/.

Om kildeskatt på vederlag til selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland for bruk av eller retten til å bruke skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter (leiebetalinger), se emnet «[Utland – kildeskatt på royalty og leiebetalinger](#)».

U-12-2.2 Skatteavtale

Hovedregelen etter skatteavtalene er at gevinst ved realisasjon av løsøre bare kan skattlegges i eierens bostedsstat, se NSA art. 13 nr. 6.

Gevinst ved realisasjon av løsøre som utgjør driftsmiddel knyttet til et fast driftssted for et foretak, og av løsøre knyttet til et fast sted som tjener utøvelsen av et fritt yrke, kan etter NSA art. 13 nr. 3 også skattlegges i den stat hvor det faste driftsstedet eller det faste stedet befinner seg.

Anvender skatteavtalen kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, skal gevinst som skattyter bosatt/hjemmehørende i Norge har ved realisasjon av løsøre i utlandet, og som etter skatteavtale kan skattlegges der, også skattlegges i Norge. Om unngåelse av dobbeltbeskatning etter kreditmetoden, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», pkt. 4. Når skatteavtalen anvender fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for å unngå dobbeltbeskatning, skal gevinsten ikke skattlegges i Norge.

Skatteavtalene har normalt ingen egne bestemmelser om skattlegging av avkastning av løsøre. Slik inntekt omfattes av avtalens bestemmelse om annen inntekt, jf. NSA art. 22 nr. 1, som sier at annen inntekt enn de inntekter som omhandles av avtalens øvrige bestemmelser bare skal skattlegges i bostedslandet.

Reglene i skatteavtalene om skattlegging av inntekt av fast eiendom og løsøre er ofte forskjellige, og det kan derfor være nødvendig å trekke grensen mellom fast eiendom og løsøre. Noen skatteavtaler gir en nærmere opplisting av hva som skal regnes med til fast eiendom. Løser ikke denne opplistingen spørsmålet, skal uttrykket fast eiendom defineres overensstemmende med gjeldende skattelovgivning i den stat hvor eiendommen ligger, se f.eks. skatteavtalen med Tyskland art. 6 annet ledd.

U-12-3 Renteinntekter

U-12-3.1 Intern rett

U-12-3.1.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge er skattepliktig hit for renteinntekter opptjent i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

U-12-3.1.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Norsk intern rett gir i utgangspunktet ikke hjemmel for å skattlegge utenlandsk kreditor for renter fra norsk debitor, herunder renter av innskudd i norsk bank. Tilsvarende gjelder for den delen av en utdeling fra verdipapirfond som etter sktl. § 10-20 første ledd annet punktum skal behandles som renter, jf. sktl. § 10-13 første ledd siste punktum. Om kildeskatt på renter som upersonlig skattyter betaler til nærstående selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland, jf. sktl. § 10-80, se emnet «**Utland – kildeskatt på renter**».

Er kravet knyttet til virksomhet i Norge som en utlending driver eller er deltaker i, vil renter knyttet til dette kravet være skattepliktig som en del av den virksomhetsinntekten som skal skattlegges i Norge etter reglene om begrenset skatteplikt, sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, se emnet «**Utland – virksomhetsinntekter**», pkt. 1.1.2. Tilsvarende gjelder for rentedelen ved en utdeling fra verdipapirfond hvor fondsandelen knytter seg til en slik virksomhet, se pkt. 5.2.1. Pantobligasjoner eller andre rentebærende verdipapirer regnes ikke som løssøre etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav a.

Renteinntekter kan også skattlegges når skattyter krever fradrag for gjeldsrenter etter sktl. § 6-71 annet ledd, jf. sktl. § 2-3 tredje ledd.

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se emnet «**Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter**», pkt. 5.2.

U-12-3.2 Skatteavtale

U-12-3.2.1 Generelt

I en del skatteavtaler er retten til å skattlegge renteinntekter fordelt mellom kildestaten og bostedsstaten. Kildestaten gis rett til å skattlegge rentene med en viss prosent av bruttobeløpet. Når en skattyter som er bosatt/hjemmehørende i Norge har renteinntekter fra utlandet som etter skatteavtalen kan skattlegges i kildestaten, skal inntekten også skattlegges i Norge dersom skatteavtalen anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning. I Norge kan det da kreves kreditfradrag for skatt som dokumenteres betalt i utlandet og som ligger innenfor rammen av satsene i den aktuelle skatteavtale. Se f.eks. avtalene med Belgia, Brasil, Canada, Israel, Japan og Tyrkia.

Enkelte avtaler gir kildestaten hele beskatningsretten. Motsatt er det en rekke avtaler som tillegger bostedsstaten hele beskatningsretten, se f.eks. NSA art. 11 nr. 1.

Har en stat etter sin interne lovgivning gått bort fra å kildebeskatte renteinntekter uten tidsbegrensning, kommer tax sparing-bestemmelsen (i de skatteavtaler som inneholder en slik bestemmelse) ikke til anvendelse. Tax sparing innebærer at det skal gis kreditfradrag i bostedsstaten, selv om inntekten ikke er skattlagt i kildestaten. Renteinntektene kan derved skattlegges fullt ut i Norge, se FIN 4. mai 2007 i Utv. 2007/1034 om artikkel 24 nr. 1 e) i den tidligere skatteavtalen med Malta.

Om kildeskattesatsen på renteinntekter fra Chile, se [brev fra FIN til SKD 26.1.2018](#) inntatt i skatteavtaleoversikten på <https://www.regjeringen.no/.../skatteavtaler>.

U-12-3.2.2 Fast driftssted/fast sted

Noen skatteavtaler har regler som medfører at avtalens bestemmelser om skattlegging i bostedsstaten ikke gjelder når renteinntekten mottas gjennom et fast driftssted/fast sted i utbetalingslandet, se NSA art. 11 nr. 2. Renteinntekten blir da ansett som en del av inntekten av virksomheten ved det faste driftsstedet. Om når det er interessefellesskap mellom debitor og kreditor, se NSA art. 11 nr. 4.

U-12-4 Royaltyinntekt**U-12-4.1 Intern rett****U-12-4.1.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge**

For skattyter bosatt i Norge er royaltyinntekter opptjent i utlandet skattepliktig her, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

U-12-4.1.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Etter norsk intern rett er det i utgangspunktet ikke hjemmel for å skattlegge en utlending for royaltyinntekter fra kilder i Norge. Etter sktl. § 10-81 er det imidlertid kildeskatt på vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter (royalty). Reglene gjelder bare hvor den som mottar royalty eller leiebetalning (kreditor) er hjemmehørende i et lavskatteland. Den som betaler må være en upersonlig skattyter og være nærstående med kreditor. Om disse reglene, se emnet «**Utland – kildeskatt på royalty og leiebetalinger**».

Er kravet knyttet til virksomhet i Norge som utlendingen driver eller er deltaker i, vil royalty være skattepliktig som en del av den virksomhetsinntekten som skal skattlegges i Norge etter reglene om begrenset skatteplikt, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, se emnet «**Utland – virksomhetsinntekter**», pkt. 1.1.2. I slike tilfeller gjelder ikke reglene om kildeskatt, jf. sktl. § 10-81 annet ledd bokstav b.

U-12-4.2 Skatteavtale**U-12-4.2.1 Generelt**

De fleste skatteavtaler bestemmer at royaltyinntekt bare skal skattlegges i bostedsstaten, for eksempel NSA art. 12 nr. 1. Etter noen avtaler skal beskatningsretten deles. Det gjelder f.eks. avtalene med Tyrkia og Brasil. Dersom skattyter mottar royaltyinntekt fra utlandet, og Norge er bostedsstat, skal det i disse tilfellene gis et kreditfradrag i norsk skatt innenfor rammen av satsene i den aktuelle skatteavtale.

Om kildeskattesatsen på royalty fra Chile, se [brev fra FIN til SKD 26.1.2018](#) inntatt i skatteavtaleoversikten på www.regjeringen.no/.../skatteavtaler.

Om bortfall av kildeskatt på royalty i skatteavtalen mellom Norge og Estland, se [brev fra FIN til SKD 26.1.2018](#). Om bortfall av kildeskatt på royalty i skatteavtalen mellom Norge og Litauen, se [brev fra FIN til SKD 7. desember 2019](#). Brevene er inntatt i skatteavtaleoversikten på www.regjeringen.no/skatteavtaler/

Skatteavtalenes bestemmelser om kildeskatt har ingen betydning for norsk skattlegging av royalty.

U-12-4.2.2 Fast driftssted/fast sted

I noen avtaler er det tatt inn særskilte regler som medfører at avtalens bestemmelser om skattlegging i bostedsstaten ikke gjelder når royaltyinntekten mottas gjennom et fast driftssted/fast sted i utbetalingslandet, se NSA art. 12 nr. 2. I slike tilfeller vil royaltyinntekten bli ansett som en del av inntekten av virksomheten ved det faste driftsstedet. Om når det er interessefelleskap mellom debitor og kreditor, se NSA art. 12 nr. 4.

U-12-5 Aksjer, utbytte**U-12-5.1 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i Norge**

Norsk aksjonær er i utgangspunktet skattepliktig for utbytte fra utenlandsk aksjeselskap, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og sktl. § 2-2 sjette ledd. Om hva som er utbytte mv., se emnet «**Aksjer – utbytte**». For aksjeselskaper mv. som er eget skattesubjekt er det etter sktl. § 2-38 omfattende unntak fra skatteplikt for utbytte på aksjer, andel mv. når utbyttet er lovlig utdelt etter det aktuelle lands regler (fritaksmetoden), se nærmere emnet «**Fritaksmetoden**». For aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden skal det som hovedregel svares skatt av 3 % av utbyttet, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd. Slik inntektsføring anses som en reversering av fradrag for kostnader knyttet til skattefrie aksjeinntekter etter sktl. § 6-24, og skal foretas selv om utbyttet er unntatt fra norsk skattlegging etter skatteavtale. Nærmere om treprosentregelen, se emnet «**Fritaksmetoden**», pkt. 4. Om fradragretten etter sktl. § 6-24, se emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**», pkt. 7.5.

Personlig skattyter kan kreve fradrag for skjerming i utbytte fra utenlandsk aksjeselskap, på samme måte som for utbytte fra norske selskaper, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», pkt. 5.

Om unngåelse av dobbeltbeskatning, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)». Har departementet gitt samtykke til skattlegging direkte hos aksjonæren for hans andel i et utenlandsk selskap, se sktl. § 2-37 fjerde ledd, bortfaller spørsmålet om utbyttebeskatning. Om skattlegging i slike tilfeller, se [pkt. 7](#).

Om skattlegging av deltakere i NOKUS-selskaper, se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)».

U-12-5.2 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i utlandet

U-12-5.2.1 Generelt

Aksjonærer bosatt/hjemmehørende i utlandet er i utgangspunktet skattepliktig til Norge for utbytte mv. dersom

- utbyttet er utdelt fra aksjeselskap hjemmehørende i Norge (kildeskatt), se sktl. § 2-3 første ledd bokstav c jf. § 10-13 første ledd, eller
- aksjen er eid som ledd i skattepliktig virksomhet i Norge (skattepliktig som alminnelig inntekt), se sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Om når en aksje er eid som ledd i virksomhet (næringsaksjer), se emnet «[Fordringer](#)», [pkt. 8.3](#).

Skatteplikten gjelder på samme måte for

- utbytte som tas ut fra aksjesparekonto av kontohaver som er bosatt/hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 10-13 første ledd annet punktum
- utdeling fra verdipapirfond, men bare for den delen som ifølge sktl. § 10-20 tredje ledd skal skattlegges som aksjeutbytte, se sktl. § 10-10 jf. § 10-1 og § 10-13 første ledd siste punktum og
- renter på egenkapitalbevis fra norsk sparebank, se sktl. § 10-10 annet ledd

Om fastsettingen av utbyttedelen ved utdeling fra verdipapirfond, se emnet «[Verdipapirfond](#)», [pkt. 3.1.2](#) og [pkt. 3.2](#).

Om plikten til å svare kildeskatt, se emnet «[Utland – kildeskatt på aksjeutbytte](#)».

U-12-5.2.2 Sjablongmessig inntektsføring av mottatt aksjeutbytte mv. som omfattes av fritaksmetoden

Det skal foretas sjablongmessig inntektsføring med 3 % av aksjeutbytte som faller innenfor fritaksmetoden for utenlandske selskaper som har begrenset skatteplikt for virksomhetsinntekt til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og som i denne virksomheten mottar utbytte fra aksjer som omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjettede ledd bokstav b jf. bokstav a. Om slik inntektsføring, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 4](#).

U-12-5.3 Skatteavtale

Etter de fleste skatteavtaler kan aksjeutbytte skattlegges i aksjonærens hjemland, se f.eks. NSA art. 10 nr. 1. I tillegg gis det utdelende selskaps hjemland adgang til å skattlegge utbyttet (kildeskatt), men begrenset til en viss skattesats, se emnet «[Utland – kildeskatt på aksjeutbytte](#)». Om unngåelse av dobbeltbeskatning av norsk aksjonærs utbytte fra utenlandsk aksjeselskap, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

U-12-6 Aksjer, realisasjon

U-12-6.1 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i Norge

U-12-6.1.1 Generelt

Norsk aksjonær er i utgangspunktet skattepliktig for gevinst og har fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i utenlandske selskaper. Om beregning av gevinst/tap ved salg av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)». For aksjeselskaper mv. som er eget skattesubjekt er det etter sktl. § 2-38 omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer, andel mv. (fritaksmetoden). Tilsvarende er det for slike selskaper heller ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjene, andelen mv. Fritaksmetoden gjelder også for finansielle instrumenter som har eierandel i selskap som er nevnt nedenfor som underliggende objekt. Om fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

U-12-6.1.2 Skattlegging av aksjegevinster mv. ved utflytting

Om skattlegging av latente aksjegevinster mv. i forbindelse med utflytting, se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

U-12-6.2 Intern rett, bosatt/hjemmehørende i utlandet**U-12-6.2.1 Generelt**

Gevinst ved realisasjon av aksjer er som hovedregel ikke skattepliktig til Norge når aksjonæren er person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet.

U-12-6.2.2 Aksjer i virksomhet

Personer bosatt i utlandet som har aksjer eid som ledd i virksomhet som er skattepliktig til Norge, skattlegges i Norge for eventuell gevinst ved realisasjon, se sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, og har fradragsrett for eventuelt tap. Det samme gjelder i utgangspunktet for selskaper hjemmehørende i utlandet. For selskaper som er omfattet av fritaksmetoden, er det imidlertid omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, andel mv. i sktl. § 2-38. Dette unntaket fra skatteplikt/fradragsrett gjelder også når selskap mv. hjemmehørende i utlandet realiserer aksjer mv. som er eid som ledd i virksomhet som er skattepliktig til Norge.

Skatteplikten etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b gjelder også hvis en person bosatt i utlandet eier aksjene gjennom et ansvarlig selskap, som ledd i en virksomhet som skattlegges i Norge, se nærmere emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», pkt. 8.1.2. Hvis det ansvarlige selskapet realiserer aksjene, skal gevinst- og tap på aksjer som omfattes av fritaksmetoden holdes utenfor inntekten til selskapet ved fastsetting av deltakernes overskudd eller underskudd på andelen, jf. sktl. § 10-41 annet ledd. For personlige deltakere vil gevinsten bli skattlagt ved en senere utdeling etter sktl. § 10-42.

Om hvilke selskaper som omfattes av fritaksmetoden og om hvilke aksjer unntaket gjelder for, se sktl. § 2-38 og emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Om når aksjer anses eid som ledd i virksomhet, se emnet «[Fordringer](#)», pkt. 8.3.

Om beregning av gevinst/tap ved realisasjon av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

U-12-6.3 Skatteavtale

I de fleste skatteavtaler er hovedregelen at gevinst ved realisasjon av aksjer bare skal skattlegges i aksjonærens bostedsland, se NSA art. 13 nr. 6.

Det kan imidlertid være spesialregler i de forskjellige skatteavtalene om visse typer aksjesalgsgvinster, se f.eks. skatteavtalen med USA art. 12 og FIN 20. august 2007 i Utv. 2007/1369.

Om et tilfelle hvor Høyesterett kom til at USA etter skatteavtalen hadde rett til å skattlegge en aksjegevinst, se HRD i Utv. 2011/1087 (Rt. 2011/755) (Kistefos). (Saken gjaldt fradragsrett for tap for selskap hjemmehørende i Norge ved realisasjon av aksjer i et datterselskap hjemmehørende i USA. Skatteavtalen kunne ikke forstås slik at manglende intern beskatningshjemmel i USA medførte at Norge fikk beskatningsretten. En etterfølgende korrespondanse mellom amerikanske og norske myndigheter medførte heller ikke at avtalen skulle forstås slik. Tapet var derfor ikke fradragsberettiget.)

Etter NSA art. 13 nr. 7 kan en annen nordisk stat skattlegge en fysisk person bosatt i Norge for gevinst ved realisasjon av aksjer når aksjonæren har vært bosatt i det andre nordiske landet og realisasjonen finner sted innen 10 år etter at personen opphørte å være bosatt der i henhold til skatteavtalen. Tilsvarende gjelder for andeler og andre rettigheter i et selskap eller en personsammenslutning. Den tidligere bostedsstaten kan bare skattlegge den verdistigning som er oppstått før personen ble bosatt i Norge. Se St.prp. nr. 54 (2007–2008) art. III.

Tilsvarende kan Norge, etter NSA art. 13 nr. 7, skattlegge en person bosatt i en annen nordisk stat for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. når aksjonæren tidligere har vært bosatt i Norge og realisasjonen finner sted innen 10 år etter at personen opphørte å være bosatt i Norge i henhold til skatteavtalen. Denne bestemmelsen har ingen praktisk betydning fordi norsk intern rett bare har regler om skattlegging av urealisert gevinst på aksjer mv. på utflyttingstidspunktet. Se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

Det er også i NSA gitt egne regler om aksjer i selskap hvis hovedsakelige formål er å eie fast eiendom og om aksjer knyttet til fast driftssted, jf. art. 13 nr. 2 og art. 7.

U-12-7 Direkte skattlegging av aksjonær i utenlandsk selskap med fast eiendom eller anlegg i utlandet

Innehar en person bosatt, eller et selskap mv. hjemmehørende i Norge, minst 95 % av aksjekapitalen i et utenlandsk selskap som eier fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet og dobbeltbeskatning ikke er forebygget gjennom skatteavtale, kan FIN samtykke i at den norske aksjonæren, ved skattleggingen av både inntekt og formue, anses som direkte eier av disse eiendommer og anlegg med tilbehør og som deltaker i dertil knyttet næringsdrift med en så stor del som svarer til hans andel av aksjekapitalen, se sktl. § 2-37 fjerde ledd.

Det samme gjelder når inntil 10 slike skattepliktige til sammen innehar minst 95 % av aksjekapitalen i et slikt utenlandsk selskap og aksjene er ervervet i anledning av interessefellesskap i dette utlandet.

Om fordelingen av gjeld- og gjeldsrenter i disse tilfellene, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 5.3.6.

U-12-8 Norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond

U-12-8.1 Intern rett

Personer bosatt og selskaper hjemmehørende i Norge har skatteplikt for gevinst og har fradragrett for tap ved innløsning/realisasjon av andeler i verdipapirfond, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd. Skatteplikten gjelder også for utdeling fra verdipapirfond. Gevinst og tap ved realisasjon av andel i verdipapirfond skattlegges etter reglene om gevinst og tap ved realisasjon av aksjer, se sktl. § 10-20 syvende ledd. For personlige andelseiere gjelder aksjonærmodellen for den delen av realisasjonsgevinsten som anses å ha tilknytning til aksjer i fondet. Om beregning av aksjeandelen, se emnet «[Verdipapirfond](#)», pkt. 3.2.

Ved utdeling fra verdipapirfond til personlige andelseiere, gjelder aksjonærmodellen for den del av utdelingen som skal anses som aksjeutbytte, jf. sktl. § 10-20 tredje og fjerde ledd. Resten skattlegges som renteinntekt.

Andeler i verdipapirfond er objekter under fritaksmetoden på samme måte som aksjer jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav c. Fritaksmetoden innebærer at selskaper med begrenset ansvar er unntatt fra skatteplikt for utbytte på andeler i verdipapirfond og for gevinst ved realisasjon av slike andeler, herunder i verdipapirfond hjemmehørende i et EØS-land. Tilsvarende er det i slike tilfeller heller ikke fradragrett for tap ved realisasjon av andelene. Om hvilke tilfeller dette gjelder, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

For selskaper mv. gjelder fritaksmetoden for en andel av utbytte, gevinst og tap som gjen-speiler andelen av aksjer i fondet, se sktl. § 10-20 syvende ledd annet og tredje punktum. Resten er skattepliktig som renteinntekt. Ved beregningen av aksjeandelen skal gjennomsnittet av aksjeandelen i ervervsåret og i salgsåret legges til grunn, jf. sktl. § 10-20 syvende ledd fjerde punktum.

Om skattlegging av utdeling fra verdipapirfond, se emnet «[Verdipapirfond](#)», pkt. 3.2. Om gevinst og tap ved realisasjon av andel, se emnet «[Verdipapirfond](#)», pkt. 3.3.

U-12-8.2 Skatteavtale

Etter skatteavtalene skal andeler i verdipapirfond behandles på samme måte som aksjer, se [pkt. 5.3](#) og [pkt. 6.3](#).

U-12-9 Fradrag for kostnader og tap

U-12-9.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Når inntekt av fast eiendom og andre kapitalinntekter fra utlandet skal skattlegges i Norge, kan det kreves fradrag for de korresponderende kostnadene. Det samme gjelder for kostnader knyttet til virksomhet i utlandet som drives av skattyter bosatt/hjemmehørende i Norge og hvor virksomhetsinntekten skattlegges i Norge, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», pkt. 6.1.

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 5.1.

U-12-9.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Siden inntektsbeskatningen for skattyter som er bosatt/hjemmehørende i utlandet er begrenset til inntekter fra kilder som er nevnt i sktl. § 2-3, kan det bare kreves fradrag for kostnader som etter sin art knytter seg til disse kildene. Fradragsretten gjelder her på tilsvarende måte som for skattyter som driver virksomhet i utlandet. Tilsvarende gjelder for underskudd. Se emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 6.2.

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2.

U-13 Utland – kildeskatt på aksjeutbytte

- Sktl. § 2-3, § 2-35, § 2-38, 9-11, § 10-10, § 10-11, § 10-12, § 10-13
- Sktfvl. § 9-1, § 9-2, 9-5, § 9-6, § 9-8
- Sktbl. § 5-4a
- Ssv. § 3-5

U-13-1 Vilkår knyttet til mottaker av utbyttet**U-13-1.1 Generelt**

Aksjonær bosatt/hjemmehørende i utlandet er i utgangspunktet skattepliktig til Norge (kildeskattepliktig) for utbytte mv. når utbyttet er utdelt fra aksjeselskap hjemmehørende i Norge, se sktl. § 2-3 første ledd bokstav c, jf. § 10-13 første ledd. Skatteplikten gjelder også for

- eier av egenkapitalbevis i norsk sparebank, se sktl. § 2-3 første ledd bokstav c jf. § 10-13 og § 10-10 annet ledd
- innehaver av aksjesparekonto jf. sktl. § 10-13 første ledd annet punktum
- andelshaver i verdipapirfond, jf. sktl. § 10-10 første ledd første punktum
- skattyter som mottar utbyttekompensasjon etter avtale om verdipapirlån, jf. sktl. § 10-10 første ledd annet punktum

Plikten til å svare kildeskatt gjelder som utgangspunkt både for fysiske personer og selskaper mv. For aksjeselskaper mv. er det imidlertid omfattende unntak fra plikten til å svare kildeskatt av utbytte (fritaksmetoden), jf. sktl. § 2-38, se emnet «Fritaksmetoden».

U-13-1.2 Fysiske personer**U-13-1.2.1 Generelt**

Det skal svares kildeskatt på utbytte til fysiske personer bosatt i utlandet, jf. sktl. § 10-13 første ledd, uavhengig av om aksjonæren er bosatt innenfor eller utenfor EØS.

Det skal ikke svares kildeskatt etter sktl. § 10-13 for aksjonærer som er bosatt/hjemmehørende i Norge etter norsk internrett jf. sktl. § 2-1 og § 2-2. For personlig aksjonær gjelder dette selv om vedkommende er bosatt i utlandet etter skatteavtale. Se blant annet BFU 98/2003.

Personer bosatt på Svalbard anses ikke som utenlandske aksjonærer etter reglene i sktl. § 10-13 om kildeskatt, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a annet punktum.

U-13-1.2.2 Fradrag for skjerming

Fysiske personer som er skattemessig bosatt i annen EØS-stat, har krav på fradrag for skjerming etter sktl. § 10-13 annet ledd. Skjerming gis ved refusjon av for mye betalt kildeskatt, se pkt. 6.2. Det kan ikke kreves fradrag for skjerming ved selskapets fastsetting av kildeskatten.

Fysiske personer bosatt utenfor EØS som har plikt til å svare kildeskatt, har ikke rett til skjerming.

U-13-1.3 Selskaper og innretninger**U-13-1.3.1 Generelt**

Selskaper og innretninger hjemmehørende i utlandet har som utgangspunkt plikt til å svare kildeskatt av aksjeutbytte mv. Selskaper hjemmehørende i Norge omfattes ikke av kildeskatteplikten. Selskaper mv. anses ikke hjemmehørende i Norge etter norsk internrett hvis de etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat, jf. sktl. § 2-2 åttende ledd.

Selskaper mv. som er hjemmehørende på Svalbard anses ikke hjemmehørende i utlandet ved anvendelsen av reglene om kildeskatt, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a annet punktum.

U-13-1.3.2 Selskaper og innretninger hjemmehørende i annen EØS-stat (fritaksmetoden)

Utenlandske selskaper og innretninger er omfattet av fritaksmetoden som subjekt, dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land på tilsvarende vilkår som fastsatt i sktl. § 10-64 bokstav b jf. sktl. § 2-38 første og femte ledd. Dette innebærer at selskapet etter norsk intern rett er fritatt for skatteplikt (kildeskatt) for lovlig utdelt utbytte på aksjer i selskaper mv. hjemmehørende i Norge. Om fritaksmetoden for selskaper hjemmehørende i EØS, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 2.3](#).

Om endring av skattegrunnlaget og om refusjon ved for mye trukket kildeskatt, se [pkt. 6](#).

U-13-1.4 Utenlandsk selskap med deltakerfastsetting

Hvis aksjonæren er et utenlandsk selskap med deltakerfastsetting, anses aksjeutbyttet mottatt av de bakenforliggende deltakerne. Det skal svares kildeskatt av den forholdsmessige delen av utbyttet som skal tilordnes kildeskattepliktige deltakere. Om utbytte mottatt av et selskap med deltakerfastsetting som er selskapsrettslig etablert i et EØS-land, men som anses som et eget skattesubjekt etter norsk rett (hybridselskap), se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 2.3](#).

U-13-2 Kildeskattepliktige utdelinger

Kildeskatteplikten gjelder for aksjeutbytte som deles ut fra selskaper hjemmehørende i Norge. Om hvilke utbetalinger som anses som aksjeutbytte, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», [pkt. 6](#). Skattepliktige aksjonærlån, jf. sktl. § 10-11 fjerde ledd, regnes som aksjeutbytte i denne sammenheng. I tillegg omfattes følgende utdelinger av kildeskatteplikten:

- utbytte som tas ut fra aksjesparekonto av kontohaver som er bosatt/hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 10-13 første ledd annet punktum
- utdeling fra verdipapirfond hjemmehørende i Norge, men bare den delen som ifølge sktl. § 10-20 tredje ledd skal skattlegges som aksjeutbytte, se sktl. § 10-10 jf. § 10-1 og § 10-13 første ledd siste punktum
- renter på egenkapitalbevis fra norsk sparebank, jf. sktl. § 10-10 annet ledd
- utbyttekompensasjon etter avtale om verdipapirlån som nevnt i sktl. § 9-11

Om fastsettingen av utbyttedelen ved utdeling fra verdipapirfond, se emnet «[Verdipapirfond](#)», [pkt. 3.1.2](#) og [pkt. 3.2](#).

U-13-3 Skatteavtale

Etter de fleste skatteavtaler kan det utdelende selskaps hjemland ilegge kildeskatt av utbyttet (kildeskatt), i tillegg til at utbyttet kan skattlegges i aksjonærens hjemland. Kildeskatten er etter skatteavtalene begrenset til en viss skattesats, se nedenfor. Om unngåelse av dobbeltbeskatning av norsk aksjonærs utbytte fra utenlandsk aksjeselskap, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

U-13-4 Skattesats for kildeskatt

U-13-4.1 Ikke skatteavtale

Skattesatsen fastsettes årlig i Stortingets skattevedtak og er for inntektsåret 2023 fastsatt til 25 % regnet av utbetalt utbytte, jf. SSV § 3-5 tredje ledd. Denne satsen skal alltid brukes av det utdelende selskap når det ikke er kjent for selskapet at den utenlandske aksjonæren omfattes av f.eks. fritaksmetoden eller av en skatteavtale som gir ham rett til en lavere kildeskattesats.

U-13-4.2 Skatteavtale

Er det inngått skatteavtale med det landet hvor aksjonæren, dvs. den virkelige rettighetshaver, er hjemmehørende/bosatt, skal norsk kildeskatt på utbytte til den utenlandske aksjonæren normalt svares etter den sats som er angitt i avtalen. Det er en forutsetning at den som mottar utbyttet både er omfattet av en skatteavtale og anses som den virkelige rettighetshaver etter skatteavtalen (beneficial owner).

Kildeskattesatsen i skatteavtalene er vanligvis 15 %, se nedenfor. I mange avtaler er satsen lavere når mottakeren er et selskap som eier over en viss prosent av selskapets kapital. Kravet til eierandel varierer, men er vanligvis 25 %. I enkelte avtaler er kravet til eierandel begrenset til 10 %. For selskaper hjemmehørende i en EØS-stat, vil det i disse tilfellene ofte være fritak for kildeskatt etter fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 og emnet «Fritaksmetoden».

Avtalene har som regel særskilte regler som medfører at avtalens kildeskattebestemmelser ikke gjelder når utbyttet mottas gjennom et fast driftssted i Norge.

For aksjonærer som er hjemmehørende/bosatt i et EØS-land vil satsene bl.a. ha betydning for utbytte til fysiske personer.

Skatteavtalene Norge har inngått foreskriver følgende satser for kildeskatt:

Prosent på utbytte	Til aksjonærer bosatt i
15 %	Albania
15 %	Argentina
15 %	Aserbajdsjan
15 %	Australia
15 %	Bangladesh
15 %	Barbados
15 %	Belgia
20 %	Benin
15 %	Bonaire
15 %	Bosnia Hercegovina
25 %	Brasil
15 %	Bulgaria
15 %	Canada
15 %	Chile
15 %	Curacao
15 %	Danmark
15 %	Egypt
15 %	Elfenbenskysten
15 %	Estland
25 %	Filippinene
15 %	Finland
15 %	Frankrike
15 %	Færøyene
15 %	Gambia
10 %	Georgia
15 %	Grønland
20 %	Hellas
10 %	India
15 %	Indonesia

15 %	Irland
15 %	Island
15 %	Israel
15 %	Italia
15 %	Jamaica
15 %	Japan
15 %	Kasakhstan
25 %	Kenya
15 %	Kina
15 %	Kroatia
15 %	Kypros
15 %	Latvia
15 %	Litauen
15 %	Luxembourg
15 %	Malawi
0 % a)	Malaysia
15 %	Malta
15 %	Marokko
15 %	Mexico
15 %	Montenegro
15 %	Nederland
15 %	Nepal
15 %	New Zealand
15 %	Nordiske land
15 %	Nord-Makedonia
15 %	Pakistan
15 %	Polen
15 %	Portugal
15 %	Qatar
10 %	Romania
10 %	Russland
15 %	Saba
16 %	Senegal
15 %	Serbia
5 %	Sierra Leone
15 %	Singapore
15 %	Slovakia
15 %	Slovenia

15 %	Spania
15 %	Sri Lanka
15 %	St. Eustatius
15 %	St. Maarten
15 %	Storbritannia
15 %	Sveits
15 %	Sverige
15 %	Sør-Afrika
15 %	Sør-Korea
20 %	Tanzania
15 %	Thailand
20 %	Trinidad og Tobago
15 %	Tsjekkia
20 %	Tunisia
15 %	Tyrkia
15 %	Tyskland
15 %	Uganda
15 %	Ukraina
10 %	Ungarn
15 %	USA
10 %	Venezuela
15 %	Vietnam
15 %	Zambia
20 %	Zimbabwe
15 %	Østerrike
25 %	Andre land (Ikke skatteavtale.)

a) Kildeskattefritaket forutsetter at aksjonær bosatt i Malaysia må svare malaysisk skatt på det aktuelle utbyttet. Nærmere om trekkreglene, se [Utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer – Skatteetaten](#).

U-13-5 Fastsetting og betaling av kildeskatt

U-13-5.1 *Generelt*

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap mv. som utbetaler utbytte mv. som omfattes av kildeskatteplikten etter sktl. § 10-13, plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av slikt utbytte, jf. sktbl. § 5-4a første ledd første punktum. Tilsvarende gjelder for tilbyder av aksjesparekonto ved uttak fra aksjesparekonto som er skattepliktig etter sktl. § 10-13, jf. sktbl. § 5-4a første ledd annet punktum.

Innlåner av verdipapirer som etter avtale betaler utbyttekompensasjon som nevnt i § 10-11 tredje ledd til kontraktspart i utlandet, plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av slik kompensasjon, jf. sktbl. § 5-4a andre ledd. Særlig om kildeskatt på utbyttekompensasjon, se emnet «[Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer \(dekket shortsalg\)](#)», pkt. 10.2.2.

Det tas ved forskuddstrekket ikke hensyn til fradrag for skjerming etter sktl. § 10-12, jf. sktbl. § 5-4a første ledd tredje punktum.

Kildeskatten fastsettes ved utdelende selskaps innsendelse av melding om trekk, jf. sktfvl. § 9-1 tredje ledd og § 9-2 annet ledd, jf. § 8-8 tredje ledd.

U-13-5.2 Utbytte til selskap med deltakerfastsetting

Ved utdeling til utenlandsk selskap med deltakerfastsetting (dvs. et selskap som ikke er eget skattesubjekt) vil det være deltakernes skattemessige status som avgjør hva selskapet plikter å trekke. Dette har sammenheng med at selskapet med deltakerfastsetting skattemessig ikke anses som eier til utbyttet. Det vil derfor være den enkelte deltakers andel av utbyttet man tar stilling til ved trekk. Om deltakernes identitet eller den enkelte deltakers andel av utbyttet er ukjent, skal det trekkes 25 % kildeskatt på utbytte, jf. skattebetalingsforskriften § 5-10a-1 første ledd.

Når en deltaker i et selskap med deltakerfastsetting er trukket for mye kildeskatt, kan den fastsatte kildeskatten endres gjennom endringsmelding fra det utdelende selskap, jf. sktfvl. § 9-5, eller ved søknad om refusjon fra skattyter selv, jf. sktfvl. § 9-6. Nærmere om gjeldende frister, se [pkt. 6](#).

U-13-6 Tilbakebetaling av for mye trukket kildeskatt

U-13-6.1 Generelt

Når en utenlandsk aksjonær har krav på en lavere skattesats enn det som er trukket, kan den fastsatte kildeskatten enten endres gjennom endringsmelding fra det utdelende selskap, jf. sktfvl. § 9-5, eller ved søknad om refusjon fra skattyter selv, jf. sktfvl. § 9-6. Se for øvrig skatteforvaltingshåndboken, kommentarene til sktfvl. § 9-5 og § 9-6.

Det kan kreves tilbakebetaling av for mye betalt kildeskatt når det er trukket

- mer kildeskatt enn det som følger av satsen i skatteavtalen, se ovenfor
 - kildeskatt på utbytte som er skattefritt etter sktl. § 2-38 første ledd (fritaksmetoden)
 - kildeskatt på utbytte til en fysisk person bosatt i en EØS-stat og kildeskatt med 25 % på skattepliktig utbytte etter skjerming er lavere enn kildeskatten etter skatteavtalen
 - kildeskatt på utbytte til internasjonale organisasjoner mv. som ikke er skattepliktige i Norge
- Ved endring av fastsatt skatt gjennom endringsmelding fra det utdelende selskap, må endringsmeldingen ha kommet frem til skattemyndighetene innen tre måneder etter leveringsfristen for meldingen om trekk, men likevel senest 31. desember i året da utbyttet ble utbetalt eller det tidligere tidspunktet da det oppsto adgang for den utenlandske aksjonæren til å få utbyttet utbetalt, jf. sktfvl. § 9-5 første ledd annet punktum. Endringsmeldingen må inneholde en oversikt over de aksjonærer som endret skattetrekk gjelder, jf. skatteforvaltningsforskriften § 9-5-1.

Ved søknad fra den utenlandske aksjonæren om refusjon av for mye fastsatt kildeskatt, er fristen for å fremsette slik søknad fem år regnet fra utgangen av året da fristen for fastsetting av kildeskatten ved trekk løp ut, jf. sktfvl. § 9-6 annet ledd annet punktum. Søknaden kan ikke fremmes før etter utløpet av den perioden det utdelende selskap har endringsadgang etter sktfvl. § 9-5, jf. sktfvl. § 9-6 annet ledd siste punktum. Søknad om refusjon av kildeskatt på aksjeutbytte etter sktfvl. § 9-6 må inneholde opplysninger og dokumentasjon som godtgjør at skatten skal være lavere enn skattetrekket, jf. skatteforvaltningsforskriften § 9-6-1.

Det er en sentral ordning for tilbakebetaling av kildeskatt.

U-13-6.2 Fradrag for skjerming for aksjonærer hjemmehørende i EØS

Fysiske personer som er skattemessig bosatt i annen EØS-stat, har krav på fradrag for skjerming etter sktl. § 10-13 annet ledd. Når trukket kildeskatt er høyere enn den skatten som skal betales på utbyttet etter skjerming, kan skattyter søke om refusjon av for mye betalt kildeskatt, jf. sktl. § 10-13 annet ledd og sktfvl. § 9-6. Se nærmere om frister mv. i [pkt. 6.1](#).

Den skatten som aksjonæren skal betale er den laveste av

- kildeskatt etter den sats som følger av skatteavtalen med aksjonærens bostedsstat, og
 - kildeskatt med 25 % av skattepliktig utbytte etter skjerming, jf. SSV § 3-5 tredje ledd
- Dersom skjermingen overstiger årets utbytte, kan ubenyttet skjerming fremføres til fradrag i senere års utbytte på samme aksje, jf. sktl. § 10-12 første ledd fjerde punktum. Krever ikke

skattyter tilbakebetaling av for mye betalt kildeskatt på grunnlag av retten til skjerming, faller skjerming som ikke overstiger årets utbytte bort. Det samme gjelder hvis skjerming ikke kan nyttiggjøres som følge av at kildeskatten etter skatteavtalen er lavere enn skatt beregnet på utbyttet etter fradrag for skjerming.

Eksempel

En svensk personlig aksjonær eier aksjer i et norsk selskap. Aksjonæren får brutto utbytte på 100. Skjermingen for disse aksjene utgjør 8. Selskapet trekker kildeskatt med 15 % av brutto-beløpet, slik at aksjonæren får utbetalt 85 fra selskapet. Skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming er 92, og 25 % skatt av dette beløp er 23. Siden kildeskatt er begrenset til 15 % av brutto utbytte etter skatteavtalen, utgjør ikke trukket kildeskatt et høyere beløp enn det skattepliktige kan påberope seg. Aksjonæren har dermed ikke krav på noen tilbakebetaling av kildeskatt. Skjermingen faller da bort, og kan ikke fremsføres til senere år.

Hvis eksemplet endres, slik at skjermingen i stedet er 50, utgjør kildeskatten iht. SSV § 3-5 tredje ledd 12,5 (brutto utbytte minus skjermingsfradrag multiplisert med kildeskattesatsen på 25 %). Dette beløpet er lavere enn det beløpet som er trukket etter skatteavtalen (15) og skattyter kan dermed etter søknad få tilbakebetalt 2,5. Hele skjermingen er da utnyttet. Om beløpet ikke kreves tilbakebetalt, faller det ubenyttede skjermingsfradraget på 2,5 bort for senere år.

U-14 Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere

- Sktl. kap. 20
- Sktbl. § 5-4

U-14-1 Generelt om kildeskatteordningen

Skatteloven kapittel 19 har særregler om skattlegging av utenlandske arbeidstakere mv. Utenlandske arbeidstakere skal på gitte vilkår skattlegges i en kildeskatteordning for lønnsinntekter, hvor arbeidsgiver foretar skattetrekk med endelig virkning uten at arbeidstaker får tilsendt skattemelding og skatteoppgjør. Ordningen innebærer at skattyter trekkes skatt med en flat prosentsats av brutto skattepliktig lønnsinntekt. Nærmere om hvilke inntekter som inngår i beregningsgrunnlaget, se [pkt. 3](#). Skattesatsen er fastsatt til 25 %, se SSV. § 3-9. Nærmere om skattesatsen og forholdet til trygdeavgiften, se [pkt. 5](#).

Reglene gjelder bare dersom brutto skattepliktig lønnsinntekt ikke overstiger inntektstaket fastsatt i FSFIN § 19-3-1, jf. sktl. § 20-3. Nærmere om inntektstaket, se [pkt. 4](#).

Kildeskatteordningen er frivillig, og skattyter kan i stedet velge å bli skattlagt etter skattelovens alminnelige regler, jf. sktl. § 20-6. Nærmere om uttrede fra kildeskatteordningen, se [pkt. 8](#).

U-14-2 Personer som omfattes av kildeskatteordningen

U-14-2.1 Skattyter med begrenset skatteplikt

Kildeskatteordningen omfatter i utgangspunktet personer som har begrenset skatteplikt til Norge for inntekt som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d-f eller § 2-3 annet ledd, jf. sktl. § 20-1. Dette omfatter personer som

- mottar vederlag fra kilder i Norge (herværende kilder) for personlig arbeid i privat og offentlig tjeneste utført i Norge under midlertidig opphold her
- mottar vederlag, herunder pensjon som direktør eller medlem av styre, kontrollkomité eller lignende organ i selskap mv. hjemmehørende i Norge
- mottar gratiale, tantieme og lignende ytelse fra selskap hjemmehørende i Norge
- er bosatt i utlandet og stilt rådighet for andre for å utføre arbeid i Norge

Skattyter kan velge å bli skattlagt etter skattelovens alminnelige regler i stedet for å skattlegges i kildeskatteordningen, jf. sktl. § 20-6. Nærmere om dette, se [pkt. 8](#).

U-14-2.2 Skattyter som blir skattepliktig som bosatt i Norge i løpet av inntektsåret

U-14-2.2.1 Generelt

Skattyter som i løpet av inntektsåret blir skattemessig bosatt i Norge etter sktl. § 2-1, kan skattlegges i kildeskatteordningen til og med dette året. Skattlegging i kildeskatteordningen kan ikke skje for etterfølgende år jf. sktl. § 20-5 første punktum. Dette gjelder selv om skattyter anses bosatt i et annet land etter skatteavtale, se Prop. 86 LS (2017–2018) punkt 4.4.2.2.

Eksempel 1

Skattyter flytter til Norge i oktober 2023, og arbeider her fra dette tidspunktet. Siden skattyter oppholder seg i Norge i mindre enn 183 dager i 2023, blir han først ansett som skattemessig bosatt fra 2024. For inntektsåret 2023 kan han være med i kildeskatteordningen som begrenset skattepliktig. Han kan også være med i kildeskatteordningen i 2024, siden dette er det første året hvor han anses skattemessig bosatt.

Eksempel 2

Skattyter flytter til Norge i mai 2023, og arbeider her fra dette tidspunktet. Skattyter oppholder seg i Norge i mer enn 183 dager i 2023 og anses skattemessig bosatt fra innflyttingstidspunktet. Han kan likevel benytte kildeskatteordningen i innflyttingsåret.

Skattyter kan også for det første året han blir skattepliktig som bosatt velge å bli skattlagt etter skattelovens alminnelige regler i stedet for å skattlegges i kildeskatteordningen, jf. sktl. § 20-6. Nærmere om dette, se [pkt. 8](#).

For skattyter som blir skattlagt i kildeskatteordningen for det året han blir bosatt, skal den skattemessige virkningen av å bli skattemessig bosatt, dvs. globalskatteplikten, forskyves til året etter det inntektsåret vilkårene for å bli skattemessig bosatt er oppfylt. Skattyter skal for det året vilkårene for å bli skattemessig bosatt oppfylles i stedet skattlegges som begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3.

U-14-2.2.2 Skattyter som i tillegg har kapitalinntekt

Skattyter som har kapitalinntekt som overstiger kr 10 000, kan ikke skattlegges i kildeskatteordningen for det inntektsåret han blir skattemessig bosatt, jf. FSFIN § 19-5-1.

Ved vurderingen av om skattyter har kapitalinntekter som overstiger grensebeløpet, skal kapitalinntekter som er skattepliktige til Norge etter intern rett for personer med global skatteplikt medregnes. Dette inkluderer både norske og utenlandske kapitalinntekter, som f.eks. renter av bankinnskudd, aksjeutbytte og inntekt av fast eiendom og løsøre i utlandet.

Det er brutto kapitalinntekter som skal vurderes opp mot grensebeløpet. Kapitalinntektene skal ikke reduseres med kapitalkostnader og tap. Ved vurderingen av om skattyters brutto kapitalinntekter overstiger grensebeløpet, tas det ikke hensyn til om kapitalinntektene ville vært unntatt fra norsk skattlegging etter skatteavtale. Overstiger brutto globale kapitalinntekter beløpsgrensen på kr 10 000, skal skattyter skattlegges etter skattelovens alminnelige regler, jf. sktl. § 20-5 annet punktum og FSFIN § 19-5-1. Om skattlegging av kapitalinntekter når beløpsgrensen ikke overskrides, se [pkt. 6.2.2](#).

U-14-2.3 Skatteavtaler og Nordisk Trekkavtale

Skattyter som mener at inntekt som omfattes av kildeskatteordningen ikke er skattepliktig til Norge etter bestemmelse i en skatteavtale, skal, dersom vedkommende vil påberope seg skatteavtalen, skattlegges etter skattelovens alminnelige regler. Nærmere om dette, se [pkt. 8](#). Tilsvarende gjelder dersom skattemyndighetene mottar skjemaet NT1 (Nordisk Trekkavtale). Det skal i slike tilfeller ikke foretas forskuddstrekk i Norge, og skattyter må skattlegges etter alminnelige regler.

U-14-2.4 Ektefeller

Ektefeller behandles hver for seg ved anvendelsen av reglene i kildeskatteordningen. Selv om begge ektefeller oppfyller vilkårene, kan hver av dem velge å bli skattlagt etter skattelovens alminnelige regler.

U-14-2.5 Utenlandske sokkelarbeidere og sjøfolk

Utenlandske sjøfolk som er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h og utenlandske sokkelarbeidere som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, omfattes ikke av kildeskatteordningen, jf. sktl. § 20-1. Om standardfradrag etter sktl. § 6-70 for disse gruppene, se emnene «Sjøfolk» og «Sokkelarbeidere»

U-14-2.6 Personer bosatt på Svalbard

Personer som anses bosatt på Svalbard etter sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a, omfattes ikke av kildeskatteordningen, jf. FSFIN § 19-1-1.

U-14-2.7 Personer med andre inntekter

Personer som har andre inntekter i tillegg til de inntektene som omfattes av kildeskatteordningen, må i noen tilfeller skattlegges etter alminnelige regler. Nærmere om dette, se [pkt. 6](#).

U-14-3 Beregningsgrunnlaget

U-14-3.1 Generelt

Anvendelsesområdet for ordningen framgår av sktl. § 20-1. Kildeskatteordningen gjelder for inntekter som omfattes av sktl. § 2-3 første ledd bokstav d, e og f og annet ledd. Dette omfatter

- lønn og annen godtgjørelse fra kilder i Norge (herværende kilder) for personlig arbeid i privat og offentlig tjeneste utført i Norge
- vederlag, herunder pensjon, som direktør eller medlem av styre, kontrollkomité eller lignende organ i selskap mv. hjemmehørende i Norge,
- gratiale, tantieme eller lignende ytelse fra selskap mv. hjemmehørende i Norge, og
- lønn og annen godtgjørelse til utenlandsk arbeidstaker som stilles til rådighet for andre for å utføre arbeid i Norge.

Andre inntekter kan ikke skattlegges i kildeskatteordningen.

Beregningsgrunnlaget for skattetrekket i kildeskatteordningen er brutto skattepliktige inntekter som nevnt over. Det er også dette grunnlaget som skal sammenholdes med inntektstaket som nevnt i [pkt. 4](#). Andre inntekter skattyter har som kan kombineres med kildeskatteordningen, se [pkt. 6.2](#), skal ikke inngå i beregningsgrunnlaget for kildeskatt og ikke inngå i beregningen av samlede inntekter som skal vurderes mot inntektstaket i ordningen.

Det gis ingen fradrag i inntekt som skattlegges i kildeskatteordningen, jf. sktl. § 20-2 første punktum. Dette medfører også at arbeidsgiveren ikke skal gjøre fradrag i beregningsgrunnlaget for kildeskatten for avkorting av lønnsutbetalingen med pensjonsinnskudd eller fagforeningskontingent. Skattebetalingsloven § 5-9 første ledd bokstav a og b om reduksjon av trekkgrunnlaget i slike tilfeller, gjelder ikke for skattetrekk i kildeskatteordningen.

Det skal heller ikke gis noen fradrag i skatt som er trukket i ordningen, jf. sktl. § 20-2 annet punktum.

U-14-3.2 Utgiftsgodtgjørelser, naturalytelser og refusjoner

U-14-3.2.1 Generelt

Utgiftsgodtgjørelser, refusjoner og naturalytelser skal inngå i beregningsgrunnlaget for kildeskatten i den grad ytelsene er skattepliktige fordeler for skattyter. Når arbeidsgiver dekker kostnader pådratt i direkte sammenheng med arbeid, som for eksempel merkostnader ved opphold utenfor hjemmet i forbindelse med tjenestereise/yrkesreise, vil bare et eventuelt overskudd være skattepliktig, jf. sktl. § 5-11. Et slikt overskudd skal rapporteres i a-meldingen av arbeidsgiver som trekkpliktig, og overskuddet skal inngå i beregningsgrunnlaget for kildeskatt og inngå ved vurderingen mot inntektstaket i ordningen.

U-14-3.2.2 Dekning av merkostnader for pendlere

Arbeidsgivers dekning av pendlers merkostnader ved opphold utenfor hjemmet og besøksreiser, er skattepliktig med bruttobeløp, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav q siste punktum og FSFIN § 5-11-1 annet ledd siste punktum. Det samme gjelder dekning av kost og losji for langtransportersjåfører, da disse ikke anses å være på yrkesreise ved utførelsen av arbeidet. Naturalytelser til pendler i form av helt eller delvis fri kost, losji eller transport, er skattepliktig med bruttobeløp, jf. FSFIN 5-12-10 første ledd siste punktum. All dekning av merkostnader

for pendlere skal rapporteres i a-meldingen av arbeidsgiver som trekkpliktig. Ytelsene skal inngå i beregningsgrunnlaget for kildeskatt og inngå ved vurderingen mot inntektstaket i ordningen.

U-14-3.3 Feriepenger og lønn før jul

Feriepenger som utbetales til skattyter som er med i kildeskatteordningen, er omfattet av trekkplikten i sktbl. § 5-4 første ledd tredje punktum. Lønn mv. omfatter også feriepenger, jf. Prop. 86 LS (2017–2018) punkt 4.4.10. Bestemmelsen om fritak for forskuddstrekk i feriepenger i sktbl. § 5-7 gjelder ikke for skattetrekk etter sktbl. § 5-4. Dette innebærer at arbeidsgiver som skal utbetale feriepenger til arbeidstaker som har et skattekort med kildeskatt på lønn, skal trekke kildeskatt av feriepengene etter sktbl. § 5-4.

Det samme gjelder trekk i lønn før jul. Bestemmelsen om fritak for forskuddstrekk i lønn mv. før jul i sktbl. § 5-7 gjelder ikke for skattetrekk etter sktbl. § 5-4. Dette innebærer at arbeidsgiver som skal utbetale lønn mv. før jul til arbeidstaker som har et skattekort med kildeskatt på lønn, skal trekke kildeskatt av lønnen mv. etter sktbl. § 5-4.

U-14-3.4 Naturalytelser – ikke kontante ytelser å trekke skatt i

Når skattyter mottar naturalytelser, skal arbeidsgiver gjennomføre skattetrekket så langt kontante ytelser rekker. Er det ikke dekning for det samlede beregnede skattetrekket i kontante ytelser, plikter arbeidsgiveren straks å melde fra om forholdet til skattekontoret. Skattekontoret kan fastsette manglende skattetrekk.

U-14-3.5 Forskuddsbetaling/etterbetaling

Forskudd på lønn og andre ytelser for personlig arbeid som skal utføres mens skattyter er skattepliktig til Norge, skal tidfestes til det tidspunktet skatteplikten til Norge inntreffer. Dette gjelder selv om det er utbetalt tidligere, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav a.

Lønn og andre ytelser som er opptjent, men ikke utbetalt før skatteplikten til Norge etter intern rett opphører, skal tidfestes til tidspunktet for opphør av skatteplikten og skattlegges i Norge, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav b. Nærmere om tidfestingen, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Dersom skattyter skattlegges i kildeskatteordningen på det tidspunktet ytelsen tidfestes til, skal ytelsen inngå i beregningsgrunnlaget for kildeskatt og inngå i grunnlaget som skal sammenholdes med inntektstaket.

U-14-3.6 Skattyter med nettolønnsordning

Er skattyter ansatt med nettolønnsavtale, må det beregnes et grunnlag for skattetrekk og arbeidsgiveravgift som utgjør brutto lønnsinntekt før skattetrekk (oppgrossing). Det er dette beløpet som skal sammenholdes med inntektstaket som nevnt i pkt. 4. Overstiger bruttoinntekten inntektstaket, må skattyter skattlegges etter skattelovens alminnelig regler.

U-14-3.7 Pensjon til direktør, styremedlemmer mv.

Inntekt som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 fjerde ledd om kildeskatt på pensjon mv., omfattes ikke av kildeskatteordningen på lønn. I den utstrekning pensjon til direktør og medlem av styre som nevnt i sktl. § 2-3 første ledd bokstav e også er skattepliktig etter reglene i sktl. § 2-3 fjerde ledd om kildeskatt på pensjon mv., skal sistnevnte bestemmelse gå foran, se Prop. 86 LS (2017–2018) punkt 4.4.4. Kildeskatt på lønn etter sktl. kap. 20 kan kombineres med kildeskatt på pensjon etter sktl. § 2-3 fjerde ledd.

U-14-4 Inntektstak

Skattlegging i kildeskatteordningen gjelder bare hvis brutto årlig skattepliktig arbeidsinntekt mv. som omfattes av reglene ikke overstiger et fastsatt beløp (inntektstak), jf. sktl. § 20-3. Inntektstaket tilsvarer innslagspunktet av trinn 3 i trinnskatten, jf. FSFIN § 19-3-1. For inntektsåret 2023 er dette kr 642 950.

Inntektstaket skal ikke avkortes/reduseres om arbeidsoppholdet i Norge varer bare deler av inntektsåret.

Hvis arbeidsinntekten som omfattes av ordningen overstiger det fastsatte inntektstaket, skal skattleggingen skje etter skattelovens alminnelige regler for alle inntekter for hele året. Trukket skatt etter sktbl. § 5-4 første ledd omgjøres da til forskudd på skatt, jf. sktbl. § 5-17.

Inntekter som kan kombineres med kildeskatteordningen, se [pkt. 6.2](#), holdes utenfor ved beregningen av samlede inntekter som skal vurderes mot inntektstaket. Nærmere om uttreden av ordningen, se [pkt. 8](#).

U-14-5 Skattesats

Skattesatsen i ordningen er fastsatt til 25 %, se SSV. § 3-9 første punktum.

Grunnlaget som kildeskattesatsen skal anvendes på skal ikke reduseres med personfradrag. Ved fastsetting av skattesatsen på 25 % er det lagt til grunn at skattyter er pliktig til å betale trygdeavgift til Norge etter satsen på 7,9 % for lønnsinntekt.

For personer som er pliktig til å betale trygdeavgift til Norge, men som er under 17 år eller over 69 år, er trygdeavgiftssatsen på lønnsinntekt 5,1 % jf. ftrl. § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav c. For disse er kildeskattesatsen 22,2 %. Satsen er redusert med 2,8 prosentpoeng, som tilsvarer differansen mellom mellomtsats og lav sats. Satsen skal framgå av skattekortet.

For personer som er helt eller delvis fritatt medlemskap i folketrygden, skal kildeskattesatsen reduseres med gjeldende sats for medlemskapet, jf. SSV § 3-9 annet punktum. Dette innebærer for eksempel at en person som ikke er medlem i folketrygden har en kildeskattesats på 17,1 %.

Om hvem som skal betale trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

U-14-6 Kildeskatteordningen i kombinasjon med andre inntekter

U-14-6.1 Inntekter som ikke kan kombineres med skattlegging i kildeskatteordningen

U-14-6.1.1 Generelt

I utgangspunktet skal skattyter som er skattepliktig til Norge for andre inntekter enn de som omfattes av kildeskatteordningen, skattlegges etter skattelovens alminnelige regler for alle inntekter, jf. sktl. § 20-4 første punktum. Om unntak, se [pkt. 6.2](#). Andre inntekter kan for eksempel være lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav g eller lønnsinntekt som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven. Det kan også være inntekt av fast eiendom eller løsøre som skattyter eier eller rår over i Norge, inntekt av virksomhet i Norge eller renter av egenkapitalbevis i selskap hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a til c. Om kildeskatt på aksjeutbytte, se [pkt. 6.2](#).

U-14-6.1.2 Inntekter som det bare skal betales trygdeavgift av

Som andre skattepliktige inntekter regnes i denne sammenheng også inntekter som det bare skal betales trygdeavgift av. Dette kan for eksempel være lønn opptjent i utlandet som ikke er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3, men som skattyter plikter å betale trygdeavgift av i Norge. Et annet eksempel er sykepengene som mottas ut over arbeidsgiverperioden. Slik inntekt er ikke skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3, men skattyter plikter i utgangspunktet å betale trygdeavgift til Norge for ytelsen.

U-14-6.2 Inntekter som kan kombineres med skattlegging i kildeskatteordningen

U-14-6.2.1 Generelt

Skattlegging i kildeskatteordningen kan etter sktl. § 20-4 annet punktum, kombineres med

- kildeskatt på pensjon mv. etter sktl. § 2-3 fjerde ledd. Dette gjelder likevel ikke dersom mottaker av pensjon mv. påberoper seg den særskilte fradragsretten for personer bosatt innenfor EØS-området, jf. sktl. § 6-71, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», [pkt. 14](#). Skattyter vil motta egen skattemelding og skatteoppgjør for pensjon mv. som skattlegges etter sktl. § 2-3 fjerde ledd,
- kildeskatt på utbytte som skattlegges etter sktl. § 10-13, se emnet «[Utland – kildeskatt på aksjeutbytte](#)», og
- skattlegging etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven), se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)».

Dette gjelder i utgangspunktet alle som er med i kildeskatteordningen for lønn.

U-14-6.2.2 Særlig om kildeskatt på utbytte for de som blir bosatt i løpet av inntektsåret

Dersom globale brutto kapitalinntekter ikke overskrider grensebeløpet, se [pkt. 2.2.2](#), skal skattepliktig aksjeutbytte fra selskap hjemmehørende i Norge skattelegges etter reglene for kildeskatt på aksjeutbytte i sktl. § 10-13.

U-14-7 Formue

Skattytere i kildeskatteordningen som har formue i Norge, er skattepliktig for denne etter bestemmelsene i sktl. § 2-3. Slik skatteplikt hindrer ikke at skattyter omfattes av kildeskatteordningen for lønn. Derimot kan skattytere som har inntekt av slik formue ikke omfattes av kildeskatteordningen, se [pkt. 6.1](#).

Skattyter vil motta egen skattemelding og skatteoppgjør for formue som omfattes av sktl. § 2-3.

U-14-8 Uttreden av ordningen

U-14-8.1 Generelt

Trer skattyter ut av kildeskatteordningen, skal alle inntekter og all formue for hele året skattelegges etter skattelovens alminnelige regler. Ved uttreden skal trukket skatt omgjøres til forskudd på skatt, jf. sktbl. § 5-17. Skattyter har plikt til å levere skattemelding etter alminnelige regler. Nærmere om dette, se Skatteforvaltningshåndboken kap. 8.

U-14-8.2 Frivillig uttreden

Skattyter kan i stedet for kildeskatteordningen velge å bli skattlagt etter skattelovens alminnelige regler, jf. sktl. § 20-6. Et slikt valg er bindende for skattyter for det aktuelle inntektsåret og kan ikke reverseres.

Skattyter kan når som helst i løpet av inntektsåret velge å tre ut av ordningen og i stedet bli skattlagt etter skattelovens alminnelige regler, jf. FSFIN § 19-6-1 første ledd. Et slikt valg tas ved å søke om skattekort for skattlegging etter skattelovens alminnelige regler. Skattyter som velger å tre ut i løpet av inntektsåret, må levere skattemelding etter sktfvl. § 8-2.

Skattyter kan også tre ut av kildeskatteordningen etter utløpet av det inntektsåret kildeskatten er fastsatt for, jf. FSFIN § 19-6-1 andre ledd. Et slikt valg må tas innen tre år etter utløpet av inntektsåret kildeskatten er fastsatt for. Skattyter som velger å tre ut etter inntektsårets utløp, må levere skattemelding etter sktfvl. § 8-2. Skattyter vil motta en forhåndsutfylt skattemelding dersom skattemyndighetene tidsnok får opplysninger om skattyterens valg. Dersom skattyter ikke mottar en forhåndsutfylt skattemelding, må han levere «Skattemelding for person som ikke har mottatt forhåndsutfylt skattemelding» (RF-1281).

Dersom skattyter ikke har gitt skattemyndighetene beskjed om et slikt valg innen treårsfristen, faller valgmuligheten bort.

Skattyter som har valgt skattlegging etter skattelovens alminnelige regler, kan ikke tre inn i kildeskatteordningen innenfor samme inntektsår, jf. FSFIN § 19-6-1 tredje ledd.

Skattyter som ønsker å påberope seg at en inntekt som er skattepliktig til Norge etter intern rett ikke er skattepliktig til Norge etter skatteavtale, må velge å tre ut av kildeskatteordningen og få spørsmålet om skatteplikt vurdert etter skattelovens alminnelige regler og skatteavtalens bestemmelser.

U-14-8.3 Brudd på vilkårene

Skattyter må tre ut av ordningen for det aktuelle inntektsåret hvis han ikke lenger oppfyller vilkårene for å være omfattet. Årsaken til dette kan f.eks. være

- at inntektstaket (fastsatt til innslagspunktet for trinn 3 i trinnskatten jf. FSFIN § 19-3) overskrides,
- at skattyter har andre inntekter enn de som kan kombineres med skattlegging i kildeskatteordningen, jf. sktl. § 20-4 annet punktum, eller
- at skattyter som blir skattemessig bosatt i løpet av året har kapitalinntekter over beløpsgrensen, jf. sktl. § 20-5 annet punktum

Skattyter har opplysningsplikt etter sktbl. § 4-4 og skal gi de opplysningene til skattemyndighetene som er nødvendige for å få fastsatt rett skatt. Dette innebærer blant annet at skattyter skal gi opplysninger til skattemyndighetene dersom vilkårene for å være i ordningen ikke lenger er oppfylt. Innenfor inntektsåret gjøres dette i skattekort søknad, ved å velge skatlegging etter alminnelige regler.

Plikten til å gi opplysninger til skattemyndighetene etter sktbl. § 4-4 er løpende. Dette innebærer at skattyter også etter inntektsårets slutt har opplysningsplikt dersom vilkårene for å være med i ordningen likevel ikke er oppfylt. Skattyter må gi opplysninger om slike forhold skriftlig til skattemyndighetene. Skattyter kan ikke gi opplysninger knyttet til tidligere inntektsår i skattekort søknad for inneværende inntektsår.

Skattyter som trer ut av kildeskatteordningen fordi han ikke lenger oppfylder vilkårene for å være omfattet av ordningen, må levere skattemelding etter sktfvl. § 8-2. Skattyter vil motta en forhåndsutfylt skattemelding dersom skattemyndighetene tidsnok får opplysninger om at vilkårene for å være med i kildeskatteordningen ikke er oppfylt. Dersom skattyter ikke mottar en forhåndsutfylt skattemelding, må han i stedet levere «Skattemelding for person som ikke har mottatt forhåndsutfylt skattemelding» (RF-1281).

Dersom skattyter ikke oppfylder sin opplysningsplikt, kan skattemyndighetene ta skattyter ut av kildeskatteordningen dersom vilkårene for å være i ordningen ikke lenger er oppfylt, se [pkt. 12](#).

U-14-9 For mye trukket kildeskatt

Skattyter som mener at arbeidsgiver har trukket for mye kildeskatt, kan søke om refusjon etter sktfvl. § 9-6. Nærmere om dette, se Skatteforvaltningshåndboken.

U-14-10 Skattekvittering

Skattytere som er i kildeskatteordningen, vil ikke motta skattemelding og skatteoppgjør for lønnen som skatlegges i ordningen. I stedet vil de i året etter inntektsåret motta en skattekvittering. Skattekvitteringen viser hva arbeidsgiver har rapportert i a-ordningen av lønn og kildeskatt. I tillegg viser skattekvitteringen om skattyter har fått noe av kildeskatten refundert etter søknad.

U-14-11 Arbeidsgivers endringsadgang

Arbeidsgiver kan endre opplysninger gitt i melding om trekk (a-melding) etter sktfvl. § 9-4 første ledd annet punktum. Nærmere om dette, se Skatteforvaltningshåndboken.

U-14-12 Skattemyndighetenes endringsadgang

Skattemyndighetene kan endre enhver uriktig fastsetting, jf. sktfvl. § 12-1. Nærmere om dette, se Skatteforvaltningshåndboken.

Skattemyndighetene kan også ta skattyter ut av kildeskatteordningen dersom vilkårene i skatteloven kap. 19 likevel ikke er oppfylt, slik at skatt kan bli beregnet etter alminnelige regler.

U-15 Utland – kildeskatt på renter

– Sktl. § 2-3, § 10-80 og § 10-82

– SSV. § 3-5

U-15-1 Generelt

Reglene om kildeskatt på renter i sktl. § 10-80 og § 2-3 første ledd bokstav i gjelder for upersonlige skattytere når mottaker av rentene (kreditor) er hjemmehørende i et lavskattelend og den som betaler rentene (debitor) er nærstående til kreditor. Reglene skal motvirke over-skuddsflytting fra Norge ved kunstig høye rentebetalinger til nærstående foretak i lavskattelend. Plikten til å svare kildeskatt gjelder uavhengig av om betaleren har fradragsrett for rentene. Bestemmelsen gjelder ved siden av rentebegrensingsregelen i sktl. § 6-41, se emnet

«Rentekostnader – fradragsbegrensning i konsern og mellom nærstående», og sktl. § 13-1, som bl.a. kan anvendes ved såkalt tynn kapitalisering, se emnet «Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap», pkt. 5.5.

Reglene gjelder renter som er påløpt fra og med 1. juli 2021.

U-15-2 Vilkår knyttet til mottaker av rentene (kreditor)

U-15-2.1 Generelt

Plikten til å svare kildeskatt på renter av gjeld, gjelder for betaling av renter til nærstående selskaper og innretninger hjemmehørende i lavskatteland, jf. sktl. § 10-80 første ledd. Plikten gjelder hvor mottaker er upersonlig skattesubjekt, jf. oppregningen i sktl. § 2-2 første ledd. Dette omfatter også selskaper som skattlegges etter NOKUS-reglene. Om norske deltakeres fradrag for en forholdsmessig del av kildeskatten i slike tilfeller, se pkt. 9. Utbetales rentene til et selskap med deltakerfastsetting, anses deltakerne som mottakere av rentene, se pkt. 2.2.

Plikten til å svare kildeskatt gjelder ikke hvor mottakeren er en personlig skattyter.

For å bli omfattet av kildeskatteplikten må mottaker anses som nærstående til det selskapet eller innretningen som rentene mottas fra, se pkt. 5

Hvem som anses å ha mottatt rentene, må vurderes på grunnlag av alminnelige skatterettslige tilordningsregler. Som utgangspunkt vil dette være den som eide fordringen på det tidspunktet rentene ble opptjent. Det er ikke avgjørende hvem som er eier av fordringen på tidspunktet for betalingen av rentene.

U-15-2.2 Nærmere om renter opptjent av selskap med deltakerfastsetting

Hvis rentene opptjenes av et selskap med deltakerfastsetting som ikke er eget skattesubjekt i Norge, anses deltakerne som mottakere av rentene. Det er da avgjørende om deltakeren gjennom selskapet oppfyller vilkårene for kildeskatteplikt, se Prop. 1 LS (2020–2021) pkt. 6.6.6. Hvis betalingen f.eks. går til et selskap med deltakerfastsetting som er etablert i et normalskatteland, men hvor en eller flere av deltakerne er hjemmehørende i lavskatteland og anses som nærstående med betaleren, skal det ilegges kildeskatt på den forholdsmessige andelen av betalingen som etter alminnelige skatterettslige tilordningsprinsipper skal tilordnes nærstående deltaker som er hjemmehørende i lavskatteland.

U-15-2.3 Lavskatteland

Det er et vilkår at mottaker er hjemmehørende i et lavskatteland. Som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatten på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten som skulle vært fastsatt for selskapet eller innretningen dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 10-63. Spørsmålet om selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland vurderes på samme måte som spørsmålet om et selskap faller inn under NOKUS-reglene, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 2.

U-15-2.4 Selskaper mv. som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land

Kildeskatteplikten gjelder ikke for betaling av renter til selskaper og innretninger som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, jf. sktl. § 10-80 annet ledd bokstav a. Dette vurderes på samme måte som det tilsvarende unntaket etter sktl. § 10-64 bokstav b, som gjelder ved anvendelsen av NOKUS-reglene, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 5.1. På samme måte som etter NOKUS-reglene, må det norske trekkpliktige selskapet kunne dokumentere at det utenlandske selskapet mv. er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. For at unntaket skal få anvendelse er det også et vilkår at Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst, kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten. Hvis det ikke foreligger slik overenskomst, må det i stedet legges frem erklæring fra skattemyndighetene i etableringsstaten som bekrefter at dokumentasjonen er riktig, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)», pkt. 5.2.

U-15-2.5 Selskap hvor alle deltakerne oppfyller vilkårene for NOKUS-beskatning

Plikt til å betale kildeskatt gjelder ikke for selskap eller innretning der alle deltakerne oppfyller vilkårene for å svare skatt for deltakelse i NOKUS, jf. sktl. § 10-80 annet ledd bokstav b, jf. § 10-60 til § 10-68. Om vilkårene for skattlegging etter NOKUS-reglene, se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)».

Om fradrag i inntektsskatt for deltakere i NOKUS for kildeskatt som er betalt av selskap med både norske og utenlandske deltakere, se [pkt. 9](#).

U-15-2.6 Selskap hjemmehørende i lavskattelend med begrenset skatteplikt til Norge

Plikt til å betale kildeskatt gjelder ikke hvor det mottakende selskapet, som er hjemmehørende i lavskattelend, har en filial i Norge og betalingen tilordnes denne filialen og faktisk skattlegges i Norge etter reglene om begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, se sktl. § 10-80 annet ledd bokstav b. Tilsvarende gjelder hvis selskapet skattlegges i Norge for rentene etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2. Om begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», [pkt. 1.1.2](#).

Unntaket fra plikten til å svare kildeskatt gjelder ikke hvis Norge er avskåret fra å skattlegge virksomhetsinntekten etter skatteavtale med det landet hvor långiver er hjemmehørende. Dette vil være tilfellet hvis aktiviteten i Norge ikke tilfredsstiller vilkårene for å bli ansett som fast driftssted, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», [pkt. 2](#).

U-15-3 Vilkår knyttet til den som betaler rentene (trekkpliktige)**U-15-3.1 Betaling av renter fra upersonlige skattytere**

Plikt til å svare kildeskatt gjelder for betaling av renter av gjeld fra aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og andre upersonlige skattytere som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd og som er hjemmehørende i Norge, se sktl. § 10-80 første ledd bokstav a. Om disse selskapstypene, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», [pkt. 2](#).

U-15-3.2 Betaling av renter fra selskap med deltakerfastsetting

Betales rentene av et norsk eller utenlandsk selskap med deltakerfastsetting, må minst en av deltakerne skattlegges i Norge etter reglene om skattlegging av deltakere i selskap med deltakerfastsetting, se sktl. § 10-80 første ledd bokstav b. Har selskapet med deltakerfastsetting deltakere som ikke er skattepliktige til Norge, skal det bare ilegges kildeskatt på den forholdsmessige andelen av betalingen som tilsvarer eierandelene til de deltakerne som er skattepliktige til Norge, jf. sktl. § 10-80 annet ledd bokstav d. Fastsettingen av den forholdsmessige andelen av betalingen som skal ilegges kildeskatt, skal skje etter tilsvarende forholdstall som ved fordelingen av nettoresultatet ved skattlegging etter nettometoden i sktl. § 10-40 flg., se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)», [pkt. 3.1](#).

U-15-3.3 Betaling av renter fra utenlandsk selskap med filial i Norge

Renter betalt av et utenlandsk selskap med filial i Norge, omfattes av plikten til å svare kildeskatt hvis det betalende selskapet er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og rentene skal belastes (tilordnes) den norske filialen, jf. sktl. § 10-80 første ledd bokstav d. Spørsmålet om rentekostnader skal tilordnes den norske filialen avgjøres etter alminnelige skatterettslige tilordningsprinsipper, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», [pkt. 5.2](#).

Det skal trekkes kildeskatt selv om det følger av skatteavtale at inntekten som rentene knytter seg til, ikke kan skattlegges i Norge, f.eks. fordi filialen ikke kvalifiserer til å være fast driftssted. Den trekkpliktige må da ev. kreve refusjon av for mye innbetalt skatt, se [pkt. 10](#).

U-15-3.4 Betaling av renter fra selskap som skattlegges etter petroleumsskatteloven

Betaling av renter fra selskap som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2 omfattes av plikten til å svare kildeskatt, jf. sktl. § 10-80 første ledd bokstav c.

U-15-4 Renter av gjeld

U-15-4.1 Generelt

Plikten til å svare kildeskatt gjelder for ytelser som faller inn under sktl. § 6-40 om fradragsrett for renter av gjeld, se emnet «[Renter av gjeld](#)». Kildeskatteplikten gjelder også for rentebetalinger på noterte låneinstrumenter som obligasjonslån, sertifikater mv.

U-15-4.2 Rentelement ved leasing

Ved leasing skal det bare ilegges kildeskatt hvis renteelementet i leasingbetalingen kvalifiserer som rente for skatteformål. Dette forutsetter at leaseren anses som skattemessig eier av den leasede gjenstand, og at det er grunnlag for å skille ut et renteelement.

Rentelement som klassifiseres som renter ved finansiell leasing for fysiske eiendeler som skattlegges etter rederiskatteordningen, er unntatt fra kildeskatteplikten, jf. sktl. § 10-80 annet ledd bokstav c.

U-15-4.3 Avkastning av rentefond

Avkastning av rentefond anses ikke som renter av gjeld etter sktl. § 10-80. Dette gjelder selv om utdelingen fra fondet skattlegges som renteinntekt etter sktl. § 10-20. Se Prop. 1 LS (2020–2021) pkt. 6.6.7.

U-15-4.4 Interne renter («Internal dealings»)

Reglene om kildeskatt gjelder ikke for renter som belastes en enhet innenfor et selskap, f.eks. en filial, fordi en annen enhet innenfor det samme selskapet har stilt kapital til disposisjon for filialen.

For norske filialer av utenlandske selskaper hvor art. 7 i skatteavtalen er basert på OECDs modellskatteavtale fra 2010, legges «Autorised OECD Approach» (AOA) til grunn ved fastsettingen av kostnader og inntekter. Når denne fremgangsmåten (funksjonsanalysen) medfører at filialen tilordnes kapital for å finansiere sine investeringer, kan det gjøres fradrag for renter av foretakets gjeld som overstiger fri egenkapital. Inntekter og kostnader som tilordnes et fast driftssted på bakgrunn av disposisjoner («internal dealings») etter AOA, har bare virkning for anvendelsen av art. 7 i skatteavtalen, og gis ikke virkning for andre deler av skatteavtalen. Det dreier seg her om tilordning av inntekt innenfor samme juridiske enhet, og slike renter anses ikke som renter til et nærstående foretak som omfattes av regelen om kildeskatt.

U-15-5 Nærstående

U-15-5.1 Generelt

Reglene om kildeskatt gjelder for renter av gjeld betalt til nærstående selskap eller innretning hjemmehørende i lavskatteland. Som nærstående anses etter sktl. § 10-82 første ledd:

- selskap eller innretning som betaleren, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %
- selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer betaleren med minst 50 %
- selskap eller innretning som nærstående nevnt i annet strekpunkt, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %

Selskap eller innretning regnes som nærstående hvis kravet til eierskap eller kontroll har vært oppfylt på noe tidspunkt i perioden fra 1.januar i inntektsåret og frem til dato for tidfesting av betalingen, jf. sktl. § 10-82 annet ledd. Det er bare renter som knytter seg til den perioden långiver er nærstående som det skal trekkes kildeskatt av.

Er det flere nærstående, skal en ved beregningen av om kravet til eierandel eller kontroll er oppfylt, ta hensyn til den samlede innflytelsen, se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.11.3.

U-15-5.2 Mottaker og/eller betaler er et selskap med deltakerfastsetting

Betales rente av et norsk eller utenlandsk selskap med deltakerfastsetting, er det dette selskapet som skal anses som betaler ved nærståendevurderingen. Se [pkt. 3.2](#) om vilkårene og beregningsgrunnlaget for kildeskatt i disse tilfellene. Betales rente til et selskap med deltakerfastsetting som ikke er eget skattesubjekt etter norsk rett, skal nærståendevurderingen foretas for de bakenforliggende deltakerne.

U-15-5.3 Nærmere om «kontrollerer»

Vilkåret «kontrollerer» gjelder tilfeller hvor bestemmende innflytelse over det andre rettssubjektet utøves på annet grunnlag enn eierskap, f.eks. rådighet over stemmeflertall på generalforsamling, retten til å velge flertall av styremedlemmer i et selskap eller hvor en gjennom avtale er sikret bestemmende innflytelse over det andre rettssubjektet. Spørsmålet om det foreligger kontroll på annet grunnlag enn eierskap må vurderes konkret i det enkelte tilfelle.

U-15-5.4 Nærmere om indirekte eierskap

Ved beregning av indirekte eierandeler skal alle eierandeler på minst 50 % regnes med, selv om man ved å multiplisere eierandelene kommer til at den indirekte eierandelen ikke utgjør minst 50 %. Hvis f.eks. selskap A eier 70 % av selskap B, som igjen eier 70 % av selskap C, vil en matematisk beregning av As eierandel i C være 49 %. Kravet til eierandel er likevel oppfylt, ettersom eierandelen i hvert ledd er på minst 50 %, se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.11.3.

U-15-6 Tidfesting

Plikten til å svare kildeskatt av renter tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2, se emnet «Tidfesting – allment». Dette vil være når rentene påløper.

U-15-7 Kildeskattesats

Satsen for kildeskatt på renter utgjør 15 %, ev. en lavere sats hvis det følger av skatteavtale, jf. SSV. § 3-5 femte ledd.

U-15-8 Skatteavtale

Er det inngått skatteavtale med mottakerlandet, må det vurderes i det enkelte tilfellet om skatteavtalen gir adgang til å ilegge kildeskatt. De fleste skatteavtaler som Norge har inngått med sentrale bostedsland for långivere til norske selskaper, gir ikke adgang til å ilegge kildeskatt på renter. Enkelte skatteavtaler gir adgang til å ilegge kildeskatt, ev. hvis nærmere angitte betingelser er oppfylt.

U-15-9 Fradrag i skatt for norske deltakere i NOKUS**U-15-9.1 Generelt**

Personlige og upersonlige deltakere i norsk-kontrollert selskap eller innretning hjemmehørende i lavskattelend som skatlegges etter NOKUS-reglene i sktl. §§ 10-60 til 10-68, har etter sktl. § 16-70 første ledd rett til fradrag i inntektsskatt for en forholdsmessig andel av kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger som selskapet i løpet av inntektsåret har betalt etter reglene i sktl. §§ 10-80 til 10-82. Det er ikke noe vilkår for fradrag i skatt at NOKUSet har overskudd i det aktuelle år som blir skattlagt hos deltakerne. Det gis ikke fradrag for et større beløp enn skattyterens forholdsmessige andel av den skatten som Norge i henhold til skatteavtale med selskapets hjemstat kan ilegge, jf. sktl. § 16-70 første ledd annet punktum.

Deltakeren kan kreve fradrag i all inntektsskatt, men ikke i formuesskatt og trygdeavgift.

U-15-9.2 Fremføring av skattefradrag

Hvis den norske deltakeren ikke er i skatteposisjon, eller skatten er lavere enn andelen av kildeskatten, kan ubenyttet skattefradrag kreves fremført til fradrag i de fem påfølgende årene, jf. sktl. § 16-71 første ledd. Fremført fradrag for et tidligere år skal komme til fradrag etter at det er gitt fradrag for kildeskatt for inneværende år. Skattefradrag for et tidligere år må fradras i sin helhet før det gis fradrag for senere år. Adgangen til å framføre skattefradraget er en skatteposisjon som kan videreføres av dødsbo, gjenlevende ektefelle/samboer eller arving etter reglene i sktl. § 9-7, se emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet».

U-15-9.3 Tilbakeføring av skattefradrag

Hvis skattyter kan sannsynliggjøre at vedkommende i løpet av de fem påfølgende årene ikke vil være skattepliktig i Norge, kan ubenyttet skattefradrag for kildeskatt tilbakeføres til fradrag i det foregående året, jf. sktl. § 16-71 annet ledd. Dette kan være aktuelt hvis det kan sannsyn-

liggjøres at skatteplikten til Norge vil opphøre eller at et deltakende selskap eller innretning skal oppløses. Tilbakeføring kan også skje hvis deltakeren har avgått ved døden.

U-15-9.4 *Rekkefølgen mellom skattefradrag for kildeskatt og kreditfradrag*

Har skattyter rett til kreditfradrag for skatt betalt i utlandet etter sktl. §§ 16-20 flg. eller reglene om fradrag for skatt i utenlandsk datterselskap i sktl. §§ 16-30 flg., skal skattefradrag for renter, royalty og leiebetaling etter sktl. § 16-70 gis etter at det er gitt kreditfradrag etter sktl. §§ 16-20 flg. eller §§ 16-30 flg., se sktl. § 16-70 annet ledd.

U-15-10 *Fastsetting og betaling av kildeskatt på renter*

Selskaper mv. som betaler renter som omfattes av reglene om kildeskatt, plikter å foreta skatte-
trekk til dekning av inntektsskatt av renteinntektene, jf. sktbl. § 5-4b første ledd. Den trekk-
pliktige skal levere melding om skattetrekk etter sktfvl. § 8-8 fjerde ledd. Skattegrunnlaget og
kildeskatten anses fastsatt ved innsending av melding om trekk, jf. sktfvl. § 9-1 tredje ledd og
§ 9-2 annet ledd, jf. § 8-8 fjerde ledd.

Opplysningene i levert melding om trekk kan endres etter reglene i sktfvl. § 9-4, jf. sktfvl.
§ 9-4 første ledd annet punktum.

For mye betalt kildeskatt kan søkes refundert etter reglene i sktfvl. § 9-6.

Hvis skattetrekk i rentene ikke blir foretatt i samsvar med § 10-80, er selskapet som har plikt til å foreta skatte-
trekk, ansvarlig for beløpet, jf. sktbl. § 16-22 første ledd første punktum. Unnlattelse av å
foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsøm-
melse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i selskapets tjeneste, jf.
sktbl. § 16-22 første ledd annet punktum.

U-16 Utland – kildeskatt på royalty og leiebetalinger

- Sktl. § 2-3 bokstav j, § 10-81 og § 10-82
- SSV § 3-5

U-16-1 *Generelt*

Sktl. § 10-81 og § 2-3 første ledd bokstav j har regler om kildeskatt på vederlag for bruk av
eller retten til å bruke immaterielle rettigheter (royalty) og skip, fartøy, rigger mv., fly og heli-
kopter (leiebetaling). Reglene gjelder for upersonlige skattytere. Den som mottar royalty eller
leiebetaling (kreditor) må være hjemmehørende i et lavskatteland, og den som betaler (debitor)
må være nærstående til kreditor. Reglene skal motvirke overskuddsflytting fra Norge ved kun-
stig høy royalty eller leiebetaling til nærstående foretak i lavskatteland. Plikten til å svare kil-
deskatt gjelder uavhengig av om betaleren har fradragsrett for royaltyen eller leiebetalingen.

Bestemmelsen gjelder ved siden av sktl. § 13-1, som kan anvendes hvor det som følge av
interessefellesskap er betalt høyere vederlag enn det som ville vært betalt mellom uavhengige
parter, se emnet «*Tilsidesettelse – interprising og interessefellesskap*», pkt. 5.3 og pkt. 5.9.

Reglene gjelder royalty som er påløpt (innvunnet) fra og med 1. juli 2021, og for leiebeta-
linger som er påløpt (innvunnet) fra og med 1. oktober 2021.

U-16-2 *Vilkår knyttet til mottaker av royalty eller leiebetaling (kreditor)*

U-16-2.1 *Generelt*

Plikten til å svare kildeskatt av royalty og leiebetalinger gjelder for betaling til nærstående sel-
skaper og innretninger hjemmehørende i lavskatteland, jf. sktl. § 10-81 første ledd. Plikten
gjelder hvor mottaker er upersonlig skattesubjekt, jf. oppregningen i sktl. § 2-2 første ledd.
Dette omfatter også selskaper som skatlegges etter NOKUS-reglene. Om norske deltakers
fradrag for en forholdsmessig del av kildeskatten i slike tilfeller, se pkt. 9. Hvor royalty eller

leiebetalingene utbetales til et selskap med deltakerfastsetting, anses deltakerne som mottakere av rentene, se [pkt. 2.2](#).

Plikten til å svare kildeskatt gjelder ikke hvor mottakeren er en personlig skattyter.

For å omfattes av kildeskatteplikten må mottaker anses som nærstående til det selskapet eller innretningen som royaltybeløpet eller leiebetalingen mottas fra, se [pkt. 5](#).

Hvem som anses å ha mottatt royaltyen eller leiebetalingen, må vurderes på grunnlag av alminnelige skatterettslige tilordningsregler. Som utgangspunkt vil dette være den som er rettighetshaver til vederlaget på opptjeningsstidspunktet. Det er ikke avgjørende hvem som er rettighetshaver på tidspunktet for betalingen av royaltyen eller leien.

U-16-2.2 Nærmere om royalty eller leie opptjent av selskap med deltakerfastsetting

Hvis royalty eller leie opptjenes av et selskap med deltakerfastsetting som ikke er eget skatte-subjekt etter norsk rett, anses deltakerne som mottakere av royaltyen eller leiebetalingen. Det avgjørende er om deltakeren gjennom selskapet oppfyller vilkårene for kildeskatteplikt, se Prop. 1 LS (2020–2021) pkt. 6.7.6. Hvis betalingen f.eks. går til et selskap med deltakerfastsetting som ikke er eget skattesubjekt etter norsk rett og som er etablert i et normalskatteland, men hvor en eller flere av deltakerne er hjemmehørende i lavskatteland og anses som nærstående med betaleren, skal det illegges kildeskatt på den forholdsmessige andelen av betalingen som etter alminnelige skatterettslige tilordningsprinsipper skal tilordnes den/de nærstående deltakeren(e) som er hjemmehørende i lavskatteland.

U-16-2.3 Lavskatteland

Det er et vilkår at mottaker av royalty eller leiebetaling er hjemmehørende i et lavskatteland. Som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatten på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten som skulle vært fastsatt for selskapet eller innretningen dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 10-63. Spørsmålet om selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland vurderes på samme måte som ved spørsmålet om et selskap faller inn under NOKUS-reglene, se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)», [pkt. 2](#).

U-16-2.4 Selskaper mv. som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land

Kildeskatteplikten gjelder ikke for betaling av royalty og leie til selskaper og innretninger som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, jf. sktl. § 10-81 annet ledd bokstav a. Om dette vilkåret er oppfylt, må vurderes på samme måte som ved anvendelsen av det tilsvarende unntaket som etter sktl. § 10-64 bokstav b gjelder ved anvendelsen av NOKUS-reglene, se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)», [pkt. 5.1](#). På samme måte som etter NOKUS-reglene, må det norske trekkpliktige selskapet kunne dokumentere at det utenlandske selskapet mv. er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. For at unntaket skal få anvendelse er det også et vilkår at Norge etter skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst, kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten. Dersom det ikke foreligger slik overenskomst, må det i stedet legges frem erklæring fra skattemyndighetene i etableringsstaten som bekrefter at dokumentasjonen er riktig, se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)», [pkt. 5.2](#).

U-16-2.5 Selskap hvor alle deltakerne oppfyller vilkårene for NOKUS-beskatning

Plikt til å betale kildeskatt gjelder ikke for selskap eller innretning der alle deltakerne oppfyller vilkårene for å svare skatt for deltakelse i NOKUS, se sktl. § 10-81 annet ledd bokstav b jf. § 10-60 til § 10-68. Om vilkårene for skattlegging etter NOKUS-reglene, se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)».

Om fradrag i inntektsskatt for deltakere i NOKUS for kildeskatt som er betalt av selskap med både norske og utenlandske deltakere, se [pkt. 9](#).

U-16-2.6 Selskap hjemmehørende i lavskatteland med begrenset skatteplikt til Norge

Plikt til å betale kildeskatt gjelder ikke hvor det mottakende selskapet, som er hjemmehørende i lavskatteland, har en filial i Norge og betalingen tilordnes denne filialen og faktisk skattlegges i Norge etter reglene om begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, se

sktl. § 10-81 annet ledd bokstav c. Tilsvarende gjelder hvis selskapet skattlegges i Norge for royaltyen eller leiebetalingen etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2. Om begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», pkt. 1.1.2.

Det skal heller ikke svares kildeskatt for leiebetalinger som mottas av det utenlandske selskapet, hvor leiebetalingen er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav a om inntekt av løsøre som vedkommende eier eller rår over i Norge, jf. sktl. § 10-81 annet ledd bokstav c.

Unntaket fra plikten til å svare kildeskatt gjelder ikke hvis Norge er avskåret fra å skattlegge virksomhetsinntekten etter skatteavtale med det landet hvor rettighetshaveren til royaltyen eller leiebetalingen er hjemmehørende. Dette vil f.eks. være tilfellet hvis aktiviteten i Norge ikke tilfredsstillende vilkårene for å bli ansett som fast driftssted, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», pkt. 2.

U-16-3 Vilkår knyttet til den som betaler royalty eller leie (trekkpliktige)

U-16-3.1 Betaling av royalty eller leie fra upersonlige skattytere

Plikt til å svare kildeskatt gjelder for betaling av royalty eller leie fra aksjeselskaper, allmenaksjeselskaper og andre upersonlige skattytere som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd og som er hjemmehørende i Norge, se sktl. § 10-81 første ledd bokstav a. Om disse selskapstypene, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», pkt. 2.

U-16-3.2 Betaling av royalty eller leie fra et selskap med deltakerfastsetting

Betales royalty eller leie av et norsk eller utenlandsk selskap med deltakerfastsetting, må minst en av deltakerne skattlegges i Norge etter reglene om skattlegging av deltakere i selskap med deltakerfastsetting, se sktl. § 10-81 første ledd bokstav b. Har selskapet med deltakerfastsetting deltakere som ikke er skattepliktige til Norge, skal det bare ilegges kildeskatt på den forholdsmessige andelen av vederlaget som tilsvare eierandelene til de deltakerne som er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 10-81 annet ledd bokstav d. Fastsettingen av den forholdsmessige andelen av betalingen som skal ilegges kildeskatt, skal skje etter tilsvarende forholdstall som ved fordelingen av nettoresultatet ved skattlegging etter nettometoden i sktl. § 10-40 flg., se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)», pkt. 3.1.

U-16-3.3 Betaling av royalty eller leie fra utenlandsk selskap med filial i Norge

Royalty eller leie som betales av et utenlandsk selskap med filial i Norge, omfattes av plikten til å svare kildeskatt, hvis det betalende selskapet er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og royaltyen eller leien skal belastes (tilordnes) den norske filialen, jf. sktl. § 10-81 første ledd bokstav d. Spørsmålet om vederlaget skal tilordnes den norske filialen avgjøres på grunnlag av alminnelige skatterettslige tilordningsprinsipper, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», pkt. 5.2.

Det skal trekkes kildeskatt selv om det følger av skatteavtale at royaltyen eller leiebetalingen, ikke kan skattlegges i Norge, f.eks. fordi filialen ikke kvalifiserer til å anses som fast driftssted i Norge. Den trekkpliktige må da ev. kreve refusjon av for mye innbetalt skatt, se pkt. 10.

U-16-3.4 Betaling av royalty eller leie fra selskap som skattlegges etter petroleumsskatteloven

Betaling av royalty og leiebetalinger fra selskap som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, omfattes av plikten til å svare kildeskatt, jf. sktl. § 10-81 første ledd bokstav c. Dette gjelder f.eks. ved leie av rigger mv. til bruk i virksomhet på den norske kontinentalsokkelen.

U-16-4 Inntekter som omfattes av kildeskatteplikten

U-16-4.1 Inntekter fra immaterielle eiendeler (royalty)

Plikten til å svare kildeskatt gjelder vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter. Immaterielle rettigheter omfatter bl.a. opphavsretter og patentrettigheter, jf. sktl. § 5-20 første ledd bokstav c. Videre omfattes andre rettigheter som ikke er fysiske gjenstander eller løsøre, som f.eks. mønster eller modell, hemmelig formel eller fremstillingsmåte, vare-

merke, opplysninger om industrielle eller vitenskapelige erfaringer (know-how) mv. Det er ikke noe vilkår at rettigheten er rettsbeskyttet.

Kildeskatteplikten gjelder ikke betaling for eiertjenester, dvs. hvor den immaterielle rettigheten inngår i en del av en tjeneste som eieren utfører selv. Som utgangspunkt gjelder kildeskatteplikten heller ikke hvor rettigheten inngår i et produkt. Dette vil være tilfellet hvis tilgang til en immateriell rettighet er nødvendig for at produktet skal fungere, men uten at brukeren får rettigheter til å benytte den immaterielle rettigheten. Får skattyter rett til å benytte den immaterielle rettigheten i sin virksomhet, skal det svares kildeskatt av den del av vederlaget som knytter seg til utnyttelsen av rettigheten, se Prop. 1 LS (2020–2021) pkt. 6.7.7.

Det skal heller ikke svares kildeskatt hvis vederlaget gjelder overdragelse (realisasjon) av rettigheten. Om hva som anses som realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

U-16-4.2 Leiebetalinger

U-16-4.2.1 Generelt

Plikten til å svare kildeskatt gjelder leiebetalinger for skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter. Dette omfatter eiendeler som inngår i saldogruppene nevnt i sktl. § 14-41 e og f, se nærmere «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 6.6 og pkt. 6.7. Plikten til å svare kildeskatt gjelder uavhengig av avtaletype, f.eks. om det gjelder utleie på «bareboat»-vilkår, «dry leasing»-vilkår, «timecharter»-vilkår mv. Hvis utleien også omfatter tjenester, skal bare den del av leiebetalingen som omfatter selve eiendelen omfattes av kildeskatteplikten. Dette er f.eks. aktuelt ved utleie på såkalte «timecharter»-vilkår, hvor avtalen også omfatter bemanningen av skipet.

U-16-4.2.2 Betalinger som omfattes av rederiskatteordningen

Leiebetalinger som gjelder skip eller fartøy som anses som lovlige eiendeler og skattlegges innenfor rederiskatteordningen, omfattes ikke av reglene om kildeskatt, jf. sktl. § 10-81 annet ledd bokstav d. Om lovlige eiendeler innenfor rederiskatteordningen, se emnet «[Rederiselskaper](#)», pkt. 2.3. Tilsvarende eiendeler som ikke skattlegges innenfor rederiskatteordningen, omfattes av reglene om kildeskatt.

U-16-5 Nærstående

U-16-5.1 Generelt

Reglene om kildeskatt gjelder for royalty og leiebetalinger betalt til nærstående selskap eller innretning hjemmehørende i lavskatteland. Som nærstående anses etter sktl. § 10-82 første ledd:

- selskap eller innretning som betaleren, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %
- selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer betaleren med minst 50 %
- selskap eller innretning som nærstående nevnt i annet strekpunkt, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %

Selskap eller innretning regnes som nærstående hvis kravet til eierskap eller kontroll har vært oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret før betalingen er tidfestet, jf. sktl. § 10-82 annet ledd. Det er bare royalty og leiebetaling som knytter seg til den perioden långiver er nærstående som det skal trekkes kildeskatt av.

Er det flere nærstående, skal en ved beregningen av om kravet til eierandel eller kontroll er oppfylt, ta hensyn til den samlede innflytelsen, se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.11.3.

U-16-5.2 Mottaker og/eller betaler er et selskap med deltakerfastsetting

Betales royalty eller leie av et norsk eller utenlandsk selskap med deltakerfastsetting, er det dette selskapet som skal anses som betaler ved nærståendevurderingen. Se [pkt. 3.2](#) om vilkårene og beregningsgrunnlaget for kildeskatt i disse tilfellene. Betales royalty eller leie til et selskap med deltakerfastsetting som ikke er eget skattesubjekt etter norsk rett, skal nærståendevurderingen foretas for de bakenforliggende deltakerne som anses som egne skattesubjekter etter norsk rett, se [pkt. 2.2](#).

U-16-5.3 Nærmere om «kontrollerer»

Vilkåret «kontrollerer» omfatter tilfeller hvor bestemmende innflytelse over det andre rettssubjektet utøves på annet grunnlag enn eierskap, f.eks. rådighet over stemmeflertall på generalforsamling, retten til å velge flertall av styremedlemmer i et selskap eller hvor en gjennomavtale er sikret bestemmende innflytelse over det andre rettssubjektet. Spørsmålet om det foreligger kontroll på annet grunnlag enn eierskap må vurderes konkret i det enkelte tilfelle.

U-16-5.4 Nærmere om indirekte eierskap

Ved beregning av indirekte eierandeler skal alle eierandeler på minst 50 % regnes med, selv om man ved å multiplisere eierandelene kommer til at den indirekte eierandelen ikke utgjør minst 50 %. Hvis f.eks. selskap A eier 70 % av selskap B, som igjen eier 70 % av selskap C, vil en matematisk beregning av As eierandel i C være 49 %. Kravet til eierandel er likevel oppfylt, da eierandelen i hvert ledd er på minst 50 %, se Prop. 1 LS (2013–2014) pkt. 4.11.3.

U-16-6 Tidfesting

Plikten til å svare kildeskatt av royalty eller leie tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2, se emnet «[Tidfesting – allment](#)». Dette vil være når royaltyen eller leiebetalingen påløper.

U-16-7 Kildeskattesats

Satsen for kildeskatt på royalty og leiebetaling utgjør 15 %, ev. en lavere sats hvis dette følger av skatteavtale, jf. SSV. § 3-5 femte ledd.

U-16-8 Skatteavtale

Er det inngått skatteavtale med mottakerlandet, må det vurderes i det enkelte tilfellet om skatteavtalen gir adgang til å ilegge kildeskatt. De fleste skatteavtaler som Norge har inngått med sentrale bostedsland for eiere av eiendeler som benyttes i norsk virksomhet, gir ikke adgang til å ilegge kildeskatt på royalty eller leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. Enkelte skatteavtaler gir adgang til å ilegge kildeskatt, ev. hvis nærmere angitte betingelser er oppfylt. Et slikt eksempel er skatteavtalen mellom Singapore og Norge, se [FIN 5. juli 2022](#) (Leiebetalinger etter timecharteravtaler omfattes i utgangspunktet av både skipsfartsbestemmelsen i art. 8 og royaltybestemmelsen i art. 12 i skatteavtalen mellom Singapore og Norge, men art. 12 går foran art. 8 (lex specialis) slik at det kan ilegges kildeskatt på leiebetalingene iht. art. 12. Dette gjelder uavhengig av om timecharteravtalen anses som en del av en såkalt poolordning).

U-16-9 Fradrag i skatt for norske deltakere i NOKUS

U-16-9.1 Generelt

Personlige og upersonlige deltakere i norsk-kontrollert selskap eller innretning hjemmehørende i lavskattelendland som skatlegges etter NOKUS-reglene i sktl. §§ 10-60 til 10-68, har etter sktl. § 16-70 første ledd rett til fradrag i inntektsskatt for en forholdsmessig andel av kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger som selskapet i løpet av inntektsåret har betalt etter reglene i sktl. §§ 10-80 til 10-82. Det er ikke noe vilkår for fradrag i skatt at NOKUS-et har overskudd i det aktuelle år som blir skattlagt hos deltakerne. Det gis ikke fradrag for et større beløp enn skattyterens forholdsmessige andel av den skatten som Norge i henhold til skatteavtale med selskapets hjemstat kan ilegge, jf. sktl. § 16-70 første ledd annet punktum.

Deltakeren kan kreve fradrag i all inntektsskatt, men ikke i formuesskatt og trygdeavgift.

U-16-9.2 Fremføring av skattefradrag

Hvis den norske deltakeren ikke er i skatteposisjon, eller skatten er lavere enn andelen av kildeskatten, kan ubenyttet skattefradrag kreves fremført til fradrag i de fem påfølgende årene, jf. sktl. § 16-71 første ledd. Fremført fradrag for et tidligere år skal komme til fradrag etter at det er gitt fradrag for kildeskatt for inneværende år. Skattefradrag for et tidligere år må fradras i sin helhet før det gis fradrag for senere år. Adgangen til å framføre skattefradraget er en skatteposisjon som kan videreføres av dødsbo, gjenvlevende ektefelle/samboer eller arving etter reglene i sktl. § 9-7, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

U-16-9.3 Tilbakeføring av skattefradrag

Hvis skattyter kan sannsynliggjøre at vedkommende i løpet av de fem påfølgende årene ikke vil være skattepliktig i Norge, kan ubenyttet skattefradrag for kildeskatt tilbakeføres til fradrag i det foregående året, jf. sktl. § 16-71 annet ledd. Dette kan være aktuelt hvis det kan sannsynliggjøres at skatteplikten til Norge vil opphøre eller at et deltakende selskap eller innretning skal oppløses. Tilbakeføring kan også skje hvis deltakeren har avgått ved døden.

U-16-9.4 Rekkefølgen mellom skattefradrag for kildeskatt og kreditfradrag

Har skattyter rett til kreditfradrag for skatt betalt i utlandet etter sktl. §§ 16-20 flg. eller reglene om fradrag for skatt i utenlandsk datterselskap i sktl. §§ 16-30 flg., skal skattefradrag for renter, royalty og leiebetaling etter sktl. § 16-70 gis etter at det er gitt kreditfradrag etter sktl. §§ 16-20 flg. eller §§ 16-30 flg., se sktl. § 16-70 annet ledd.

U-16-10 Fastsetting og betaling av kildeskatt på royalty og leiebetalinger

Selskaper mv. som betaler royalty eller leie som omfattes av reglene om kildeskatt, plikter å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av inntektene, jf. sktbl. § 5-4b første ledd. Den trekkpliktige skal levere melding om skattetrekk etter sktfvl. § 8-8 fjerde ledd. Skattegrunnlaget og kildeskatten anses fastsatt ved innsending av melding om trekk, jf. sktfvl. § 9-1 tredje ledd og § 9-2 annet ledd, jf. § 8-8 fjerde ledd.

Opplysningene i levert melding om trekk kan endres etter reglene i sktfvl. § 9-4, jf. sktfvl. § 9-4 første ledd annet punktum.

For mye betalt kildeskatt kan søkes refundert etter reglene i sktfvl. § 9-6.

Dersom skattetrekk ikke blir foretatt i samsvar med reglene i sktbl. § 5-4b eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-80, er selskapet som har plikt til å foreta skattetrekk, ansvarlig for beløpet, jf. sktbl. § 16-22 første ledd første punktum. Unnlattelse av å foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i selskapets tjeneste, jf. sktbl. § 16-22 første ledd annet punktum.

U-17 Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.

- Sktl. § 2-1 åttende til tiende ledd, § 2-3, § 2-30 andre og tredje ledd, § 2-35, § 2-36 tredje og fjerde ledd, § 5-15 første ledd bokstav c og d, § 6-70, § 6-71, § 6-91, § 6-92, § 14-3 fjerde ledd og § 17-10
- FSFIN § 2-1 og § 2-30
- Lov 19. juni 1947 nr. 5 om immunitet og privilegier for internasjonale organisasjoner mv. § 1
- Lov 13. desember 1996 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven)
- Forskrift om takseringsregler til bruk ved beskatningen av utenlandske artister for inntektsåret 2023 som skattelægges etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister

U-17-1 Lønnsinntekter, generelt**U-17-1.1 Intern rett, bosatt i Norge**

Etter norsk intern rett, er en person som er bosatt i Norge som hovedregel skattepliktig til Norge for lønnsarbeid utført i utlandet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd. Om når en person anses skattemessig bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted». Om skattenedsettelse etter ettårsregelen, se pkt. 2.

Om særregler for bestemte yrkesgrupper, se pkt. 3.

U-17-1.2 Intern rett, bosatt i utlandet

U-17-1.2.1 Generelt

For personer som oppholder seg i Norge uten at de blir skattepliktige som bosatt her, er inntekt av lønnsarbeid skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d når

- vedkommende oppbeholder lønn eller annen godtgjørelse fra kilder i Norge («herværende kilder»)
- godtgjørelsen gjelder personlig arbeid
- arbeidet er utført i Norge, og
- arbeidet er utført i privat eller offentlig tjeneste, dvs. i en annens tjeneste. (For inntekter av virksomhet, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)».)

Skatteplikten omfatter lønn og annen godtgjørelse i tjeneste, herunder honorarer, tantieme, provisjoner, tips og lignende ytelser som er opptjent ved arbeid i Norge og tidfestet mens vedkommende oppholdt seg her, jf. sktl. § 14-3 første ledd. Om forskuddsbetaling før innflytting/arbeidsoppholdets begynnelse og etterbetaling etter utflytting/arbeidsoppholdets slutt, se [pkt. 1.3](#).

Honorar eller godtgjørelse for oppdrag utenfor tjenesteforhold er ikke skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d. Honorar, f.eks. for avisartikkel eller gjesteforelesning, er derfor ikke skattepliktig når det ikke er opptjent i tjenesteforhold eller ikke er virksomhetsinntekt for mottakeren.

Vilkåret om at lønn eller godtgjørelse må komme fra kilder i Norge, er alltid oppfylt når arbeidsgiveren, norsk eller utenlandsk, er skattepliktig til Norge som person bosatt eller selskap hjemmehørende her i landet (jf. sktl. § 2-1 første ledd og § 2-2 første ledd) eller driver skattepliktig virksomhet her i landet (jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a og b). Det er ikke avgjørende hvor lønnen er utbetalt fra. Om fradrag for kostnader, se [pkt. 13.2](#).

U-17-1.2.2 Kildeskatt på lønn

Utenlandske arbeidstakere kan, på visse vilkår, skattlegges i en kildeskatteordning for lønnsinntekter. Kildeskatteordningen omfatter i utgangspunktet personer som har begrenset skatteplikt til Norge for inntekt som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d-f og § 2-3 annet ledd. Også skattyter som i løpet av inntektsåret blir skattemessig bosatt i Norge etter sktl. § 2-1, kan skattlegges i kildeskatteordningen til og med dette året såfremt visse vilkår er oppfylt. Om kildeskatt på lønn, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

U-17-1.2.3 Au pair mv.

En au pair anses som arbeidstaker og ytelsene som mottas under oppholdet i Norge er skattepliktig, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav d. Dette gjelder både kontante ytelser og naturalytelselser som fordel ved helt eller delvis fri kost og losji. Dette gjelder også for personer som har fått arbeidstillatelse i Norge etter den særskilte au pair-ordningen.

U-17-1.2.4 Lønn fra den norske stat

Personer som anses skattemessig bosatt utenfor Norge, er skattepliktige til Norge for lønn fra den norske stat, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav g. Skatteplikten etter denne bestemmelsen gjelder bl.a. utsendt utenriktjenesteansatt mv. som anses bosatt i utlandet etter sktl. § 2-1 åttende ledd første punktum, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)», [pkt. 2.4.1](#). Bestemmelsen gjelder som utgangspunkt bare lønn for arbeid som utføres i utlandet. Lønn for arbeid utført i Norge under midlertidig opphold her, skattlegges etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d. Etter praksis skal imidlertid sktl. § 2-3 første ledd bokstav g også anvendes for personer som omfattes av sktl. § 2-1 åttende ledd (utsendt tjenesteansatt mv.) for lønn for pålagt arbeid utført i Norge, f.eks. under tjenestereise, kurs mv. For inntekt som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav g skal det bare svares fellesskatt til staten og trinnskatt, jf. sktl. § 2-36 tredje ledd og SSV § 3-5 annet ledd. Det skal ikke svares skatt til kommune og fylkeskommune av slik inntekt. Om plikten til å betale trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

Godtgjørelse som utbetales til norske tjenesteansatte i utlandet til dekning av økte levekostnader (utenlandstillegg), er skattefri, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav d. Dette gjelder også

om den tjenesteansatte anses bosatt i utlandet. Skattefritaket gjelder også forhøyet utenlandstilllegg for medfølgende ektefelle eller samboer.

Skattyter skal ved beregning av grunnlaget for fellesskatt til staten ha fradrag for alle kostnader knyttet til inntekter som skattelegges i Norge, samt for kostnader som ikke er knyttet til noen inntekt, etter de samme reglene som for personer bosatt i Norge.

Om fastsetting av personfradrag, se emnet «[Personfradrag](#)», pkt. 3.6.

Minstefradrag beregnes av den skattepliktige lønnsinntekten og fradras i grunnlaget for beregningen av fellesskatt til staten på denne.

U-17-1.2.5 Arbeidsutleie

Arbeidstakere bosatt i utlandet som stilles til rådighet for andre (utleies) for å utføre arbeid her i riket, blir skattepliktig til Norge for lønnsinntekten fra første dag, jf. sktl. § 2-3 annet ledd. Skatteavtalene begrenser ikke skatteplikten selv om arbeidstakeren oppholder seg her i 183 dager eller mindre i en periode på tolv måneder. Dette gjelder selv om arbeidstakerens lønn ikke utbetales direkte fra norske kilder, jf. ovenfor. Med «stilles til rådighet for andre» menes at en utleier stiller arbeidstakere til disposisjon for å utføre arbeid i en annens (oppdragsgiver) virksomhet og at utleieren verken har ansvar for eller bærer risikoen for arbeidsresultatet.

Om en arbeidstaker skal anses utleid til oppdragsgiver eller utfører arbeidet for sin ordinære arbeidsgiver, må avgjøres ut fra en samlet vurdering. Bl.a. vil følgende momenter tale for at det er et utleieforhold:

- den overordnede ledelse av arbeidet utføres av oppdragsgiveren
 - arbeidet utføres på en arbeidsplass som disponeres av oppdragsgiveren, og som han har ansvaret for
 - godtgjørelsen til utleieren beregnes etter medgått tid eller under hensyn til annen sammenheng mellom godtgjørelsen og den lønnen arbeidstakeren mottar
 - det vesentligste av arbeidsredskap og materiell stilles til disposisjon av oppdragsgiveren, og
 - utleieren ikke ensidig bestemmer antall arbeidstakere og de kvalifikasjoner disse skal ha
- Om fradrag for kostnader, se [pkt. 13.2](#).

U-17-1.2.6 Utenlandske artister

Om utenlandske artister, se [pkt. 4.2](#).

U-17-1.3 Tidfesting av arbeidsinntekt ved etablering og opphør av skatteplikt til Norge

U-17-1.3.1 Forskudd på arbeidsinntekt

Forskudd på godtgjørelse for personlig arbeid som skal utføres mens skattyter er skattemessig bosatt i Norge, skal tidfestes på det tidspunktet skatteplikten til Norge inntre, selv om det er utbetalt tidligere, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav a. Dette gjelder også når forskuddsbetalingen er godtgjørelse for personlig arbeid utført i senere år enn det året skatteplikten inntre. Det samme gjelder hvor forskuddet knytter seg til inntekt som omfattes av sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, og arbeidsinntekt som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven, se sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav c, jf. bokstav a.

U-17-1.3.2 Etterbetalt arbeidsinntekt

Lønnsinntekter og andre ytelser som har sitt grunnlag i skattyters personlige arbeidsinnsats, for eksempel salgsprovisjoner, styrehonorarer, bonusutbetalinger, sluttvederlag o.l., som er opptjent, men ikke utbetalt før skatteplikten til Norge etter intern rett opphører, skal tidfestes på tidspunktet for opphør av skatteplikten, og skattelegges i Norge, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav b. Det har ikke betydning for skatteplikten om vederlagets størrelse først fastsettes etter at arbeidet er utført, eller at vederlaget først utbetales en viss tid etter at arbeidet er utført. Dette kan være praktisk f.eks. ved bonusutbetalinger. Det samme gjelder hvor etterbetalingen knytter seg til inntekt som omfattes av sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd og arbeidsinntekt som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven, se. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav c, jf. bokstav b.

U-17-1.3.3 *Fradrag for av kostnader*

Om fradrag for kostnader ved innflytting og utflytting og ved etablering og opphør av begrenset skatteplikt for lønnsinntekten, se [pkt. 13.3](#).

U-17-1.4 *Skatteavtale*

U-17-1.4.1 *Lønnsinntekter i privat tjeneste, hovedregel*

Hovedregelen i skatteavtalene er at lønnsinntekt og annen lignende godtgjørelse i privat tjeneste kan skattlegges i arbeidsstaten, jf. f.eks. art. 15 nr. 1 i Nordisk skatteavtale (NSA).

Om hvordan inntekten skal behandles ved skattleggingen i Norge når skattyter er bosatt i Norge og godtgjørelsen kan skattlegges i utlandet, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

U-17-1.4.2 *Lønnsinntekter i privat tjeneste, «183-dagersregelen»*

En viktig unntaksbestemmelse til hovedregelen om skattlegging i arbeidsstaten er den såkalte 183-dagersregelen, jf. f.eks. (NSA) art. 15 nr. 2. Etter denne bestemmelsen skal lønnsinntekt i privat tjeneste bare skattlegges i arbeidstakerens bostedsstat (Norge) når alle vilkårene nedenfor er oppfylt:

- Arbeidstakerens opphold i arbeidsstaten, hvor han arbeider i et eller flere tidsrom, må til sammen ikke overstige 183 dager i løpet av en periode på tolv måneder som begynner eller slutter i angjeldende skatteår (i andre avtaler kan perioden være knyttet til kalenderår eller inntektsår).
- Godtgjørelsen må være betalt av – eller på vegne av – en arbeidsgiver som ikke er bosatt/hjemmehørende i arbeidsstaten (I noen avtaler er det et vilkår at arbeidsgiver må være bosatt/hjemmehørende i arbeidstakerens bostedsstat).
- Godtgjørelsen må ikke være belastet/og skulle heller ikke ha vært belastet et fast driftssted eller et fast sted som arbeidsgiveren har i arbeidsstaten.
- Det må ikke være tale om utleie av arbeidskraft (Dette vilkåret fremgår uttrykkelig bare i noen skatteavtaler, se f.eks. NSA art. 15 nr. 2 d, men gjelder også for de skatteavtaler hvor det ikke fremgår uttrykkelig, se FIN 8. november 2004 i Utv. 2004/1186 og 1. mars 2012 i Utv. 2012/276.).

U-17-1.4.3 *Lønnsinntekter i privat tjeneste, beregning av dager etter «183-dagersregelen»*

Det er det tidsrommet arbeidstakeren har vært fysisk til stede i arbeidsstaten som skal regnes med ved beregningen av dager etter «183-dagersregelen». Ethvert kalenderdøgn arbeidstakeren på noe tidspunkt har vært til stede i arbeidsstaten skal regnes med. Det skal altså gjøres fradrag for alle hele døgn arbeidstakeren har vært fraværende fra arbeidsstaten f.eks. på ferie e.l.

Eksempel

En arbeidstaker som ankommer arbeidsstaten sent søndag kveld, arbeider hele uken og reiser hjem til bostedsstaten fredag kveld, har hatt 6 kalenderdøgn i arbeidsstaten.

Ved opphold i flere land i løpet av inntektsåret må det foretas særskilt beregning for hvert enkelt land.

Bruker skatteavtalen betegnelsen inntektsår eller skatteår i stedet for kalenderår, er det inntektsåret/skatteåret i arbeidsstaten som skal legges til grunn ved beregning av oppholdets lengde.

U-17-1.4.4 *Lønnsinntekter i privat tjeneste, særlig om beregning av 183-dager i løpet av en tolv måneders periode*

I nyere skatteavtaler anvendes som regel uttrykket «183 dager i løpet av en tolv måneders periode», f.eks. i skatteavtalen med Storbritannia og den nordiske skatteavtalen. Dersom skattyter i løpet av en tolv måneders periode har oppholdt seg i arbeidsstaten i ett eller flere tidsrom som til sammen overstiger 183 dager, vil vilkåret for skatteplikt til arbeidsstaten være oppfylt. Fortsetter skattyteren oppholdet etter utløpet av den første tolv månedersperioden vil også dette oppholdet medføre skatteplikt til arbeidsstaten. Hvis skattyter tar et nytt opphold etter utløpet

av den første tolv månedersperioden, skal det tas hensyn til tidligere opphold innenfor perioden. Dette gjelder selv om disse oppholdene inngår i beregningen av en annen tolv måneders periode.

Eksempel

Skattyterens første opphold i arbeidsstaten varer fra og med 1. september år 1 til og med 30. april i år 2, i alt 242 dager.

Skattyterens andre opphold i arbeidsstaten varer fra og med 1. oktober i år 2 til og med 30. november i år 2, i alt 61 dager.

Det første oppholdet varte sammenhengende mer enn 183 dager. Han har da oppholdt seg i arbeidsstaten mer enn 183 dager i løpet av en tolv måneders periode, for eksempel perioden fra 1. september i år 1 til 31. august i år 2.

Det andre oppholdet, som varte i 61 dager, er isolert sett ikke over 183 dager. Den tolv månedersperioden som er aktuell å vurdere for det andre oppholdet er perioden fra og med 1. desember i år 1 til og med 30. november i år 2. I denne perioden har han oppholdt seg i arbeidsstaten fra og med 1. desember i år 1 til og med 30. april i år 2 og fra og med 1. oktober i år 2 til og med 30. november i år 2, i alt 151 + 61 dager, dvs. over 183 dager i en tolv måneders periode.

U-17-1.4.5 Lønnsinntekter i privat tjeneste, særlig om lønnsinntekt belastet fast driftssted, generelt
 Ved vurderingen av om lønnsinntekten skulle vært belastet et fast driftssted i arbeidsstaten er det avgjørende hvor lønnskostnadene skal belastes etter prinsippene om tilordning av inntekter og kostnader til fast driftssted.

U-17-1.4.6 Lønnsinntekter i privat tjeneste, særlig om lønnsinntekt belastet fast driftssted, arbeid i utlandet

Skattyter som påberoper seg unngåelse av dobbeltbeskatning i Norge av lønn opptjent ved arbeid i utlandet, må kunne sannsynliggjøre at det foreligger et fast driftssted i arbeidsstaten og at lønnen skal belastes/skulle ha vært belastet det faste driftsstedet i arbeidsstaten. Dette kan f.eks. gjøres ved å legge frem erklæring fra den andre statens skattemyndigheter som viser rettsgrunnlaget for arbeidstakerens skatteplikt. I utgangspunktet er det ikke tilstrekkelig bare å legge frem dokumentasjon som viser at vedkommende er skattlagt i den andre staten.

U-17-1.4.7 Lønnsinntekt i offentlig tjeneste

Hovedregelen i skatteavtalene er at lønn for offentlige tjenester kan skattlegges i utbetalingsstaten, se f.eks. NSA art. 19 nr. 1. Dette gjelder også utbetaling av lønn fra regionale og kommunale myndigheter. I de fleste skatteavtaler er utbetalingsstatens beskatningsrett til lønn for offentlig tjeneste eksklusiv.

Også lønn fra mer frittstående statsinstitusjoner omfattes av bestemmelsen, som f.eks. offentlige høyskoler og universiteter eller andre utdannings- eller forskningsinstitusjoner.

Statseide aksjeselskaper faller utenfor skatteavtalenes artikkel om offentlig tjeneste. Det innebærer blant annet at NRKs utenrikskorrespondenter skal behandles som lønn fra privat tjeneste etter NSA art. 15.

Videre regnes ikke stiftelser som en del av det offentlige etter NSA art. 19 nr. 1, selv om offentlige myndigheter har betydelig styringsfunksjon og/eller stiftelsen er finansiert ved offentlige midler.

Det er ikke noe vilkår for artikkelens anvendelse at det gjelder lønn under «utøvelse av offentlige funksjoner». Dette kan imidlertid være et vilkår i andre avtaler. I avtalen med USA utgjør ikke formuleringen «utøvelse av offentligrettslige funksjoner» noe kvalifiserende tilleggskrav utover at tjenesten er ytet den utbetalende stat, se FIN 21. november 2006 i Utv. 2006/1754. Om utsendte offentlige tjenesteansatte til OECD og andre offentlige organisasjoner som såkalte «secondees», se FIN 10. april 2014 i Utv. 2014/1014.

Om utsendte nasjonale eksperter, se [brev fra FIN til SKD 3. april 2019](#).

I skatteavtalene er det vanlig med to typer unntak fra hovedregelen om at utbetalingsstaten har (eksklusiv) beskatningsrett til lønn fra det offentlige. Etter NSA art. 19 nr. 2 skal lønn bare

kunne skattlegges i det landet hvor arbeidet utføres, dersom mottakeren er skatteavtalemessig bosatt i denne staten og

- er statsborger av denne stat, eller
- ikke bosatte seg i denne stat utelukkende for å utføre arbeidet for den norske stat.

Vurderingen av hensikten med flyttingen skal foretas på det tidspunktet vedkommende flytter fra Norge.

Lønnsarbeid knyttet til det offentlige forretningsvirksomhet er i de fleste skatteavtaler ikke omfattet av bestemmelsen om offentlig tjeneste, se f.eks. NSA art. 19 nr. 3. Det skal foretas en konkret vurdering av de aktiviteter som utøves for å avgjøre om det foreligger offentlig utøvelse av forretningsvirksomhet. Dersom den offentlige enheten driver både forretningsvirksomhet og offentlig virksomhet, beror det på en konkret vurdering i hver sak om og i hvilken grad skattyteren har utført arbeid for den offentlige delen av virksomheten eller for den delen av virksomheten som driver forretningsvirksomhet. I noen saker kan det derfor være nødvendig å splitte inntekten opp i en del som behandles etter hovedregelen om lønn for offentlig tjeneste og en del som behandles etter unntaket for offentlig forretningsvirksomhet. Det er ikke avgjørende hvordan virksomheten er organisert, om institusjonen mottar offentlige bevilgninger, hva som er formålet med virksomheten eller om den aktuelle institusjonen er fritatt fra skatteplikt i Norge eller ikke. Se også vedtak fra Skatteklagenemnda (Stor avdeling) i NS 140/2020 om arbeid for Innovasjon Norge i Storbritannia.»

Utbetales godtgjørelsen fra en annen stat mv. til en person bosatt i Norge, skal inntekten som hovedregel unntas fra skattlegging i Norge. Skatteavtalene har forskjellige regler for hvordan inntekten skal behandles ved skattleggingen i Norge.

Etter noen skatteavtaler kommer den alternative fordelingsmetoden direkte til anvendelse. Dette gjelder bl.a. NSA og skatteavtalene med Australia (art. 19 nr. 1, jf. art. 23 nr. 2 b), Canada (art. 19 nr. 1 a jf. art. 24 nr. 2 b), Sveits (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 23 nr. 1 b), Tyskland (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 23 nr. 1 b) og Storbritannia (art. 18 nr. 1 a, jf. art. 25 nr. 1 b). Nærmere om unngåelse av dobbeltbeskatning etter den alternative fordelingsmetoden, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 3.

Andre skatteavtaler inneholder et progresjonsforbehold som gjør at den alternative fordelingsmetoden også skal anvendes i disse avtalene. Dette gjelder bl.a. avtalen med Spania (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 24 b). I noen skatteavtaler omfatter progresjonsforbeholdet ikke inntekter i offentlig tjeneste. Dette gjelder bl.a. avtalen med Italia (art. 24 nr. 3 a)). Nærmere om unngåelse av dobbeltbeskatning etter den alternative fordelingsmetoden, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 3.

U-17-2 Skattenedsettelse, ettårsregelen

U-17-2.1 Generelt

Ved arbeidsopphold utenfor riket av minst tolv måneders sammenhengende varighet kan skattyter påberope seg ettårsregelen i sktl. § 2-1 tiende ledd og FSFIN § 2-1. Dette er en regel om nedsettelse av skatt og ikke en regel om opphør av alminnelig skatteplikt.

Bestemmelsen gjelder bare personer som er skattemessig bosatt i Norge. Skattyter må være skattemessig bosatt i Norge i hele tolv månedersperioden for å kunne kreve skattenedsettelse.

Det gis bare nedsettelse av skatt på lønnsinntekt som er ervervet under utenlandsoppholdet. Regelen gjelder ikke trygdeavgift. Om trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng». Skatt på formue og annen inntekt kan ikke settes ned etter ettårsregelen.

Skattenedsettelsen beregnes etter de samme prinsippene som ved anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 3.

Skattyteren kan velge om han vil påberope seg ettårsregelen eller reglene i skatteavtale om unngåelse av dobbeltbeskatning (der dette foreligger).

Om særregler for lønn fra den norske stat, se pkt. 2.10.

For at skattyter skal få skattenedsettelse på lønnsinntekt opptjent i utlandet, må følgende vilkår være oppfylt:

- utenlandsoppholdet må være et arbeidsopphold
- utenlandsoppholdet må være av minst tolv måneders sammenhengende varighet
- oppholdet i Norge må ikke overskride tillatt antall dager

- Norge må ikke, i skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst, ha eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten. Det stilles ikke krav om at oppholdslandet faktisk skattlegger lønnen.
- arbeidet må ikke hovedsakelig utføres utenfor andre staters territorium og kontinentalsokler. Dette innebærer blant annet at ettårsregelen normalt ikke gjelder for norske sjøfolk i internasjonal fart.

For personer som mottar lønn fra den norske stat, er det lempet på kravet til utenlandsoppholdets sammenhengende varighet, se [pkt. 2.10.2](#). Om hva som regnes som lønn fra den norske stat, se [pkt. 2.10.1](#).

U-17-2.2 Inntekter som omfattes av skattenedsettelse

Det er bare lønnsinntekter for arbeid utført i utlandet som omfattes av reglene om skattenedsettelse etter ettårsregelen. Med «lønnsinntekt for arbeid utført i utlandet» forstås også

- naturalytelser og overskudd på utgiftsgodtgjørelser fra arbeidsgiver
- feriepenger av arbeid utført i utlandet, innvunnet under utenlandsoppholdet
- bonus opptjent ved arbeid i utlandet
- lønn under tilfeldig og kortvarig stans i arbeidet på grunn av f.eks. velferdspermisjon, kursdeltakelse mv.
- inntekt fra selvstendig oppdrag som ikke fyller vilkårene for å anses som virksomhet
- sluttvederlag fra arbeidsgiver opptjent ved arbeid i utlandet

Hvorvidt bonus og sluttvederlag kan anses som opptjent i utlandet må bero på en vurdering av avtaleverket som regulerer utbetalingene (bonusavtale, sluttavtale mv) i det konkrete tilfellet.

Som lønnsinntekt regnes videre, i den utstrekning utbetalingen erstatter lønnsinntekt, se FSFIN § 2-1-1 første ledd,

- sykepenger etter folketrygdloven kap. 8, herunder sykepenger fra arbeidsgiver i arbeidsgiverperioden
- foreldrepenger etter folketrygdloven kap. 14 og
- tilsvarende ytelser fra offentlig trygdeordning i annen stat eller fra privat forsikringsordning (finansiert av arbeidsgiver), men kun i den perioden personen ville hatt krav på slike ytelser fra den norske folketrygden dersom vedkommende hadde vært medlem av den norske folketrygden

Dagpenger under arbeidsløshet, uføretrygd/-ytelser og arbeidsavklaringspenger anses ikke som lønnsinntekt i denne sammenheng.

For andre substitutter for arbeidsinntekt må det foretas en konkret vurdering av om inntekten kan anses som lønnsinntekt for arbeid utført i utlandet.

Lønnsinntekt som er opptjent under utenlandsoppholdet omfattes av bestemmelsen selv om inntekten tidfestes mens skattyter oppholder seg i Norge eller etter at utenlandsoppholdet er avsluttet.

Skattenedsettelsen gjelder uavhengig av om lønnen blir utbetalt fra norsk eller utenlandsk arbeidsgiver. Det har ingen betydning om inntekten er skattlagt eller ikke i utlandet, såfremt Norge ikke har eksklusiv beskatningsrett til inntekten etter skatteavtale.

Lønnsinntekt for arbeid utført i Norge omfattes ikke av regelen. Dette gjelder selv om lønnsinntekten er utbetalt under utenlandsoppholdet, f.eks. feriepenger. Det har heller ikke noen betydning om arbeidet er utført under tillatt opphold i Norge, se FSFIN § 2-1-1 annet ledd jf. § 2-1-5. Om betydningen av arbeid utført i Norge for beregningen av tolv månedersperioden, se [pkt. 2.5](#).

Om et tilfelle hvor fordel ved kjøp av norske aksjer til underkurs i forbindelse med utenlandsopphold ikke ble ansett som lønnsinntekt ved arbeid i utlandet i denne sammenheng, se URD 19. februar 2008 (Asker og Bærum) i Utv. 2008/881.

Fordel ved opsjoner i arbeidsforhold som skattlegges etter sktl. § 5-14 omfattes ikke av reglene om skattenedsettelse etter ettårsregelen, se FSFIN § 2-1-1 annet ledd. Dette gjelder uavhengig av om opsjonen utøves mens skattyter er i utlandet, eller etter at arbeidsoppholdet i utlandet er avsluttet. Om opsjoner i arbeidsforhold, se emnet «[Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold](#)».

U-17-2.3 Krav til oppholdets art

Oppholdet i utlandet må være et arbeidsopphold. Hovedformålet med oppholdet må være å utføre personlige tjenester av økonomisk karakter i eller utenfor et tjenesteforhold, men ikke som ledd i virksomhet. I utgangspunktet vil kravet om arbeidsopphold være oppfylt når skattyter er i et ansettelsesforhold og arbeider minst 50 prosent av full stilling. Se FSFIN § 2-1-3 første ledd.

Oppholdet vil fortsatt være et arbeidsopphold selv om

- skattyter har arbeidsfrie dager på linje med det som er vanlig i oppholdsstaten
- skattyter avviker normale ferier under utenlandsoppholdet, for eksempel vanlige jule-, påske- og sommerferier
- skattyter har avspaseringsperioder i utlandet såfremt avspaseringen er opptjent ved arbeid i utlandet som kvalifiserer for skattenedsettelse
- skattyter bytter arbeidsgiver
- det samlede arbeidsoppholdet foregår i flere land utenom Norge

Oppholdet anses ikke som arbeidsopphold

- når skattyter har et ansettelsesforhold, men etter avtale med arbeidsgiver ikke er forpliktet til å utføre noe arbeid
- når skattyter arbeider mindre enn femti prosent av full stilling når hovedformålet med utenlandsoppholdet er studier eller ferie som arbeidsgiver gir lønn for, eller
- ved fravær fra arbeidet på grunn av sykdom, fødsel eller adopsjon når skattyter, før utreisen, visste eller burde ha visst at vilkårene for å motta sykepenger eller foreldrepenger i forbindelse med utenlandsoppholdet var oppfylt eller ville bli oppfylt i løpet av oppholdet, se FSFIN § 2-1-3 annet ledd

Et utenlandsopphold kan skifte karakter underveis. Oppholdet kan f.eks. skifte fra studieopphold til arbeidsopphold hvis en student avslutter eller tar en lengre pause fra studiene for å arbeide.

U-17-2.4 Krav til oppholdets lengde

Arbeidsoppholdet utenfor Norge må ha vart sammenhengende i minst tolv måneder. Oppholdet regnes fra dato til dato, slik at oppholdet i utlandet regnes fra og med første hele kalenderdøgn utenfor Norge til og med siste hele kalenderdøgn utenfor Norge, se FSFIN § 2-1-4 første og annet ledd. Dette medfører at dagen for utreise og dagen for hjemkomst ikke skal regnes med ved beregningen av oppholdet. Tidsrom hvor personen ikke er skattemessig bosatt i Norge etter internretten skal ikke tas med i beregningen.

Tidsrom under arbeidsoppholdet i utlandet hvor det ikke kan gis fritak for norsk skatt fordi Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten, regnes likevel med ved beregningen av om det totale arbeidsoppholdet har vart i minst tolv måneder.

U-17-2.5 Tillatt opphold i Norge

U-17-2.5.1 Generelt

Kortvarige opphold i Norge avbryter ikke arbeidsoppholdet i utlandet. Fra og med inntektsåret 2023 skal tillatte oppholdsdager i Norge vurderes innenfor det enkelte inntektsåret, se sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav b annet punktum jf. FSFIN § 2-1-5 første ledd. Skattyter opptjener rett til å oppholde seg i Norge i inntil 6 dager i gjennomsnitt for hver hele måned han har hatt arbeidsopphold utenfor riket i inntektsåret, se sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav b første og annet punktum, jf. FSFIN § 2-1-5 første ledd. De nye reglene gjelder uavhengig av om utenlandsoppholdet allerede er i gang per 1. januar 2023, eller utenlandsoppholdet starter i 2023. Om overgangsregel for tidligere inntektsår for personer som har utenlandsopphold per 1. januar 2023, se [pkt. 2.5.4](#).

Alle døgn eller deler av døgn der skattyter har hatt opphold i Norge, skal anses som en dag ved beregningen av skattyters opphold i Norge, se FSFIN § 2-1-5 annet ledd. For utreise- og hjemreiseår, skal antall dager beregnes ut fra antall hele måneder personen har arbeidsopphold i utlandet i inntektsåret, se sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav b fjerde punktum.

Det er ikke et krav at skattyter har «opptjent» dagene på forhånd før han oppholder seg i Norge.

Det tillatte oppholdet i Norge kan tas ut samlet, men kan ikke regnes med i tolv måneders-perioden når oppholdet avslutter et arbeidsopphold i utlandet, jf. FSFIN § 2-1-4 femte ledd.

Det er i utgangspunktet uten betydning hva de tillatte oppholdsdagene i Norge brukes til ved vurderingen av hvorvidt det foreligger et sammenhengende arbeidsopphold etter sktl. § 2-1 tiende ledd. Et arbeidsopphold i utlandet kan imidlertid etter omstendighetene anses som avbrutt hvis de tillatte oppholdsdagene brukes til å utføre arbeid i Norge. Dette gjelder særlig når de opptjente dagene tas ut som et samlet opphold i Norge av lengre varighet og dette oppholdet hovedsakelig brukes til å utføre arbeid her.

Antall tillatte oppholdsdager i Norge kan ikke utvides selv om arbeidsinntekt opptjent i Norge under utlandsoppholdet skal skatlegges i Norge.

U-17-2.5.2 Utvidet opphold som følge av upåregnelige forhold

Må skattyter oppholde seg i Norge på grunn av forhold i arbeidsstaten som var upåregnelige da arbeidsoppholdet ble påbegynt og som verken skattyter eller arbeidsgiver rår over, kan han oppholde seg i Norge inntil tre dager ekstra for hver hele måned han har hatt arbeidsopphold utenfor riket i inntektsåret, jf. FSFIN § 2-1-6 første ledd.

Med «upåregnelige forhold» menes hendelser, inngrep eller hindringer som ikke med rime-lighet kunne tas i betraktning da arbeidsoppholdet ble påbegynt. Dette omfatter ytre begivenheter som krig, uro, stengte grenser, naturkatastrofer, samt egen alvorlig sykdom eller alvorlig sykdom hos personens ektefelle, samboer, mindreårige barn eller foreldre, jf. FSFIN § 2-1-6 fjerde ledd.

Alle døgn eller deler av døgn der skattyter har hatt opphold i Norge skal regnes med ved beregningen av skattyters opphold i Norge, jf. § 2-1-6 annet ledd.

Retten til utvidet opphold i Norge bortfaller når skattyters opphold i Norge ikke lenger skyldes upåregnelige forhold, jf. FSFIN § 2-1-6 tredje ledd. Dette innebærer at de ekstra dagene som skattyter opptjener for hver hele måned han har hatt arbeidsforhold utenfor riket i inntektsåret, må benyttes av skattyter mens det upåregnelige forholdet pågår.

Eksempel 1 (skattyters opphold i Norge er innenfor antall tillatte dager):

Et arbeidsopphold i utlandet varer fra 3. mai i år 1 til og med 2. august i år 2 (14 hele måneder). Skattyter opptjener etter hovedregelen rett til opphold i Norge med inntil 6 dager for hver hele måned han har arbeidsopphold i utlandet i inntektsåret. Tillatt opphold i Norge i år 1 er derfor som utgangspunkt til sammen 42 dager (7 x 6). I september i år 1 oppstår det uroligheter i arbeidslandet, som gjør at skattyter kommer hjem til Norge den 5. september. Han reiser tilbake til arbeidslandet 20. september, da utenriksmyndighetene erklærer at det er forsvarlig. På grunn av det upåregnelige forholdet opptjener skattyter rett til opphold i Norge med inntil 3 dager ekstra for hver hele måned han har arbeidsopphold i utlandet i år 1, dvs. 21 dager (7 x 3).

Ved inntektsårets slutt viser det seg at skattyter har oppholdt seg i Norge i 52 dager i år 1 mens han har jobbet i utlandet. Det tillatte oppholdet beregnet etter hovedregelen (42 dager) er dermed overskredet med 10 dager. Disse 10 dagene ligger i utgangspunktet innenfor den ytre rammen for ekstra opphold i Norge på 21 dager (7 x 3). Retten til ekstra opphold skal imidlertid begrenses til det faktiske oppholdet i Norge på grunn av det upåregnelige forholdet. Skattyter har oppholdt seg i Norge i 16 dager på grunn av det upåregnelige forholdet og antall ekstra tillatte dager begrenses derfor til 16 dager. Da skattyters samlede opphold i Norge i løpet av arbeidsoppholdet i år 1 bare var 52 dager, er grensen på 58 (42+16) dager derfor ikke overskredet.

Eksempel 2 (skattyters opphold i Norge overstiger antall tillatte dager):

Et arbeidsopphold i utlandet varer fra 3. mai i år 1 til og med 2. august i år 2 (14 hele måneder). Skattyter opptjener etter hovedregelen rett til opphold i Norge med inntil 6 dager for hver hele måned han har arbeidsopphold i utlandet i inntektsåret. Tillatt opphold i Norge i år 1 er derfor som utgangspunkt 42 dager (7 x 6) og 42 dager for år 2 (7 x 6). I september i år 1 oppstår det uroligheter i arbeidslandet, som gjør at skattyter kommer hjem til Norge den 5. september.

Utenriksmyndighetene erklærer at det er forsvarlig å reise tilbake til arbeidslandet 20. september. Skattyter reiser først tilbake til arbeidslandet 30. september. På grunn av det upåregnelige forholdet opp tjener skattyter rett til opphold i Norge med inntil 3 dager ekstra for hver hele måned han har arbeidsopphold i utlandet i år, dvs. 21 dager (7 x 3).

Ved inntekstårets slutt viser det seg at skattyter har oppholdt seg i Norge i 62 dager i år 1 mens han har jobbet i utlandet. Det tillatte oppholdet beregnet etter hovedregelen (42 dager) er dermed overskredet med 20 dager. Disse 20 dagene ligger i utgangspunktet innenfor den ytre rammen for ekstra opphold i Norge på 21 dager (7 x 3). Retten til ekstra opphold skal imidlertid begrenses til det faktiske oppholdet i Norge på grunn av det upåregnelige forholdet. Skattyter har oppholdt seg i Norge i 16 dager på grunn av det upåregnelige forholdet og antall ekstra tillatte dager begrenses derfor til 16 dager. I perioden 20. til 30. september foreligger det ikke et upåregnelig forhold i arbeidslandet.

Da skattyters samlede opphold i Norge i løpet av arbeidsoppholdet i år 1 var 62 dager, er grensen på 58 (42+16) dager overskredet.

U-17-2.5.3 *Spesielt om utvidet opphold hjemme og hjemmekontor på grunn av situasjonen knyttet til utbruddet av koronaviruset*

Skattedirektoratet har i prinsipputtalelse avgitt 1. april 2020 i Utv. 2020/688 lagt til grunn at de spesielle omstendighetene knyttet til utbruddet av koronaviruset må kunne anses som upåregnelige forhold, jf. FSFIN § 2-1-6 fjerde ledd. I tillegg legges det i uttalelsen til grunn at tidsrom med arbeid i Norge fra hjemmekontor av samme årsak ikke vil føre til at utenlandsoppholdets sammenhengende karakter avbrytes. Det forutsettes imidlertid at vilkårene for ettårsregelen for øvrig er oppfylt. Dette betyr blant annet at det tillatte oppholdet hjemme ikke kan tas ut på begynnelsen eller slutten av utenlandsoppholdet, jf. FSFIN § 2-1-4 femte ledd.

U-17-2.5.4 *Overgangsregel for inntektsåret 2022 og tidligere år*

Det er innført en overgangsregel som gjelder for de som per 1. januar 2023 allerede var på arbeidsopphold i utlandet, og som da hadde overskredet grensene for opphold i Norge ved utløpet av inntektsåret 2022, se endringslov 20. desember 2022 nr. 105 del X. Overgangsregelen er gitt slik at skattyter som hadde innrettet seg etter tidligere regler, får mulighet til å hente seg inn igjen ved å oppholde seg mindre i Norge resten av utlandsoppholdet. Tillatt opphold i Norge etter sktl. § 2-1 tiende ledd skal her beregnes for hele utlandsoppholdet, også opphold etter 1. januar 2023. Dette skal imidlertid bare få betydning for skattenedsettelse etter ettårsregelen for 2022 og eventuelt tidligere inntektsår.

U-17-2.6 *Nærmere om arbeidsopphold som går over flere år*

U-17-2.6.1 *Generelt*

Dersom skattyter under et arbeidsopphold i utlandet har opphold i Norge som overstiger seks dager i gjennomsnitt for hver hele måned han har hatt arbeidsopphold utenfor riket i inntektsåret, anses utenlandsoppholdet avbrutt, jf. sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav b. Dersom skattyter igjen reiser til utlandet for å jobbe, kan en ny beregning av sammenhengende arbeidsopphold i utlandet starte. Dette nye arbeidsoppholdet i utlandet må oppfylle vilkårene i sktl. § 2-1 tiende ledd for å gi rett til skattenedsettelse for denne nye perioden.

U-17-2.6.2 *Beregning av sammenhengende arbeidsopphold i utlandet*

Når et arbeidsopphold i utlandet starter i et inntektsår (år 1) og fortsetter inn i et nytt inntektsår (år 2), men avbrytes i år 2 fordi tillatt opphold i Norge etter sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav b overstiges, skal perioden i år 2 frem til arbeidsoppholdet avbrytes, medregnes i vurderingen av om vilkåret i sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav a er oppfylt for år 1.

Eksempel

Skattyter har et arbeidsopphold i utlandet fra 5. juni år 1 til 25. august år 3.

I år 1 er samlet opphold i Norge mellom 5. juni og 31. desember innenfor tillatt opphold i Norge. I år 2 er samlet opphold i Norge 88 dager. Oppholdet i Norge overstiger 72 dager 15. juli år 2, og arbeidsoppholdets sammenhengende varighet anses avbrutt.

Ved vurderingen av om skattyter har rett til skattenedsettelse for år 1, anses perioden fra 5. juni år 1 til 15. juli år 2 som et arbeidsopphold i utlandet av minst tolv måneders sammenhengende varighet.

Dersom skattyter etter avbruddet reiser til utlandet igjen for å jobbe, anses skattyter for å være på et nytt arbeidsopphold i utlandet. En ny beregning av sammenhengende arbeidsopphold i utlandet starter ved første hele døgn utenfor riket, jf. FSFIN § 2-1-4 første ledd. Dette gjelder uavhengig av om det nye arbeidsoppholdet knytter seg til det samme arbeidsforholdet, eller det gjelder et helt nytt arbeidsforhold.

Skal det nye arbeidsoppholdet gi rett til skattenedsettelse for ny periode, må samtlige vilkår i sktl. § 2-1 tiende ledd være oppfylt for dette arbeidsoppholdet. År 2 anses som utreiseår etter sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav b siste punktum for det nye arbeidsoppholdet. Holder skattyter seg innenfor tillatt opphold i Norge i år 2 etter oppstart av det nye arbeidsoppholdet, jf. sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav b siste punktum, kan skattyter ha rett til skattenedsettelse for det nye arbeidsoppholdet i år 2 når dette arbeidsoppholdet sammenhengende varer i minst tolv måneder og dersom øvrige vilkår er oppfylt.

Eksempel

Skattyter reiser tilbake til arbeidslandet 29. juli år 2 og fortsetter arbeidsoppholdet frem til og med 25. august år 3.

Fra 30. juli år 2 starter en ny beregning etter FSFIN § 2-1-4 første ledd. Perioden 30. juli år 2 til 25. august år 3 gir et arbeidsopphold i utlandet av minst tolv måneders sammenhengende varighet.

Skattyter har bare en uke med opphold i Norge i år 2 etter ny utreise til utlandet. Han holder seg derfor innenfor tillatt opphold i Norge for det nye arbeidsoppholdet som starter i år 2 og kan kreve skattenedsettelse for denne delen av år 2.

U-17-2.7 Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnen

Det kan ikke gis nedsettelse av skatt på lønnsinntekten etter ettårsregelen når Norge etter en skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst har en eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten. Dette vil blant annet omfatte

- lønn for norsk offentlig tjeneste, unntatt lønn for tjenester ved offentlig forretningsvirksomhet, se [pkt. 3.7](#)
- lønn fra privat arbeidsgiver i Norge når skattyters opphold i arbeidslandet ikke overstiger 183 dager, og arbeidsgiver ikke har fast driftssted i oppholdsstaten og det heller ikke foreligger arbeidsutleie til arbeidsgiver i arbeidslandet. Om 183-dagersregelen, se [pkt. 1.4](#)

En subsidiær beskatningsrett kan innebære at Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekt, se f.eks. NSA art. 26 nr. 2.

Skattyter kan likevel påberope seg ettårsregelen for annen lønnsinntekt i utlandet, men unntaket innebærer at en nedsettelse ikke kan omfatte skatten på lønnsinntekt som bare kan skattlegges i Norge. Dette har praktisk betydning fordi oppholdet utenfor riket kan medregnes ved beregningen av arbeidsoppholdets lengde, også når Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten.

Etter skatteavtalene vil Norge normalt ha eksklusiv beskatningsrett til lønn fra den norske stat. Dette innebærer at nedsettelse av skatt etter ettårsregelen på lønn fra den norske stat bare er aktuelt i de tilfellene Norge ikke har inngått skatteavtale med oppholdsstaten.

U-17-2.8 Arbeidsopphold utenfor riket som hovedsakelig finner sted utenfor andre staters territorium og kontinentalsokkel

Arbeidsopphold på Norges og andre lands kontinentalsokkel likestilles med opphold i vedkommende land, dersom formålet er å undersøke eller utnytte ressurser knyttet til havbunnen på den kontinentalsokkelen vedkommende befinner seg, se sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav c nr. 2 annet punktum. Dette gjelder både med hensyn til hva som skal anses som arbeidsopphold utenfor riket og til hva som er tillatt opphold i Norge under et slikt arbeidsopphold. Er formålet et annet, for eksempel arbeid på en pumpestasjon for transport av norsk petroleum, vil et opphold på installasjonen ikke være omfattet av regelen om skattenedsettelse.

Lønn opptjent ved arbeidsopphold hovedsakelig utenfor andre staters territorium og kontinentalsokkel omfattes ikke av skattenedsettelsen, se sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav c nr. 2 første punktum. Med «hovedsakelig» menes at skattyter i løpet av det aktuelle arbeidsoppholdet utenfor Norge samlet sett befinner seg mer utenfor enn innenfor andre staters territorium og kontinentalsokkel. Vurderingen av om arbeidsoppholdet «hovedsakelig» finner sted utenfor andre staters territorium skal foretas for hvert inntektsår, se FSFIN § 2-1-7.

Skattyter kan likevel påberope seg ettårsregelen for annen lønnsinntekt opptjent i utlandet, men det gis ikke skattenedsettelse i inntekt som ikke omfattes av ettårsregelen etter § 2-1 tiende ledd bokstav c nr. 2. Dette har praktisk betydning fordi oppholdet utenfor Norge kan medregnes ved beregningen av arbeidsoppholdets lengde.

U-17-2.9 Gjennomføring av skattenedsettelse

Gjennomføringen av skattenedsettelse på lønnsinntekt som omfattes av ettårsregelen skal skje ved at lønnsinntekten i utlandet skattlegges i Norge og at den samlede skatten settes ned med et beløp som tilsvarende delen av skatten som faller på lønnsinntekten i utlandet. Beregningen av skattenedsettelsen skal skje etter de samme prinsipper som ved alternativ fordeling etter skatteavtalene, se FSFIN § 2-1-8 og emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», pkt. 3.

En skattyter som krever skattenedsettelse må godtgjøre at vilkårene er oppfylt, se FSFIN § 2-1-9.

Har ikke arbeidsoppholdet vart i tolv måneder når fastsettingen finner sted, og skattyter kan sannsynliggjøre at arbeidsforholdet vil vare i minst tolv måneder, skal dette legges til grunn.

Skattemyndighetene kan etter mottak av skattemelding for formues- og inntektsskatt med egenfatsatt skattenedsettelse etter ettårsregelen be skattyter fremlegge dokumentasjon på arbeidsoppholdets lengde. Normalt er det tilstrekkelig å be om en bekreftelse fra arbeidsgiver om oppholdets forventede lengde og kopi av arbeidskontrakt eller utstasjoningskontrakt. Skattemyndighetene kan også be om en oversikt over opphold i Norge (gjennomført og planlagt) i den aktuelle perioden angitt med fra/til dato, samt en angivelse av formålet med oppholdet i Norge.

Skattemyndighetene kan kreve at det sammen med dokumentasjon på fremmed språk legges ved oversettelse til norsk av autorisert translatør. Dette gjelder ikke dokumentasjon på et nordisk språk.

Regler om avkortning i personfradrag, i minstefradrag og av beløpsgrensene for trinnskatt til staten og tidfesting av inntekt kommer ikke til anvendelse når det gis skattenedsettelse etter ettårsregelen. Dette har sammenheng med at skattyter anses skattemessig bosatt i Norge under utenlandsoppholdet og derfor har krav på fulle fradrag.

U-17-2.10 Særregler ved lønn fra den norske stat

U-17-2.10.1 Generelt

For personer som mottar lønn fra den norske stat gjelder det særregler om krav til oppholdets lengde og om gjennomføringen av skattenedsettelsen. Personer som mottar lønn fra den norske stat kan bl.a. være personer som arbeider i

- utenriktjenesten, og er ansatt i Utenriksdepartementet
- fredsstyrker og er ansatt i Forsvaret
- Norges Bank, se FIN 15. desember 2000 i Utv. 2001/195
- internasjonale organisasjoner eller institusjoner, og som er lønnet av den norske stat

For lønn fra statlig foretak som driver forretningsvirksomhet gjelder de ordinære reglene.

Lønn som faktisk utbetales av en privat arbeidsgiver, men av statlige midler øremerket til et bestemt antall personer til bestemte oppdrag, skal anses som lønn utbetalt fra den norske stat, se FSFIN § 2-1-2. Det er ikke tilstrekkelig at arbeidsgiver mottar tilskudd fra staten når tilskuddet ikke er øremerket bestemte stillinger.

U-17-2.10.2 Krav til oppholdets lengde

Arbeidsoppholdet utenfor Norge må vare minst tolv måneder. Skattyter med lønn fra den norske stat (unntatt statlig forretningsvirksomhet), kan legge sammen flere arbeidsopphold i utlandet i løpet av en 30 måneders periode forutsatt at hvert av oppholdene er på minst seks

måneder, jf. sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav a annet punktum. Skattenedsettelsen kan bare kreves for de perioder skattyter arbeider i utlandet.

Seks-, tolv- og 30-månedersperiodene regnes fra dato til dato, slik at oppholdet i utlandet regnes fra og med første hele kalenderdøgn utenfor Norge til og med siste hele kalenderdøgn utenfor Norge, jf. FSFIN § 2-1-4 første og annet ledd. Dette medfører at dagen for utreise og dagen for hjemkomst ikke skal regnes med ved beregningen av de nevnte periodene.

Ved anvendelse av bestemmelsen om delvis skattenedsettelse på lønn fra den norske stat kan skattyter ved beregningen av seks- og tolv-månedersperiodene ikke legge sammen arbeidsopphold utenfor riket med lønn fra den norske stat, med arbeidsopphold utenfor riket med lønn fra annen arbeidsgiver, jf. FSFIN § 2-1-4 fjerde ledd. Nærmere om delvis skattenedsettelse, se [pkt. 2.10.3](#).

Kortvarige opphold i Norge avbryter ikke arbeidsoppholdet i utlandet. Om tillatt opphold i Norge, se [pkt. 2.5](#). Det tillatte oppholdet i Norge kan ikke regnes med i seks- eller tolv-månedersperioden når oppholdet avslutter et arbeidsopphold i utlandet, jf. FSFIN § 2-1-4 femte ledd.

U-17-2.10.3 Gjennomføring av skattenedsettelsen

Skattyter med lønn fra den norske stat (unntatt statlig forretningsvirksomhet) gis bare nedsettelse av skatt til kommune og fylkeskommune (og ikke trinnskatt og fellesskatt til staten) på lønnsinntekt som er ervervet under utenlandsoppholdet, jf. sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav d. Trygdeavgift kan ikke nedsettes. Om trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)». Skatt på formue og annen inntekt nedsettes ikke etter ettårsregelen.

Gjennomføringen av skattenedsettelsen på lønnsinntekt som omfattes av ettårsregelen skal skje ved at lønnsinntekten i utlandet skattlegges i Norge og at den samlede skatten settes ned med et beløp som tilsvarende delen av skatten til kommune og fylkeskommune som faller på lønnsinntekten i utlandet.

Beregningen av skattenedsettelsen skal skje etter de samme prinsipper som ved alternativ fordeling etter skatteavtalene, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», [pkt. 3](#).

Regler om avkorting i personfradrag, i minstefradrag og av beløpsgrensene for trinnskatt til staten og tidfesting av inntekt kommer ikke til anvendelse når det gis skattenedsettelse etter ettårsregelen. Dette har sammenheng med at skattyter anses skattemessig bosatt i Norge under utenlandsoppholdet og derfor har krav på fulle fradrag.

I den grad det er betalt skatt av lønnsinntekten i oppholdsstaten, kan dobbeltbeskatning alternativt avhjelpes etter bestemmelsene i sktl. §§ 16-20 til 16-28 om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet. Det kan ikke gis nedsettelse av skatt etter ettårsregelen og kreditfradrag for skatt betalt i utlandet i samme inntekt.

U-17-3 Særregler for visse lønnsinntekter

U-17-3.1 Utenlandske professorer, lærere og forskere

U-17-3.1.1 Intern rett

Utenlandske professorer, lærere og forskere som engasjeres ved norske læresteder, vil være skattepliktige til Norge for godtgjørelsen for undervisningen/forskningen som er utført under opphold i Norge, også om de anses bosatt i utlandet, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav d.

Det er en forutsetning at arbeidet utføres «i tjeneste». I enkelte tilfeller vil engasjementet kunne være av så selvstendig karakter i forhold til den norske arbeidsgiveren, og av så kort varighet at det vanskelig kan sies å være utført «i tjeneste». Dette kan f.eks. være tilfelle for gjesteforelesere. Vedkommende vil i slike tilfeller ikke bli skattepliktig til Norge.

Om kildeskatt på lønn, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

U-17-3.1.2 Skatteavtale

I den nordiske avtalen er det ingen særlige regler som omhandler professorer, lærere og forskere. Det må da vurderes konkret om skatteavtalens regel om lønnsinntekt, offentlig tjeneste eller studenter skal anvendes.

Enkelte andre skatteavtaler har slike bestemmelser, se f.eks. art. 15 i avtalen med USA, som i visse tilfeller fritar for skatt på inntekt av undervisnings- og forskningsarbeid i oppholdslandet når oppholdet ikke ventes å overstige 2 år.

U-17-3.2 Flypersonell

U-17-3.2.1 Intern rett

Skatteloven har ingen særregler for flypersonell.

U-17-3.2.2 Skatteavtale, internasjonal fart

Skatteavtalene har normalt egne bestemmelser som angir hvor lønnsinntekter for personell om bord i fly i internasjonal fart skal skattlegges. Etter art. 15 nr. 4 a) i NSA skal slike lønnsinntekter bare skattlegges i skattyters bostedsstat, se St.prp. nr. 54 (2007–2008) art. IV.

U-17-3.2.3 Skatteavtale, innenriks fart

Beskatningsretten til lønnsinntekter for personell om bord i fly i innenriks fart følger vanligvis de vanlige reglene om lønnsinntekter i art. 15. Etter art. 15 nr. 4 i NSA, skal slike lønnsinntekter bare skattlegges i skattyters bostedsstat, se St.prp. nr. 54 (2007–2008) art. IV.

U-17-3.3 Grensegjengere

Det er særskilte bestemmelser som gjelder «grensegjengere» mellom Norge og Finland og mellom Norge og Sverige i pkt. VI nr. 1 og 3 i protokollen til NSA. Se emnet «[Utland – grensegjengere](#)».

U-17-3.4 Sjøfolk

U-17-3.4.1 Intern rett, generelt

Om skattleggingen av sjøfolk som anses skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, se emnet «[Sjøfolk](#)».

Skatteplikten for sjøfolk som ikke anses skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, reguleres av sktl. § 2-3 første ledd bokstav h og av petroleumsskatteloven. Skatteplikten reguleres av sktl. § 2-3 første ledd bokstav h også når skipet går mellom havner i Norge.

U-17-3.4.2 Intern rett, bosatt i andre nordiske land

Personer bosatt i Norden (utenfor Norge) er ifølge sktl. § 2-3 første ledd bokstav h nr. 1 og 2 skattepliktige til Norge for inntekt som ansatt

1. i tjeneste i rederiet om bord på norsk skip registrert i Norsk Ordinært Skipsregister (NOR) eller Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS)
2. om bord på skip registrert i NOR eller NIS i tjeneste hos norsk eller utenlandsk arbeidsgiver som driver virksomhet om bord
3. i tjeneste på utenlandsregistrert fartøy
 1. som eies eller drives av norsk rederi, eller
 2. hos norsk rederi eller hos norsk arbeidsgiver som driver virksomhet om bord på slikt fartøy

U-17-3.4.3 Intern rett, bosatt utenfor Norden

Personer bosatt utenfor Norden er i følge sktl. § 2-3 første ledd bokstav h skattepliktig til Norge for inntekt om bord på skip registrert i Norsk Ordinært Skipsregister (NOR) såfremt vedkommende er ansatt i tjeneste

- hos rederiet, eller
- hos norsk arbeidsgiver som driver virksomhet om bord.

Personer bosatt utenfor Norden som er ansatt på skip registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS) er ikke skattepliktig for sin hyreinntekt, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav h nr. 3. Utfører skipet oppdrag på den norske kontinentalsokkelen, er hyreinntekten likevel skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

U-17-3.4.4 Fradrag

Sjøfolk med begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav h skal ha standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, jf. sktl. § 6-70 første ledd. Sjøfolk med begrenset skatteplikt har ikke anledning til å velge ordinære fradrag istedenfor standardfradraget.

I tillegg til standardfradraget gis det fradrag for fagforeningskontingent, minstefradrag, tilskudd til pensjonsordning og særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd.

Om vilkårene for særskilt fradrag for sjøfolk, se emnet «[Sjøfolk](#)», [pkt. 3](#).

U-17-3.4.5 Skatteavtale

De enkelte skatteavtalene vil normalt ha egne bestemmelser som gjelder sjøfolk i internasjonal fart, se NSA art. 15 nr. 3. Hvilken stat som etter inngåtte skatteavtaler er tillagt beskatningsretten, og hvilke kriterier som er lagt til grunn for dette, varierer fra skatteavtale til skatteavtale. Løsningen av konkrete tilfeller må derfor finnes i den aktuelle avtalen. Dersom skipet ikke går i internasjonal fart, gjelder de alminnelige reglene for beskatningsrett til lønnsinntekt, se NSA art. 15 nr. 1 og 2.

Etter NSA kan lønnsinntekt opptjent om bord på dansk, finsk, færøysk, islandsk, norsk eller svensk skip i internasjonal fart skattlegges i den stat hvis nasjonalitet skipet har, se art. 15 nr. 3. Skip som er befraktet på bareboatbasis av et rederi i et nordisk land likestilles med skip som er registrert i vedkommende land. Inntekten skal også skattlegges i bostedslandet, og det skal gis kreditfradrag for ev. skatt betalt i flaggstaten. Nærmere om unngåelse av dobbeltbeskatning etter kreditmetoden, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», [pkt. 4](#).

For personer bosatt i Norge skal også lønnsinntekt opptjent på skip registrert i Dansk Internasjonalt Skipsregister (DIS) skattlegges i Norge, selv om det ikke er betalt noen skatt i Danmark som det kan gis kreditfradrag for.

Inntekt av hyre (lønn) og mannskapslott (virksomhetsinntekt) på fiske-, selfangst- og hvalfangstfartøy er skattepliktig til det landet arbeidstakeren er bosatt, jf. NSA art. 15 nr. 4 b).

U-17-3.5 Tjenesteansatte i internasjonale organisasjoner

U-17-3.5.1 Generelt

Etter lov 19. juni 1947 nr. 5 om immunitet og privilegier for internasjonale organisasjoner mv. § 1 kan visse personer som er tilknyttet internasjonale organisasjoner eller institusjoner, gjennom mellomfolkelig overenskomst som tiltres av Norge, innrømmes privilegier. Slike overenskomster er bl.a. inngått for FN og en del av FNs underorganisasjoner. Etter disse skal tjenesteansatte være fritatt for å betale skatt av lønn og andre inntekter som utbetales av vedkommende organisasjon, se sktl. § 5-15 første ledd bokstav c.

En skattyter som påberoper seg skattefritak for lønn fra en internasjonal organisasjon, må fremlegge dokumentasjon som viser at han har vært ansatt i organisasjonen og at han er omfattet av det skattefritaket for lønn som gjelder for vedkommende organisasjon. Dersom skattefritaket bare gjelder for visse stillinger i organisasjonen, må skattyter dokumentere at han har vært ansatt i en slik stilling. Utsendte eksperter og korttidsengasjerte vil ofte falle utenfor den gruppen tjenesteansatte som er omfattet av skatteprivilegiet.

Særlige fritaksregler gjelder for personer tilknyttet Atlanterhavspakten (NATO-ansatte) med fast tjenestested i Norge. Disse kan være fritatt fra skattlegging i Norge av lønn og andre ytelser etter NATO-traktaten eller etter skatteavtale mellom Norge og arbeidstakerens bostedsstat. Lignende overenskomster som de omtalte kan være inngått vedrørende andre internasjonale organisasjoner eller institusjoner. I tvilstilfeller bør sentral myndighet kontaktes.

Om skatteplikt for ansatte i EUs byråer, se [FIN 8. desember 2009](#).

Ansatte i EU-kommisjonen vil ikke ha krav på skattefrihet på lønn fra EU-kommisjonen fordi EUs protokoll om privilegier og immunitet ikke er en del av EØS-avtalen og derfor ikke gjelder for Norge.

Om skatteplikt for ansatte i Verdensbanken, se [FIN 15. januar 1999](#) i [Utv. 1999/709](#).

Lønn fra Det europeiske råd for kjerneforskning (CERN) er skattefri i Norge når det betales en egen skatt av inntekten til CERN. Dette følger av Protokoll om privilegier og immunitet for Den Europeiske organisasjon for kjernefysisk forskning som trådte i kraft 22. februar 2007.

U-17-3.5.2 *Spesielt om internasjonale fredsstyrker*

For personer som er skattemessig bosatt i Norge og som tjenestegjør i fredsstyrker er følgende ytelser skattefrie

- tillegg som tilstås direkte fra FN/NATO (tillegget skal bl.a. kompensere kantinekostnader)
- godtgjørelse fra den norske stat til dekning av økte levekostnader, og
- frie besøksreiser til Norge

U-17-3.6 *Utenlandske diplomater*

Utenlandske diplomater og nærmere angitte utenlandske tjenesteansatte med familier tilknyttet vedkommende utenriksrepresentasjon er fritatt for alminnelig skatteplikt, selv om de etter vanlige regler skulle anses som bosatt i Norge og derfor skattepliktig hit. Dette følger av sktl. § 2-30 tredje ledd og FSFIN § 2-30-1. Om skatteplikt for visse inntekter, se FSFIN § 2-30-1 annet ledd.

U-17-3.7 *Lønn fra den norske stat*

U-17-3.7.1 *Generelt*

For personer som arbeider i utlandet og som mottar lønn fra den norske stat gjelder det visse særregler. Dette gjelder bl.a. personer som arbeider i

- utenriktjenesten, og er ansatt i Utenriksdepartementet
- fredsstyrker og er ansatt i Forsvaret
- Norges Bank, se FIN 15. desember 2000 i Utv. 2001/195
- internasjonale organisasjoner eller institusjoner, og som er lønnet av den norske stat

Særreglene omfatter

- skattemessig bosted, jf. sktl. § 2-1 åttende ledd, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)», [pkt. 2.3.11](#)
- anvendelsen av ettårsregelen i sktl. § 2-1 tiende ledd, se [pkt. 2.10](#)
- klassefastsetting, se emnet «[Personfradrag](#)», [pkt. 3.1](#)
- skattesatser, se [pkt. 13.2.4](#)

U-17-3.7.2 *Skattesatser*

For skattyter som arbeider i utlandet med lønn fra den norske stat og som er skattepliktig som bosatt i Norge, brukes de ordinære skattesatsene på inntekt som gjelder lønnen fra den norske stat. Deretter foretas eventuell nedsettelse av skatt etter ettårsregelen. Nærmere om anvendelsen av ettårsregelen for lønn fra den norske stat, se [pkt. 2.10](#).

Person som arbeider i utlandet for den norske stat og som er skattemessig bosatt i utlandet, skal ikke svare kommune-/fylkesskatt av lønnsinntekt fra den norske stat, se sktl. § 2-36 tredje ledd. Det skal imidlertid svares fellesskatt til staten av alminnelig inntekt fastsatt med utgangspunkt i denne lønnen og trinnskatt av personinntekten, se SSV § 3-5 annet ledd. Personinntekt fastsettes hver for seg for lønn fra den norske stat for arbeid i utlandet og eventuell annen inntekt som er skattepliktig i Norge.

Om satsen for fellesskatt, se SSV § 3-5 annet ledd, jf. § 3-2 annet ledd annet strekpunkt.

Person skattemessig bosatt i utlandet kan ikke få skattenedsettelse etter ettårsregelen.

U-17-3.7.3 *Trygdeavgift*

Norske statsborgere ansatt i den norske stat er pliktig trygdet selv om de anses skattemessig bosatt utenfor Norge. Det skal derfor fastsettes trygdeavgift etter vanlige regler på lønn som skattlegges etter SSV § 3-5 annet ledd, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

U-17-3.8 *Lønnsinntekt på kontinentalsokkelen*

U-17-3.8.1 *Intern rett, bosatt i Norge*

Om skattlegging av sokkelarbeidere som er bosatt i Norge, se emnet «[Sokkelarbeidere](#)».

U-17-3.8.2 Intern rett, bosatt i utlandet

For personer som ikke anses bosatt i Norge etter norsk intern rett, kan inntekt opptjent ved arbeid på norsk kontinentalsokkel bare skatlegges etter petroleumsskatteloven. Om når en person anses bosatt i Norge, se emnet «Utland – skattemessig bosted».

Skattytere som i samme inntektsår også er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3, skatlegges etter de alminnelige regler for denne inntekten, jf. petrsktl. § 2 annet ledd annet punktum. For kommuneskatten gjelder de vanlige regler om skattestedet for personer som ikke er bosatt i Norge, se petrsktl. § 2 annet ledd tredje punktum jf. sktl. § 3-4. Om skattestedet, se emnet «Skattestedet», pkt. 2.3.

Dersom skattyter utelukkende er skattepliktig etter petroleumsskatteloven, kan han kreve standardfradrag etter sktl. § 6-70, jf. petrsktl. § 2 første ledd annet punktum. Skattyter kan imidlertid også velge å kreve fradrag etter de ordinære reglene dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Ved krav om standardfradrag gis det også fradrag for fagforeningskontingent, minstefradrag, tilskudd til pensjonsordning og særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. I tillegg kan skattyter få skattefri dekning av:

- fri kost og losji på plattform og annen sokkelinnretning, se emnet «Sokkelarbeidere», pkt. 2.1
- reise mellom helikopterbase og plattformen, se emnet «Sokkelarbeidere», pkt. 2.3.2
- fri kost og losji på yrkesreise, se emnet «Sokkelarbeidere», pkt. 2.3.3

U-17-3.8.3 Skatteavtale

Skatteavtale som Norge har inngått med det landet hvor skattyter anses bosatt vil kunne begrense skatteplikten til Norge. Før en kan ta stilling til en eventuell norsk beskatningsrett må det derfor avklares om

- Norge har inngått skatteavtale med skattyters bostedsstat
- skatteavtalen også omfatter kontinentalsokkelen. (NSAs geografiske virkeområde er angitt i art. 3 nr. 1 a), se også emnet «Utland – allment om skatteavtaler».)
- arbeid på kontinentalsokkelen er regulert ved særskilte artikler eller gjelder den alminnelige artikkel vedrørende lønnsarbeid, eventuelt med spesielle modifikasjoner. (Se NSA art. 21, spesielt nr. 7 og nr. 1, 2 og 3, jf. HRD i Utv. 1993/12 (Rt. 1992/1401).)

HRD 8. juni 2021 (HR-2021-1243-A) gjaldt Norges beskatningsrett til lønnsinntekt etter sokkelbestemmelsene i skatteavtalene med Belgia og Spania. Spørsmålet gjaldt sokkelbestemmelsenes geografiske virkeområde og telling av antall dager. Sokkelbestemmelsenes geografiske virkeområde er angitt å være «utenfor kysten», og Høyesterett kom til at den indre grensen for sokkelbestemmelsene går helt inne ved land, dvs. at også området innenfor grunnlinjen er omfattet. Sokkelbestemmelsene har en tidsavgrensning som gjør beskatningsretten avhengig av om skattyters arbeidsperiode overstiger 30 dager eller ikke. Høyesterett kom til at friperioder ikke skal telle med ved beregning av antall dager. Dommen får betydning for tolkningen av skatteavtaler med lik eller tilsvarende ordlyd som skatteavtalene med Belgia og Spania.

U-17-4 Artister og sportsutøvere**U-17-4.1 Intern rett, bosatt i Norge**

Det er ingen særregler for artister bosatt i Norge.

U-17-4.2 Intern rett, bosatt i utlandet

Artister og sportsutøvere som er bosatt i utlandet er ikke skattepliktige etter skatteloven, jf. sktl. § 2-35 første ledd. Disse er i stedet skattepliktige til staten for bruttoinntekten etter lov 13. desember 1996 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven), jf. artistskatteloven § 1.

Med utenlandsk artist forstås person som er bosatt i utlandet, og som utøver økonomisk aktivitet som artist, herunder aktivitet som idrettsutøver eller ved opptreden med religiøs, politisk, sosialt eller veldedig innhold, jf. artistskatteloven § 2. Dette vil f.eks. gjelde skuespillere (ikke iscenesettere), sangere, musikere, tradisjonelle idrettsutøvere, golfspillere, ryttere og seilere mv. Plikt til å svare skatt av inntekt fra artistvirksomhet gjelder uavhengig av om inntekten tilfaller artisten selv, dennes representant/opdragsgiver eller et foretak.

Artister som omfattes av artistskatteloven skattlegges ved at den som utbetaler honorar mv. foretar skattetrekk i bruttogodtgjørelsen og innbetaler dette, jf. artistskatteloven § 7. Arrangøren skal etter sktfvl. § 8-8 annet ledd levere melding om arrangementet ved bruk av skjema RF-1091 (melding fra arrangør/plassutleier om artist(er)). På bakgrunn av opplysningene som er gitt i skjemaet sender Skatteetaten en oppgjørsblankett, skjema RF-1092 til den som er trekkpliktig etter artistskatteloven. I dette skjemaet skal den trekkpliktige gi opplysninger om skattepliktige ytelser som er utbetalt til artisten i forbindelse med arrangementet, og eventuelle fradragsberettigede utgifter.

Skatteplikt etter artistskatteloven faller bort, og avløses av skatteplikt etter skatteloven, fra og med inntektsåret forut for det inntektsår da vilkårene i sktl. § 2-1 annet ledd for å anses bosatt er oppfylt, jf. artistskatteloven § 1 annet ledd første punktum. En artist som blir skattepliktig som bosatt i Norge i 2023, skal derfor skattlegges etter de alminnelige reglene også for inntektsåret 2022. Om vilkårene for skattemessig bosted, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)».

Om arbeidsgiveravgift, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 4.6.

En artist bosatt i en annen EØS-stat, og som ikke anses skattemessig bosatt i Norge, kan etter inntektsårets utløp kreve å bli skattlagt etter skattelovens regler for begrenset skattepliktige. Trukket skatt etter artistskatteloven § 7 omgjøres da til forskuddstrekk eller forskuddsskatt, jf. artistskatteloven § 1 annet ledd.

Se også emnet «[Kunstnere](#)».

Om takseringsregler for utenlandske artister, se forskrift 19. desember 2022 nr. 2292 om takseringsregler til bruk ved beskatningen av utenlandske artister for inntektsåret 2023 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister.

U-17-4.3 Skatteavtale

Artister og sportsutøvere som har inntekt av yrkesmessig opptreden i et annet land enn bostedslandet, skal etter NSA skattlegges i den stat hvor virksomheten er utøvet, se art. 17 nr. 1. Om hvilke inntekter dette omfatter for sportsutøvere, se FIN 21. desember 1992 i Utv. 1993/1580 og FIN 23. februar 2006 i Utv. 2006/490.

Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal inntekten også skattlegges i bostedslandet. Ellers skal slik inntekt unntas fra skattlegging i bostedslandet. Progresjonsforbeholdet gjelder ikke slik inntekt.

U-17-5 Studenter

U-17-5.1 Intern rett

U-17-5.1.1 Norske studenter i utlandet

Norske studenter som oppholder seg i utlandet for å studere, omfattes av de vanlige reglene om skattemessig bosted ved inn- og utflytting, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)». Norske studenter som er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett, er fullt skattepliktige til Norge for all sin inntekt og formue, jf. sktl. § 2-1 niende ledd. De har også krav på alminnelige inntekts- og skattefradrag og fradrag for gjeld ved formuesbeskatningen.

Om skattlegging av personer som mottar stipend, lønn eller lignende ytelser i forbindelse med studiet, se emnene «[Stipend](#)», «[Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», «[Utgiftsgodtgjørelse](#)» og «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

U-17-5.1.2 Utenlandske studenter i Norge

Utlendinger som oppholder seg i Norge for å studere, er ikke skattepliktige i Norge for formue i og inntekt fra utlandet, jf. sktl. § 2-30 annet ledd. Dette gjelder også for utenlandske studenter som anses skattemessig bosatt i Norge. Denne regelen omfatter ikke utenlandske universitetsstipendiater og tilsvarende, se FIN 8. september 2006 i Utv. 2006/1348. Annen inntekt og formue vil være skattepliktig etter alminnelige regler, med mindre noe annet følger av skatteavtale.

U-17-5.2 Skatteavtale

Noen skatteavtaler har egne bestemmelser som gjelder studenter og lærlinger av ulike kategorier. Bestemmelsene varierer både med hensyn til hvem som omfattes og i hvilken grad den

norske beskatningsretten er begrenset. Dette betyr at man alltid må vurdere den aktuelle avtalebestemmelse konkret.

I henhold til art. 20 i NSA skal en student eller forretningslærling være fritatt for beskatning av pengebeløp han mottar fra utlandet til sitt opphold, sin undervisning eller utdanning. Det er et vilkår at oppholdet utelukkende er motivert i vedkommendes utdanning eller opplæring. Når det gjelder studier er skattefritaket begrenset til studier som omfattes av offentlig økonomisk studieordning i studiestaten (i Norge; Statens lånekasse for utdanning). Det er ikke krav om at studenten faktisk mottar eller har krav på slik studiestøtte. Universitetsstipendiater og tilsvarende omfattes ikke av art. 20 i NSA, se FIN 8. september 2006 i Utv. 2006/1348.

I noen skatteavtaler er det et vilkår for at en student skal få skattefritak i oppholdslandet for lønn for arbeid utført der, at hensikten med arbeidet er å få praktisk erfaring i tilknytning til studiene. I slike tilfeller er heller ikke lønn utbetalt fra en arbeidsgiver i oppholdslandet skattepliktig der. Lønnsinntekten kan bare skattlegges i bostedslandet også når lønnen er utbetalt fra en arbeidsgiver i et annet land. Dersom arbeidsforholdet er formidlet av organisasjoner som ELSA, IAAS, AIESEC eller IAESTE og ikke overstiger 3 måneder, kan en legge til grunn at praksisen har den nødvendige tilknytning til studiene.

Det er særskilte bestemmelser vedrørende skattleggingen av studenter fra Færøyene og Island i [pkt. IX i protokollen til NSA](#).

U-17-6 Styrehonorar

U-17-6.1 Intern rett

U-17-6.1.1 Personer bosatt i Norge

Person bosatt i Norge er skattepliktig for styrehonorar fra utenlandsk selskap etter norsk intern rett, jf. sktl. § 2-1 niende ledd.

U-17-6.1.2 Personer bosatt i utlandet

En person som ikke er bosatt i Norge, er skattepliktig for lønn, honorar mv. som direktør, styremedlem, medlem av kontrollkomité o.l. i et selskap eller innretning som hører hjemme i Norge og for gratiale, tantieme eller lignende fra et slikt selskap mv., jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav e og f, selv om han ikke har oppholdt seg i Norge. Dette gjelder også pensjon som skriver seg fra verv som nevnt til personen selv, men ikke til ektefelle eller barn etter hans død. Se FIN 15. april 1996 i Utv. 1996/816. Slike personer skattlegges i skatteklasse 0, jf. sktl. § 15-4 sjette ledd, jf. fjerde ledd, dersom de ikke blir skattlagt i ordningen for kildeskatt på lønn. Om kildeskatt på lønn, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)». Om beregning av trinnskatt, se emnet «[Personinntekt – trinnskatt](#)». Om minstefradrag, se emnet «[Minstefradrag](#)».

U-17-6.2 Skatteavtale

Styregodtgjørelse og annet lignende vederlag kan vanligvis skattlegges i den stat hvor det selskapet som yter godtgjørelsen er hjemmehørende, se art. 16 i NSA. Etter skatteavtalen med USA skal styrehonorar skattlegges etter reglene for inntekt av fritt yrke.

Dersom Norge er bostedsland og dobbeltbeskatning i skatteavtalen er forebygget gjennom kreditmetoden, skal styregodtgjørelsen mv. også skattlegges i Norge. I andre tilfeller skal slik godtgjørelse unntas fra skattlegging i Norge.

U-17-7 Pensjon, uføreytelser, livrente mv.

U-17-7.1 Intern rett

U-17-7.1.1 Personer bosatt i Norge

U-17-7.1.2 Pensjon, uføreytelser, livrente mv. utbetalt fra utenlandsk privat foretak eller offentlig myndighet til personer bosatt i Norge, er skattepliktige hit, jf. sktl. § 2-1 niende ledd. Dette gjelder også pensjoner utbetalt fra internasjonale organisasjoner og institusjoner, herunder FN og NATO, selv om lønnsinntekt ville vært skattefrie. Når ansatte i FN avslutter tjenesten før de har opptjent pensjonsrettigheter og derfor får tilbakebetalt pensjonsinnskuddet, skal denne betalingen behandles som lønn, se pkt. 3.5.1. Personer bosatt i utlandet

Det svares kildeskatt av pensjon, føderåd, livrente og lignende utbetalinger, herunder uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger til person som er skattemessig bosatt i utlandet etter norsk intern rett, jf. sktl. § 2-3 fjerde ledd. Skatteplikten gjelder utbetalinger som er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1 første ledd, § 5-40 eller § 5-42 bokstav a når utbetalingen skjer

- fra folketrygden eller fra offentlig tjenstepensjonsordning
- fra person, selskap eller innretning som er skattepliktig til Norge, når mottakeren har opptjent pensjonspoeng i folketrygden eller
- fra andre når det er gitt fradrag for innbetalingen etter sktl. § 6-46, § 6-47 eller § 6-72

Om hva som er pensjoner, se emnet «**Pensjon – allment**», pkt. 1. Om hva som er føderåd, se emnet «**Føderåd**», pkt. 1. Utbetalt livrente er som utgangspunkt skattepliktig etter sktl. § 5-1, og faller dermed som utgangspunkt inn under reglene. Livrenter hvor skatteplikten etter sktl. § 5-41 er begrenset til det som overstiger tilbakebetaling av premie for forsikringen, omfattes likevel ikke. Om slike livrenter, se emnet «**Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)**», pkt. 5.

Uføreytelser skatlegges som lønnsinntekt, se emnet «**Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser**», pkt. 8.

Andre ytelser enn uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger som faller inn under sktl. § 5-42 omfattes ikke av kildeskatteplikten. Dette gjelder for eksempel arbeidsavklaringspenger etter folketrygdloven, regelmessig personlige understøttelser og utdelinger fra legater mv.

U-17-7.1.3 Nærmere om pensjon og uføreytelser fra folketrygden eller offentlig tjenstepensjon

Det skal svares kildeskatt ved utbetaling av pensjon og uføretrygd fra folketrygden og pensjon og uføreytelser fra offentlig tjenstepensjonsordning til enhver person bosatt utenfor Norge etter norsk intern rett, jf. sktl. § 2-3 fjerde ledd bokstav a.

U-17-7.1.4 Nærmere om utbetalinger fra person, selskap eller innretning som er skattepliktig i Norge

Mottaker som har opptjent pensjonspoeng i folketrygden, skal svare kildeskatt ved utbetalinger av pensjon og uføreytelser

- fra person, selskap eller innretning hjemmehørende i Norge og
- fra person, selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet som er skattepliktig til Norge etter reglene om stedbunden skattlegging, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b

Se sktl. § 2-3 fjerde ledd bokstav b.

Det er uten betydning om opptjeningen av pensjonspoeng har sammenheng med arbeid som er utført for den som utbetaler pensjonen.

U-17-7.1.5 Nærmere om pensjon og uføreytelser fra personer, selskaper og innretninger som ikke er skattepliktig til Norge

Ved utbetaling av pensjon eller uføreytelser fra person, selskap eller innretning som ikke er skattepliktig til Norge, skal det svares kildeskatt hvis det er gitt fradrag for innbetalingen til pensjonsordningen etter sktl. § 6-46, § 6-47 og § 6-72, se sktl. § 2-3 fjerde ledd bokstav c.

U-17-7.1.6 Skattesatser

Satsen for kildeskatten fastsettes i det årlige skattevedtaket. For 2023 er kildeskattesatsen 15 %, jf. SSV § 3-5 fjerde ledd første punktum.

U-17-7.1.7 Skattyter bosatt i annen EØS-stat, begrensning av kildeskatt etter sktl. § 17-10

For person bosatt i en annen EØS-stat er det i sktl. § 17-10 gitt regler om begrensning av kildeskatten på pensjon, uføretrygd og andre uføreytelser mv. Vilkårene for begrensning er at skattyter

- har opptjent retten til pensjonen eller uføreytelsen mv. i Norge ved fri bevegelighet for arbeidstakere innenfor EØS-området, og
- har såvidt lav inntekt i bostedsstaten at han ikke får utnyttet retten til personlige fradrag i bostedsstaten

I slike tilfeller skal kildeskatten settes ned til det beløpet skatten på pensjonen og/eller uføreytelsen mv. ville blitt beregnet til om skattyter hadde vært skattepliktig som bosatt etter sktl. § 2-1, jf. § 17-10 annet ledd første punktum. Ved denne beregningen skal det gis minstefradrag etter sktl. §§ 6-30 til 6-32 og personfradrag etter sktl. § 15-4 første ledd. Disse fradragene beregnes forholdsmessig etter forholdet mellom skattepliktig inntekt etter sktl. § 2-3 fjerde ledd og skattyters samlede inntekter i Norge og i utlandet. Det skal også gis forholdsmessig skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1, jf. sktl. § 17-10 annet ledd siste punktum. Fradraget gis etter vanlige regler, men begrenses forholdsmessig på samme måte som minstefradrag og personfradrag.

Skattyter kan først kreve at kildeskatten settes ned etter sktl. § 17-10 når skatten er fastsatt for det aktuelle inntektsåret. Skattyter kan ikke få slik skatteberegning hensyntatt på forskuddsstadiet. Skattyter må dokumentere at vilkårene for begrensning av kildeskatten er oppfylt, herunder at retten til pensjon/trygd er opptjent i Norge ved utøvelse av retten til fri bevegelighet for arbeidstakere etter EØS-avtalen.

U-17-7.1.8 Skattyter bosatt i annen EØS-stat, fastsetting av fradrag etter reglene for bosatte på visse vilkår

Skattyter bosatt i annen EØS-stat kan på visse vilkår kreve at skatten beregnes etter de samme reglene som gjelder for personer som er bosatt i Norge, og skattyter gis da fradrag i inntekten etter reglene i sktl. § 6-71, se [pkt. 14](#). For skattyter som får fradrag etter reglene i sktl. § 6-71, skal de ordinære skattesatsene for trinnskatt og skatt på alminnelig inntekt gjelde, se SSV § 3-5 fjerde ledd annet punktum.

U-17-7.1.9 Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne

Om vilkårene for skattebegrensning for personer bosatt i annen EØS-stat, se emnet «[Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne](#)», [pkt. 1.1](#).

U-17-7.1.10 Skattefradrag for pensjonister

Om vilkårene for skattefradrag for pensjonister bosatt i annen EØS-stat, se emnet «[Skattefradrag for pensjonsinntekt](#)», [pkt. 2.4](#).

U-17-7.2 Skatteavtale

Skatteavtalene har forskjellige regler om i hvilket land pensjon og uføreytelser mv. skal skattlegges. Etter noen skatteavtaler kan alle pensjoner og uføreytelser mv. bare skattlegges i bostedslandet. Etter andre skatteavtaler kan alle eller noen typer av pensjoner og uføreytelser mv. skattlegges i utbetalingslandet. Det vil da følge av skatteavtalen om bostedslandet skal gi kreditfradrag for skatten i utbetalingslandet eller om bostedslandet skal unnta pensjonen eller uføreytelser mv. fra skattlegging.

Etter NSA art. 18 nr. 1 kan pensjon, livrente og utbetaling i henhold til sosiallovgivningen (i Norge folketrygdloven mv.) skattlegges både i utbetalingslandet og bostedslandet. Danmark, Finland og Sverige har vedtatt overgangsregler til de nye reglene i skatteavtalen fra 2009 som innebærer at Norge har eksklusiv beskatningsrett i visse tilfeller. Se St.prp. nr. 54 (2007–

2008). Uføreytelser fra private og offentlige tjenestepensjonsordninger og andre private pensjonsordninger kan bare skattlegges i bostedslandet, jf. NSA art. 22 nr. 1.

Når en person som er skattemessig bosatt i Norge mottar pensjon/uføreytelse mv. som kan skattlegges i utbetalingslandet, og skatteavtalen anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning av slik inntekt, skal pensjonen/uføreytelsen mv. også skattlegges i Norge. Nærmere om unngåelse av dobbeltbeskatning etter kreditmetoden, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», pkt. 4.

Anvender skatteavtalen fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for å unngå dobbeltbeskatning av slik inntekt, skal inntekten unntas fra skattlegging i Norge. Det samme gjelder i utgangspunktet når det følger av skatteavtalen at pensjonen/uføreytelsen mv. bare kan skattlegges i utbetalingslandet. Etter noen skatteavtaler kommer imidlertid den alternative fordelingsmetoden til anvendelse. Se f.eks. skatteavtalene med Australia (art. 18 nr. 2, jf. art. 23 nr. 2 b), Portugal (art. 19 nr. 2 a, jf. art. 23 nr. 2 b) og Storbritannia (art. 18 nr. a, jf. art. 25 nr. 1 b), som gjelder for offentlig pensjon når denne bare skal skattlegges i utbetalingsstaten. Nærmere om unngåelse av dobbeltbeskatning etter den alternative fordelingsmetoden, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», pkt. 3.

U-17-8 Sykepenger, arbeidsavklaringspenger, foreldrepenger og dagpenger

U-17-8.1 Intern rett

U-17-8.1.1 Sykepenger mv. utbetalt av trygdemyndighetene

Offentlige trygdeytelser som for eksempel sykepenger, arbeidsavklaringspenger, foreldrepenger og dagpenger ved arbeidsløshet til personer som anses skattemessig bosatt i Norge, er skattepliktig hit, jf. sktl. § 2-1 niende ledd.

Det er i utgangspunktet ikke hjemmel for å skattlegge offentlige trygdeytelser som for eksempel sykepenger, arbeidsavklaringspenger, foreldrepenger og dagpenger under arbeidsløshet til personer som ikke anses som bosatt/hjemmehørende i Norge.

U-17-8.1.2 Sykepenger mv. utbetalt av arbeidsgiver

Sykepenger utbetalt i arbeidsgiverperioden, jf. ftrl. § 8-19, skal likevel behandles som lønnsinntekt, se [pkt. 13.1.1](#).

For en person uten skatteplikt som bosatt i Norge opphører skatteplikten for sykepengene dersom mottakeren forlater Norge under arbeidsgiverperioden. Korte opphold i utlandet under sykdom anses likevel ikke å avbryte et «midlertidig opphold innen riket», dersom hensikten er å komme tilbake. Se FIN 19. august 1997 i Utv. 1998/564.

Sykepenger og foreldrepenger som utbetales av arbeidsgiver, og som refunderes av NAV, skal behandles som offentlig trygdeytelse, se [pkt. 8.1.1](#). Utbetalinger av sykepenger og foreldrepenger utover de beløp som refunderes av NAV etter folketrygdloven, behandles som lønnsinntekt.

U-17-8.2 Skatteavtale

U-17-8.2.1 Sykepenger mv. utbetalt av trygdemyndighetene

Noen skatteavtaler regulerer beskatningsretten til utbetalinger i henhold til sosiallovgivningen i skatteavtalens bestemmelse om pensjon. Dette omfatter bl.a. sykepenger, arbeidsavklaringspenger, foreldrepenger og dagpenger under arbeidsløshet. Se f.eks. NSA art. 18.

Sykepenger, arbeidsavklaringspenger, foreldrepenger og dagpenger under arbeidsløshet som utbetales av Arbeids- og velferdsetaten (NAV) til person bosatt i et annet nordisk land, kan etter NSA art. 18 nr. 1 skattlegges i Norge.

Sykepenger, foreldrepenger og dagpenger under arbeidsløshet som utbetales av trygdemyndighetene i et annet nordisk land til person bosatt i Norge, kan etter NSA art. 18 også skattlegges i utbetalingsstaten. For å unngå dobbeltbeskatning kan skattyter kreve kreditfradrag for den betalte utenlandske skatten. Om forebygging av dobbeltbeskatning gjennom kreditmetoden, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», [pkt. 4](#).

Når skatteavtalen ikke uttrykkelig regulerer utbetalinger i henhold til sosiallovgivningen, omfattes sykepenger mv. av bestemmelsen om «annen inntekt». Retten til å skattlegge «annen inntekt» er i skatteavtalene normalt forbeholdt bostedsstaten. Etter noen skatteavtaler kan ytelsene også skattlegges i utbetalingsstaten.

U-17-8.2.2 Sykepenger mv. utbetalt av arbeidsgiver

Sykepenger utbetalt i arbeidsgiverperioden vil i skatteavtale være regulert av bestemmelsen om lønn, se NSA art. 15 for sykepenger utbetalt av privat arbeidsgiver og art. 19 for sykepenger utbetalt av offentlig arbeidsgiver. Sykepenger og foreldrepenger som utbetales av arbeidsgiver, og som refunderes av NAV, skal behandles som om ytelsen var utbetalt av trygdemyndighetene, se [pkt. 8.2.1](#). Utbetalinger av sykepenger og foreldrepenger utover de beløp som refunderes av NAV etter folketrygdløven, behandles som lønnsinntekt.

Nærmere om skatteplikten for lønnsinntekt, se [pkt. 1](#) til og med [pkt. 5](#).

U-17-9 Utenlandstillegg

Med utenlandstillegg menes godtgjørelse som skal dekke merkostnader som påløper ved utenlandsopphold av lengre varighet.

Godtgjørelse til dekning av økte levekostnader som utbetales norske tjenesteansatte i utlandet, er skattefri etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav d. Skattefritaket omfatter også samboertillegg.

Utenlandstillegg til andre skattytere er skattefritt så lenge utbetalingen er fastsatt i samsvar med satser, legitimasjonskrav og øvrige bestemmelser fastsatt i tariffavtale, og godtgjørelsen for ingen del er fastsatt for å gi arbeidsvederlag i tillegg til kostnadsdekningen, se sktl. § 5-11 tredje ledd jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 fjerde ledd. Skattefritaket gjelder også forhøyet utenlandstillegg for medfølgende ektefelle eller samboer.

Kortvarige opphold i Norge i forbindelse med ferie, kurs, korte arbeidsoppdrag og lignende, er uten betydning for skattefriheten så lenge skattyter returnerer til tjenestestedet i utlandet etter endt opphold i Norge. Med kortvarig opphold i Norge menes opphold som til sammen ikke overstiger 90 dager i løpet av inntektsåret. Dette gjelder uavhengig av om oppholdet i Norge tas ut samlet på en gang eller om flere opphold fordeles ut over året. Dersom de kortvarige oppholdene i Norge samlet overstiger 90 dager i løpet av inntektsåret, gjelder skattefriheten bare de første 90 dagene. Se SKD 17. juni 2022 i Utv. 2022/943.

Hvis skattyter er på arbeidsopphold i utlandet bare deler av inntektsåret, skal kvoten på 90 dager avkortet forholdsmessig slik at skattyter for hver hele kalendermåned han er på utstasjonering i inntektsåret får 1/12-del av kvoten på 90 dager.

Godtgjørelser som er ment å kompensere for ekstra belastninger under vanskelige og ubehagelige leveforhold, eller for økt risiko for liv og helse, skal skatlegges som lønn med mindre ytelsen skal dekke kostnader i forbindelse med tjenesten. Det samme gjelder andre tillegg, ytelser mv. av lønsmessig karakter.

U-17-10 Fri bolig i utlandet

Fordele ved fri bolig under arbeidsopphold i utlandet er i utgangspunktet skattepliktig både for privat og offentlig ansatte, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)», [pkt. 1.4](#).

U-17-11 Nettolønn

Når arbeidstaker har inngått avtale om nettolønn med arbeidsgiver, må det skje en omregning av nettolønnen til skattepliktig bruttoinntekt (oppgrossing).

HRD 11. mai 2016 i Utv. 2016/1243 (HR-2016-01050-A) gjaldt en ansatt som var på arbeidsopphold i Qatar hvor ettårsregelen i sktl. § 2-1 tiende ledd fikk anvendelse. Det ble ikke betalt skatt i Qatar. Høyesterett kom til at nettolønnen ikke skulle grosses opp med den skatten som ville ha vært betalt om ettårsregelen ikke hadde kommet til anvendelse. Da det i resultatet verken ble betalt skatt i Norge eller i arbeidslandet, men bare norsk trygdeavgift, skulle nettolønnen grosses opp kun med den norske trygdeavgiften. Dommen får virkninger for oppgrossing av nettolønn for arbeidstakere på nettolønnskontrakt i utlandet også der det betales skatt i arbeidslandet og der dobbeltbeskatning avhjelpes gjennom andre regler enn ettårsregelen.

Den utenlandske skatten som betales av arbeidsgiver i henhold til nettolønnskontrakten må betraktes som en fordel som skal inngå i den totale inntekten før oppgrossing med norsk trygdeavgift. Der dobbeltbeskatning unngås ved hjelp av kreditfradrag for betalt skatt i utlandet, skal nettolønnen grosses opp etter norske skattesatser og med norsk trygdeavgift.

Overstiger den betalte utenlandske skatten den beregnede norske skatten (skatt på alminnelig inntekt og trinnskatt), skal merskatten tas med som skattepliktig fordel i det året den endelige utenlandske skatten er fastsatt og betalt/skulle vært betalt. Bruttofordelen av den utenlandske merskatten fastsettes ved å grosse opp merskatten med norsk trygdeavgift.

Fordelen av arbeidsgivers betaling av arbeidstakers skatt i arbeidslandet skal tidfestes når endelig skatt i utlandet er fastsatt og forfaller til betaling. Ordinær forskuddsbetaling av skatt i arbeidslandet, der forskuddsskatten/forskuddstrekket senere avregnes mot en endelig fastsatt skatt (normalt i året etter inntektsåret), innebærer ikke at forskuddsbetalingen skal tidfestes løpende gjennom inntektsåret. Dersom endelig skatt fastsettes løpende gjennom inntektsåret i arbeidslandet, i henhold til en såkalt Pay-As-You-Earn-ordning, skal fordelene tidfestes løpende gjennom inntektsåret i Norge etter hvert som den faller til betaling. Skatten i utlandet skal anses endelig ved førstegangs fastsetting. Hvis skattefastsettingen i arbeidslandet påklages, og forfall av fastsatt skatt ikke utsettes, vil skatten som er fastsatt ved førstegangsfastsettingen anses som endelig fastsatt skatt og tidfestes ved forfall. Betalingen av en eventuell restskatt som følge av en senere endret skattefastsetting tidfestes ved forfall av restskatten. Fører endret skattefastsetting i arbeidslandet til skatt til gode, må det foretas en korrigering av skattepliktig bruttolønn for det inntektsåret skatten fastsatt ved førstegangsfastsettingen ble tidfestet.

U-17-12 Opsjoner i arbeidsforhold

Når person bosatt i Norge etter skatteavtale innløser opsjoner i arbeidsforhold, er hele opsjonsinntekten skattepliktig, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 15 nr. 1. Dette gjelder selv om skattyter har vært bosatt i utlandet etter skatteavtale (men bosatt i Norge etter internretten) for hele eller deler av den perioden opsjonsinntekten relaterer seg til.

Den delen av opsjonsinntekten som relaterer seg til arbeid utført i utlandet kan også skattlegges der, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 15 nr. 1. Unngåelse av dobbeltbeskatning skjer ved at Norge som bostedsstat innrømmer kreditfradrag eller unntak med progresjonsforbehold, jf. OECDs mønsteravtale artiklene 23A og 23B, avhengig av metoden som angis i den relevante skatteavtale.

U-17-13 Fradrag, generelt

U-17-13.1 Personer bosatt i Norge

U-17-13.1.1 Generelt

Personer som er skattepliktig som bosatt i Norge og skattepliktig hit for lønnsinntekt opptjent i utlandet, har rett til fradrag på vanlig måte for kostnader knyttet til denne inntekten.

Har skattyter vært bosatt i Norge en del av året, er det fradragsrett for kostnader som knytter seg til inntekt som er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 6-92 første punktum. Dette gjelder f.eks. reisekostnader, flyttekostnader mv. Tilsvarende gjelder fagforeningskontingenter og pensjonspremier. Om minstefradrag, se emnet «[Minstefradrag](#)».

Personer som blir skattemessig bosatt i Norge i løpet av inntektsåret og er i kildeskatteordningen for lønnsinntekt, har ikke rett til fradrag i inntekt som skattlegges i ordningen. Om kildeskatt på lønn, se emnet «[Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere](#)».

Om grensejengere, se emnet «[Utland – grensejengere](#)».

U-17-13.2 Personer bosatt i utlandet

U-17-13.2.1 Generelt

Utenlandske arbeidstakere som har begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, har som utgangspunkt rett til fradrag for kostnader knyttet til inntekt som er skattepliktig til Norge.

U-17-13.2.2 Personer som er omfattet av kildeskatteordningen for lønnsinntekt etter sktl. kap. 20

I stedet for å bli skattlagt etter ordinære regler og kreve fradrag for faktiske kostnader, kan skattytere som er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d til f eller annet ledd, velge å benytte ordningen med kildeskatt på lønnsinntekt. Skattyter har da ikke rett til noen fradrag. Skattlegging etter kildeskatteordningen kan foretas til og med det

første året hvor skattyter anses bosatt i Norge. Nærmere om kildeskatteordningen, se emnet «Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere».

U-17-13.2.3 Fradrag når skattyter velger skattlegging etter ordinære regler

Velger skattyter å ikke bli skattlagt etter kildeskatteordningen, gjelder fradragsretten for følgende kostnader knyttet til den lønnsinntekten som skattlegges i Norge

- faktiske kostnader av den art som inngår i minstefradraget som et alternativ til minstefradraget, se emnet «Minstefradrag», pkt. 4
- avstandsfradrag for arbeidsreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser»
- merkostnader ved arbeids- eller yrkesopphold utenfor hjemmet, herunder kost, losji og besøksreiser, dersom vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnene om merkostnader
- gjeldsrenter på lån knyttet til fast eiendom som skattyteren eier i Norge, under forutsetning av at gjeldsrentene ikke dekkes av inntekter av den faste eiendommen, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter»

Disse skattyterne har ikke rett til særfradrag for enslige forsørgere etter sktl. § 6-80.

Skattytere som av hensyn til arbeidet må bo utenfor et hjem i en annen stat, kan kreve fradrag for merkostnader ved å oppholde seg utenfor hjemmet i utlandet, se emnet «Merkostnader – pendler med hjem i utlandet». Skattyter kan da ikke samtidig kreve fradrag for merkostnader ved å pendle mellom boliger i Norge, jf. FSFIN § 6-13-10 tredje ledd.

Om skillet mellom yrkesopphold og pendleropphold, og mellom yrkesreise og besøksreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Nærmere om vilkårene for fradrag og størrelsen av fradrag ved yrkesreise/yrkesopphold, se emnene om merkostnader.

U-17-13.2.4 Nærmere om standardfradrag etter sktl. § 6-70

Standardfradraget for utenlandske sjøfolk og utenlandske sokkelarbeidere er 10 % regnet av den arbeidsinntekt som inngår i grunnlaget for minstefradraget, se emnet «Minstefradrag». Fradraget kan ikke settes høyere enn kr 40 000.

I tillegg til standardfradraget kan det gis følgende inntektsfradrag når vilkårene for øvrig er oppfylt, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd:

- minstefradrag
- særskilt fradrag for sjøfolk
- fradragsberettiget tilskudd til norsk offentlig eller privat pensjonsordning i arbeidsforhold samt utenlandsk pensjonsordning etter sktl. § 6-72 (EØS)
- fradragsberettiget fagforeningskontingent

Andre fradrag, f.eks. faktiske kostnader av den art som inngår i minstefradraget, fradrag for arbeidsreise eller merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, kan ikke kreves i tillegg til standardfradraget.

U-17-13.3 Tidfesting av kostnader ved inntreden eller opphør av skatteplikt til Norge

Ikke-betalte fradragsberettigede kostnader som er knyttet til arbeidsinntekter som skattlegges i Norge, kan fradras på det tidspunktet skattyters skatteplikt som bosatt i Norge etter intern rett opphører eller skattyter avslutter et midlertidig opphold her med begrenset skatteplikt. Tilsvarende kan kostnader som er betalt før innflytting og som refererer seg til inntekter som er skattepliktige i Norge, fradras i det året skatteplikten inntreffer, jf. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav d.

U-17-14 Særskilt fradragsrett for person bosatt innenfor EØS-området som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge

U-17-14.1 Generelt

Personlig skattyter bosatt innenfor EØS-området med begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3, og som ikke skattlegges i kildeskatteordningen for lønn, kan på visse vilkår kreve fradrag som om skatteplikten gjaldt all inntekt og formue, jf. sktl. § 6-71. Personer som er skattepliktige etter petroleumsloven kan også kreve fradrag etter sktl. § 6-71 dersom vilkårene for øvrig er oppfylt, se FIN 9. januar 2006 i Utv. 2006/332. Fradragsretten omfatter alle ordinære fradrag, se pkt. 14.2.

Fradragsretten omfatter også gjeldsrenter, men vilkårene er noe annerledes enn for ordinære fradrag. Skattyter som krever fradrag for gjeldsrenter, blir skattepliktig for finansinntekter, se [pkt. 14.3](#).

U-17-14.2 Ordinære fradrag

Fradragsretten omfatter i utgangspunktet alle ordinære fradrag etter skattelovens alminnelige regler, jf. sktl. § 6-71 første ledd. Dette innebærer bl.a. at personfradrag og minstefradrag mv. ikke skal avkortes.

Fradrag etter denne regelen er betinget av at hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt av arbeid, pensjon, uføreytelser eller virksomhet, skatlegges i Norge, jf. sktl. § 6-71 første ledd første punktum. Er minst 90 % av inntekten skattlagt i Norge, kan det legges til grunn at vesentlighetskravet er oppfylt, se Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) kap. 9.5.1.1.

Sammenligningsgrunnlaget er i utgangspunktet skattyters inntekt for fradrag i de ulike land. Den norske delen av sammenligningsgrunnlaget fastsettes på samme måte som ved fastsetting av personinntekt etter sktl. kap. 12. Den utenlandske delen av sammenligningsgrunnlaget fastsettes etter tilsvarende prinsipper.

Ektefellenes samlede inntekt legges til grunn ved vurderingen av om hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt skatlegges i Norge.

Samboere er i utgangspunktet ikke likestilt med ektefeller ved anvendelsen av sktl. § 6-71 første ledd. Kreves fradrag for kostnader der samboere etter ordinære fradragsregler skal ses under ett, må samboers inntekt tas i betraktning ved vurderingen av om en tilstrekkelig del av den samlede inntekten er skattepliktig i Norge. Dette vil for eksempel gjelde krav om foreldre-fradrag for samboere med felles barn, se FIN 17. februar 2006 i Utv. 2006/489.

U-17-14.3 Fradrag for gjeldsrenter og skatteplikt for finansinntekter

U-17-14.3.1 Fradrag for gjeldsrenter

Fradrag for alle gjeldsrenter er betinget av at hele eller tilnærmet hele skattyterens samlede inntekt (globalinntekt) skatlegges i Norge det aktuelle inntektsåret, jf. sktl. § 6-71 annet ledd første punktum. Er minst 90 % av inntekten skattlagt i Norge, kan det legges til grunn at vesentlighetskravet er oppfylt, se Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) kap. 11.4.3.1.

Sammenligningsgrunnlaget er i utgangspunktet skattyters totale inntekt før fradrag i de ulike land. Den norske delen av sammenligningsgrunnlaget er brutto inntekter som er skattepliktige i Norge etter sktl. § 2-3. Ved fastsettingen av den utenlandske delen av sammenligningsgrunnlaget må det anvendes samme inntektsbegrep som i norsk rett.

Skattyter som krever fradrag for gjeldsrenter med hjemmel i sktl. § 6-71, må kunne dokumentere at vilkårene for fradrag er oppfylt.

Har skattyter inntekt av virksomhet eller fast eiendom i utlandet som er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale, skal fradraget for gjeldsrenter begrenses på samme måte som for personer bosatt i Norge, jf. sktl. § 6-91.

Ved anvendelsen av bestemmelsen i skatteloven § 6-91 om fordeling av fradrag mellom Norge og utlandet, skal personer med begrenset skatteplikt til Norge likestilles med personer som er bosatt i Norge etter både intern rett og skatteavtale. Dette betyr at fradraget for gjeldsrenter bare skal begrenses når skattyter har fast eiendom eller virksomhet i et land som Norge har en skatteavtale med som anvender fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for å unngå dobbeltbeskatning. Fradraget for gjeldsrenter skal likevel ikke reduseres som følge av at skattyter eier bolig eller fritidsbolig i annen EØS-stat der skatteavtalen mellom Norge og den annen stat bygger på fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for unngåelse av dobbeltbeskatning, jf. skatteloven § 6-91 første ledd annet punktum. Når skattyter har krav på og krever helt eller delvis fradrag for gjeldsrentene i den andre EØS-staten, skal fradraget i Norge avkortes tilsvarende, jf. skatteloven § 6-91 første ledd tredje punktum.

For skattyter som har virksomhet eller annen fast eiendom enn bolig og fritidseiendom i sitt hjemland gjelder følgende:

- Skattyter fra Italia eller Kroatia har ikke rett til rentefradrag i Norge. Alle rentene vil bli fordelt til fradrag i utlandet etter skatteloven § 6-91. Eventuell bolig/fritidsbolig skattyter eier i tillegg vil da bare inngå i verdien av skattyters samlede eiendeler, jf. skatteloven § 6-91 annet ledd annet punktum og tredje ledd annet punktum.

- Skattyter fra Italia eller Kroatia som både har fast eiendom eller virksomhet i sitt hjemland og skattepliktig formue i Norge i form av fast eiendom eller virksomhet som drives gjennom et fast driftssted her, har rett til et forholdsmessig rentefradrag.
- Skattyter fra øvrige EØS-land som har fast eiendom eller virksomhet i sitt hjemland har rett til fullt rentefradrag i Norge.

Har skattyter fast eiendom eller virksomhet i et annet land enn sitt hjemland, skal fradraget for gjeldsrenter begrenses når den faste eiendommen eller virksomheten ligger i et land som Norge har en skatteavtale med som anvender fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for å unngå dobbeltbeskatning. Dette gjelder likevel ikke om han har bolig eller fritidsbolig i et EØS-land der skatteavtalen mellom Norge og den annen stat bygger på fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for unngåelse av dobbeltbeskatning. I tillegg til Italia, og Kroatia gjelder denne begrensningen i fradragretten for: Barbados, Benin, Bonaire, Bosnia Hercegovina, Brasil, Curacao, Egypt, Elfenbenskysten, Filippinene, Indonesia, Israel, Jamaica, Kenya, Kina, Malaysia, Marokko, Montenegro, Pakistan, Saba, St. Maarten, St. Eustatius, Sri Lanka, Sør-Korea, Trinidad og Tobago, Tunisia, USA og Zimbabwe.

Skattytere fra samtlige EØS-land som ikke har fast eiendom eller virksomhet i utlandet, har rett til fullt rentefradrag i Norge.

Oppfyller ikke skattyter 90 %-kravet, men har gjeldsrenter til fremme av virksomhet som er skattepliktig i Norge, kan det likevel kreves fradrag for disse gjeldsrentene, jf. sktl. § 6-40 fjerde ledd.

U-17-14.3.2 Skatteplikt for finansielle inntekter

En skattyter med begrenset skatteplikt som krever fradrag for gjeldsrenter etter samme regler som for bosatte, skal skattlegges for renteinntekter og andre finansielle inntekter med kilde i Norge, se sktl. § 2-3 tredje ledd. Skatteplikten omfatter renteinntekter og andre finansielle inntekter fra en debitor som er bosatt eller hjemmehørende i Norge, eller som har fast driftssted her. Det er en forutsetning at skatteavtalen gir Norge adgang til å skattlegge renteinntekten.

U-17-15 Skattetrekk

U-17-15.1 Generelt

Plikt til å foreta norsk skattetrekk påhviler også utenlandske arbeidsgivere som har norske eller utenlandske arbeidstakere i sin virksomhet i Norge. Det er uten betydning for trekkplikten hvor lønnen utbetales.

U-17-15.2 Arbeidsutleie

Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret etter skattebetalingsloven oppfylles, jf. sktbl. § 4-1 annet ledd. Pliktene og ansvaret påhviler også den som oppgir å være arbeidsgiver i saker etter [§ 23 tredje ledd og § 24 annet ledd i lov 15. mai 2008 nr. 35 om utlendingers adgang til riket og deres opphold her \(utlendingsloven\)](#).

De ansvarlige kan avtale at en av dem skal utføre pliktene etter skattebetalingsloven. Slik avtale fritar likevel bare for disse pliktene når og så langt dette bestemmes av skatteoppkreveren.

U-18 Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)

- *Sktl. § 10-60 til § 10-68*
- *FSSD § 10-63*

U-18-1 Generelt

NOKUS-reglene går ut på at norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper og innretninger hjemmehørende i lavskattelend skal beskattes for en forholdsmessig andel av selskapets/

innretningens overskudd/underskudd uavhengig av om det faktisk utbetales utbytte, se sktl. § 2-4, jf. § 10-60 til § 10-68.

Hovedformålet med NOKUS-reglene er å likebehandle norske skattytere som investerer i Norge og norske skattytere som investerer i selskaper i lavskatteland (kapitaleksportnøytralitet).

U-18-2 Hjemmehørende i lavskatteland

U-18-2.1 Generelt

Hvilke land som er lavskatteland har betydning i følgende tilfeller:

- Ved vurderingen av om NOKUS-reglene får anvendelse jf. sktl. §§ 10-60 flg.
- Ved vurderingen av om fritaksmetoden får anvendelse for aksjeinntekter fra selskaper hjemmehørende utenfor EØS, samt innenfor EØS som ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd.
- Ved anvendelsen av kreditreglene, jf. sktl. § 16-21 første ledd bokstav a.
- Ved anvendelsen av sktl. § 6-2 tredje ledd om tap på fordring i virksomhet hvor debitorselskapet er hjemmehørende i lavskatteland, se emnet «Fordringer», pkt. 8.2.1.
- Ved anvendelsen av reglene om utflytting av selskap fra Norge og ev. videreflytting fra en EØS-stat, jf. sktl. § 10-70, § 10-37 og § 14-42.
- Ved anvendelsen av reglene om fusjon og fisjon og aksjebytte over landegrensene, jf. § 11-11 syvende ledd og § 14-48 femte ledd og emnene «Fusjon over landegrensene», «Fritaksmetoden» og «Aksjer – aksjebytte».

Som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatten på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten som skulle vært fastsatt for selskapet eller innretningen dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 10-63. Om den nærmere vurderingen av hvorvidt et land skal anses som lavskatteland jf. Sktl. § 10-63, se listen over lavskatteland i pkt. 2.2 og omtalen av lavskattelandvurderingen i pkt. 2.3.

Nærmere om hjemmehørendevilkåret, se pkt. 2.4.

U-18-2.2 Liste over lavskatteland og ikke-lavskatteland

Opplisting i FSSD § 10-63-2 av land som skal anses som lavskatteland etter skattereglene for utbytte, gevinst og tap på aksjer mv., er bindende uten nærmere vurdering etter sktl. § 10-63 jf. FSSD § 10-63-1. Følgende land skal for 2023 uten videre anses som lavskatteland:

- Andorra
- Anguilla
- Antigua og Barbuda
- Bahamas
- Bahrain, med unntak for selskap som er skattepliktig for aktiviteter i oljesektoren
- Belize
- Bermuda
- BES Islands (Bonaire, St. Eustatius og Saba)
- Caymanøyene
- De forente arabiske emirater
- Isle of Man
- Jomfruøyene (amerikanske)
- Jomfruøyene (britiske)
- Kanaløyene (Jersey, Guernsey, Lihou, Jethou, Herm, Alderney, Great Sark, Little Sark og Brecqhou)
- Kosovo
- Liberia
- Macao
- Maldivene
- Marshalløyene
- Mauritius
- Moldova
- Monaco

- Montenegro
- Nord-Makedonia
- Paraguay
- Palau (Belau)
- Qatar, med unntak for selskap som er skattepliktig for aktiviteter i oljesektoren
- San-Barthélemy (Saint Barts, Saint Barth)
- St. Kitts og Nevis
- St. Vincent og Grenadinene
- Turks- og Caicosøyene
- Usbekistan
- Vanuatu

Landene som er listet opp nedenfor, se FSSD § 10-63-3, skal i utgangspunktet ikke anses som lavskatteland. Oppstillingen er likevel ikke bindende uten nærmere vurdering hvis selskapets inntekt i dette landet hovedsakelig er inntekt av den art som er omfattet av fritaksmetoden etter sktl. § 2-38 annet ledd og inntekten skriver seg fra investering i lavskatteland, for eksempel holdingselskaper som har datterselskap hjemmehørende i lavskatteland. For 2023 gjelder dette følgende land

- Australia
- Canada
- Chile
- India
- Japan
- Kina
- New Zealand
- Sør-Afrika
- USA

For «annen selvstendig innretning eller formuesmasse» som nevnt i sktl. § 10-60 annet punktum, skal avgjørelsen av om innretningen eller formuesmassen anses hjemmehørende i et lavskatteland eller ikke, tas uavhengig av listen ovenfor om hvilke land som ikke anses som lavskatteland, jf. FSSD § 10-63-3 tredje ledd.

U-18-2.3 Lavskattelandvurderingen

For selskaper og innretninger hjemmehørende i land som ikke står på listen over lavskatteland i FSSD § 10-63-2 må det foretas en nærmere vurdering av om den alminnelige inntektsskatten på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten som skulle vært fastsatt for selskapet eller innretningen dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 1063. Tilsvarende vurdering må også foretas for selskaper hjemmehørende i land som står på listen over ikke-lavskatteland i FSSD § 10633, se [pkt. 2.1](#). Ved lavskattelandvurderingen er det de reelle forskjellene i skattenivået som skal legges til grunn, ved at det foretas en sammenlikning av forskjellen i effektiv beskatning i Norge og den annen stat for den type selskap vurderingen gjelder. Dette innebærer at det ved vurderingen skal gjøres tilpasning til det aktuelle selskap og bransjen selskapet opererer i. Se eksempel fra praksis i avgjørelse fra Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 4/2021.

Inntekter som er atypiske for den aktuelle selskapstype eller bransje skal holdes utenfor ved vurderingen. Se f.eks. HRD i Utv. 2014/749 (Rt. 2014/196) (Aban). (Saken gjaldt et typisk holdingselskap som primært tok sikte på en langsiktig forvaltning av sine eierinteresser i underliggende riggselskap. Dette ble ansett som en form for organisering som var vanlig i offshorebransjen. Inntekter ved salg av aksjer fremsto da ikke som en typisk inntektskilde, slik at aksjegevinsten skulle holdes utenfor sammenligningsgrunnlaget.)

Derimot skal en ta med inntekter som inngår som en integrert del av enhver næringsvirksomhet, se HRD i Utv. 2016/963 (HR-2016-00586-A) (Den norske Amerikalinje) (Finansinntekter i form av renteinntekter på bankinnskudd og utestående fordringer måtte anses som en integrert og naturlig del av enhver næringsvirksomhet, også en rederivirksomhet, og skulle tas med i sammenligningsgrunnlaget.)

Det er forskjellen i selve skattebelastningen som er avgjørende ved lavskattelandvurderingen. Det er ikke relevant om selskapets skattepliktige inntekter er av beskjedne størrelse i for-

hold til selskapets skattefrie inntekter. Det skal foretas en sammenligning av forskjellen i effektiv beskatning i Norge og den annen stat for den type selskap vurderingen gjelder, og det er bare skattepliktige inntekter som skal inngå i sammenligningen. Se HRD i Utv. 2016/963 HR-2016-00586-A (Den Norske Amerikalinje) (Høyesterett la til grunn at rederiinntekt som var skattefri både i Norge og Singapore, ikke skulle inngå i sammenligningsgrunnlaget.)

At et selskap i et enkeltstående år kommer over eller under grensen på to tredjedeler, vil ikke nødvendigvis være avgjørende for om selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland. Sammenlikningen skal være av generell art og knyttes til en periode av en viss varighet, i praksis to-tre år. Er det gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter i utlandet, er det relevante sammenligningsgrunnlaget de skattene som gjelder for disse typer selskaper, virksomheter eller inntekter i Norge, se Ot.prp. nr. 16 (1991–92) pkt. 6.9. Forhold av mer konkret, individuell art og som ikke er bransjetypiske, skal det i utgangspunktet ikke tas hensyn til. Se nærmere HRD i Utv. 2014/749 (Rt. 2014 s. 196) (Aban) og LRD 21. august 2006 i Utv. 2006/1151 (Cermaq).

For holdingselskaper kan det foretas en mer samlet vurdering av de norske reglene for aksjebeskatning sammenlignet med tilsvarende regler i den annen stat. Ved sammenligningen av aksjebeskatning i de to stater, skal den norske skatten på aksjeinntekter som er omfattet av fritaksmetoden ikke automatisk regnes som null, siden fritaksmetoden som hovedregel forutsetter en underliggende beskatning i andre deler av eierkjeden, se HRD i Utv. 2014/749 (Rt. 2014 s. 196) (Aban). Dersom en utenlandsk regel om skattefritak for aksjeinntekter i mindre grad enn den norske avgrenser mot inntekter fra lavskatteland, skal dette tas hensyn til i totalvurderingen av om selskapet selv anses hjemmehørende i et lavskatteland. Det samme gjelder dersom selskapets hjemstat for øvrig opererer med et bredere grunnlag for skattefritak enn den norske fritaksmetoden. Ved sammenligningen etter sktl. § 10-63 skal det som utgangspunkt ikke legges vekt på forhold av konkret, individuell art og som ikke er bransjetypiske. Ved selskapsstrukturer og investeringer av mer stabil og langsiktig karakter, og hvor samtlige av selskapets inntekter er av en slik art at de ville falt inn under den norske fritaksmetoden dersom selskapet hadde vært norsk skattyter, kan disse omstendighetene få betydning ved lavskattelandvurderingen. I praksis er det generelt lagt til grunn at skattenivået i Norge og den annen stat skal sammenlignes over en periode på to-tre år. Denne tidsangivelsen skal også anses å være retningsgivende ved vurderingen av om en aksjeportefølje skal anses å befinne seg stabilt innenfor fritaksmetoden, se FIN i Utv. 2010/1240. I noen tilfeller kan et selskap således anses å ikke være hjemmehørende i et lavskatteland fordi dets aksjeportefølje over tid utelukkende består av aksjer som ville kvalifisert som objekt under den norske fritaksmetoden.

Ved lavskattelandvurderingen skal norsk skatt etter § 2-38 sjette ledd (3 %-regelen) ikke medregnes som norsk skatt ved vurderingen av hvorvidt et selskap skal anses hjemmehørende i et lavskatteland, se nærmere uttalelse fra FIN 5. juli 2010 i Utv. 2010/1240. Se for øvrig HRD i Utv. 2014/749 (Rt. 2014 s. 196) (Aban), FIN 5. juli 2010 i Utv. 2010/1240 og BFU 26/2010.

U-18-2.4 Hjemmehørendevilkåret

NOKUS-reglene kommer til anvendelse på selskap som er «hjemmehørende» i lavskatteland, jf. sktl. § 10-60 første ledd. Et selskap anses som utgangspunkt hjemmehørende i lavskattelandet hvis det er hjemmehørende der etter lavskattelandets interne rett, f.eks. fordi det er registrert der. Er selskapet også hjemmehørende i et tredjeland etter dette landets interne rett og dette landet ikke er lavskatteland, skal selskapet ikke anses hjemmehørende i lavskattelandet etter NOKUS-reglene, se FIN 7. aug. 1996 i Utv. 1996/1159b. Følger det av skatteavtale mellom tredjelandet og lavskattlandet at selskapet skal anses hjemmehørende i lavskattlandet, anses det også hjemmehørende i lavskattelandet etter NOKUS-reglene. Selskapet anses ikke som hjemmehørende i lavskattlandet hvis det anses hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2. Selskapet må være hjemmehørende i lavskattelandet på de tidspunktene som er avgjørende for om det foreligger norsk kontroll, se [pkt. 3.4](#).

U-18-3 Norsk kontroll**U-18-3.1 Generelt**

Norsk kontroll anses å foreligge når minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere, jf. sktl. § 10-62 første ledd.

U-18-3.2 Norske skattytere

Som norske skattytere anses personer, selskaper og innretninger som er skattepliktige som bosatt/hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)». Dette omfatter også personer som etter skatteavtale er bosatt i utlandet. Selskaper mv. som etter skatteavtale er hjemmehørende i utlandet, anses ikke hjemmehørende i Norge etter norsk internrett, jf. sktl. § 2-1 åttende ledd. Personer og selskaper mv. som er bosatt/hjemmehørende i utlandet, men som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 anses også som norske skattytere etter NOKUS-reglene, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991-92) pkt. 6.8.2. Forutsetningen er at aksjene eller andelene eies eller kontrolleres i tilknytning til den norske virksomheten.

Som norske skattytere anses også personer og selskaper som er fritatt for skatt etter særlige bestemmelser, f.eks. etter sktl. § 2-32, se FIN 2. mars 2015 i Utv. 2015/340.

U-18-3.3 Direkte eller indirekte eie eller kontroll

Vilkåret om norsk kontroll kan være oppfylt enten ved at norske skattytere direkte eller indirekte eier selskapet mv., eller ved at norske skattytere direkte eller indirekte kontrollerer selskapet. Det er ikke noe krav til minste andel for enkelte skattytere, og det er ikke noe krav at de norske skattyterne opptrer i fellesskap. Kravet til eierandel er oppfylt hvis norske skattytere eier minst 50 % av andelene, selv om de f.eks. som følge av vedtekter eller aksjonærvtale kontrollerer en mindre andel.

Norsk kontroll kan foreligge hvor mer enn 50 % eies av utlendinger, men hvor norske deltakere har avgjørende kontroll over andeler som eies av utlendinger, f.eks. hvor de har retten til utbytte eller rett til å utøve stemmerett som tilligger andelen.

Kontrollen over det norske selskapet kan være rettslig eller faktisk. Norsk kontroll foreligger hvis norske skattytere, ut fra en samlet vurdering av utøvelse av eierfunksjoner og rettslig eller faktisk kontroll, har avgjørende eller vesentlig innflytelse på disponeringen av overskudd og fordelingen av verdiene ved oppløsning, se Utv. 2002/948 (Rt. 2002/747) (Ptarmigan Trust).

Ved indirekte eie eller kontroll, hvor selskapet i lavskattelandet eies eller kontrolleres gjennom flere ledd, er det avgjørende om det er minst 50 % norsk eierskap eller kontroll i hvert ledd. De mellomliggende selskapene kan være norske eller utenlandske.

Dersom et selskap med deltakerfastsetting eier eller kontrollerer selskap i lavskatteland, må spørsmålet om selskapet er norsk-kontrollert avgjøres ut fra de enkelte deltakeres skatteplikt til Norge.

U-18-3.4 Tidspunktet for norsk kontroll

Norsk kontroll foreligger hvis kravet til minst 50 % eierskap og/eller kontroll er oppfylt både ved inntektsårets begynnelse og utgang, jf. sktl. § 10-62 første ledd. Det anses også å foreligge norsk kontroll når selskapet eller innretningen ble ansett som norsk-kontrollert i året før inntektsåret, unntatt dersom mindre enn halvparten av andelene eller kapitalen direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere både ved inntektsårets begynnelse og utgang jf. sktl. § 10-62 annet ledd.

Eksempel 1

A, som er bosatt i Norge, erverver 1. juli i år 1 50 % av X Ltd., som er hjemmehørende i et lavskatteland. De øvrige aksjene eies av utenlandske skattytere. I juli i år 3, overdrar A 5 % av aksjene til en utenlandsk skattyter, slik at han eier 45 % ved utgangen av år 3. Norsk kontroll anses ikke å foreligge i år 1, men i år 2 er vilkårene oppfylt, siden norsk skattyter eier 50 % både ved inntektsårets begynnelse og utgang. Vilråene er også oppfylt i år 3, siden norsk skattyter eier 50 % ved årets begynnelse. I år 4 er vilkårene ikke oppfylt, siden det ikke foreligger norsk eierskap eller kontroll, verken ved inntektsårets begynnelse eller utgang.

Selv om vilkårene ikke var oppfylt på begynnelsen av året, foreligger det likevel norsk kontroll hvis norske skattytere eier eller kontrollerer mer enn 60 % av andelene eller kapitalen ved inntektsårets utgang, jf. sktl. § 10-62 tredje ledd første punktum.

Eksempel 2

Som i eksempel 1, men 30. desember i år 4 erverver A igjen 61 % av aksjene fra en utenlandsk skattyter. Vilkårene om norsk kontroll er dermed oppfylt i år 4.

Tilsvarende foreligger det ikke norsk kontroll dersom norske skattytere eier eller kontrollerer mindre enn 40 % av andelene eller kapitalen ved inntektsårets utgang jf. sktl. § 10-62 tredje ledd annet punktum.

Eksempel 3

Som i eksempel 1, men i juli år 3 overdrar A alle aksjene til en utenlandsk skattyter, slik at norske skattytere ikke har eierskap eller kontroll ved utgangen av år 3. Vilkåret om norsk kontroll er ikke oppfylt i år 3.

På de tidspunktene som er nevnt ovenfor, hvor det stilles krav til størrelsen på eierandel eller kontroll for å komme inn under reglene, må selskapet også være hjemmehørende i lavskattelandet og det aktuelle landet må på disse tidspunktene anses som lavskatteland, se [pkt. 2](#). Har det skjedd endringer mht. hvor de som eier eller kontrollerer selskapet er bosatt eller hjemmehørende, er det avgjørende om de er bosatt/hjemmehørende i Norge på disse tidspunktene.

Eksempel 4

X Ltd., som er hjemmehørende i et lavskatteland, ble NOKUS-beskattet i år 2, siden det var eid med 50 % av norske skattytere. Selskapet ble frem til 1. mars i år 3 ledet fra lavskattelandet. Selskapets ledelse flyttes til Norge, og selskapet anses skattemessig hjemmehørende i Norge fra og med 1. mars i år 3, jf. sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b. Selskapet faller utenfor NOKUS-reglene for år 3, siden selskapet ikke er hjemmehørende i et lavskatteland ved utgangen av dette året.

Se også BFU 20/2010

U-18-4 Forholdet til land som Norge har skatteavtale med

Hvis selskapet/innretningen er hjemmehørende i et lavskatteland som Norge har skatteavtale med, kan Norge bare foreta en løpende beskatning av de norske deltakerne når selskapets/innretningens inntekter hovedsakelig er av passiv karakter, se sktl. § 10-64 bokstav a.

U-18-5 Forholdet til land innenfor EØS

U-18-5.1 Krav om reell etablering og reell økonomisk aktivitet

NOKUS-beskatning skal ikke foretas i de tilfeller hvor deltakeren dokumenterer at selskapet eller innretningen reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der, jf. sktl. § 10-64 bokstav b. Både juridiske og fysiske andelshavere omfattes av begrensningen av NOKUS-reglene virkeområdet innenfor EØS.

Begrensningen i virkeområdet for NOKUS-reglene som fremgår av sktl. § 10-64 bokstav b, kom som en følge av EF-domstolens dom i sak C-196/04 Cadbury Schweppes, for å gjøre NOKUS-reglene forenlige med EØS-avtalen. NOKUS-beskatning innenfor EØS-området kan nå bare skje ved rent kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye.

Ved vurderingen av om selskapet eller innretningen er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, vil det være avgjørende at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Se også [BFU 6/2011](#) og [BFU 3/2016](#).

Det er i forarbeidene angitt flere momenter som er relevante i denne sammenheng (se Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 14.4.1)

- om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten
- om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver den økonomiske aktiviteten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets aktivitet samt faktisk treffer relevante beslutninger
- om selskapets aktiviteter har økonomisk substans, bl.a. ved påviselige inntekter fra egen aktivitet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet

Momentenes relevans og vekt vil kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes. Se for eksempel [BFU 2/2014](#) (Kjøp av holdingsselskap i et lavskattelands innenfor EØS. Holdingsselskapet eide aksjer i selskaper i lavskattelands utenfor EØS. Direktoratet kom etter en konkret vurdering til at det forelå skatteomgåelsesmotiv ved vurderingen av om selskapet var reelt etablert.)

Når det spesielt gjelder aksjefond, så kjennetegnes de ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv. og at det er egne selskaper (forvaltningsselskaper) som står for forvaltningen. Momentene nevnt ovenfor kan derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses som ordinært både i vedkommende stat og i Norge. At forvaltningsselskapet ligger i et annet land enn der fondet er etablert utelukker ikke at fondet som sådan kan være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i etableringslandet.

U-18-5.2 Deltakerens dokumentasjonskrav overfor skattemyndighetene

Den norske deltakeren må dokumentere at etableringen av og den økonomiske aktiviteten til selskapet i den andre EØS-staten er reell, jf. sktl. § 10-64 bokstav b. Dersom norske skattemyndigheter ikke har anledning til å innhente informasjon fra den annen stats myndigheter gjennom folkerettslige avtaler om utveksling av skatteopplysninger, må deltakeren fremlegge verifikasjon fra den annen stats myndigheter av den oppgitte dokumentasjonen.

U-18-5.3 Beskatning etter nettometoden

De norske deltakerne i selskapet skal beskattes etter nettometoden, dvs. at det skattemessige resultat fastsettes som om selskapet var skattyter for så å fordeles på deltakerne. Korrespondende underskudd kan fremføres til fradrag i senere års inntekt fra selskapet dersom deltakeren kan fremlegge alt underlagsmateriale til regnskapet på skattemyndighetenes begjæring. Det er ikke adgang til å kreve fradrag i annen inntekt. Se sktl. § 10-61 og § 10-65.

U-18-6 Fastsetting av skattepliktig inntekt

U-18-6.1 Løpende beskatning

U-18-6.1.1 Generelt

Skattepliktig inntekt for NOKUS-deltakeren fastsettes etter en nettometode, til en andel av selskapets eller innretningens overskudd eller underskudd. Fastsetting gjennomføres etter reglene i norsk skattelovgivning som om selskapet eller innretningen var skattyter, jf. sktl. § 10-65 første ledd. Den enkelte norske deltakers andel av overskuddet eller underskudd fastsettes i samme forhold som vedkommende eier selskapets eller innretningens kapital, uavhengig av hvor stor kontroll vedkommende har over selskapet eller innretningen.

Skattepliktig inntekt fastsettes på samme måte hvor indirekte eie eller kontroll av andel skjer gjennom et norsk-kontrollert utenlandsk selskap eller en innretning hvor overskuddet ikke skatlegges løpende i Norge, jf. sktl. § 10-65 tredje ledd.

U-18-6.1.2 Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden

Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden inngår ikke ved fastsettingen av skattepliktig inntekt, se sktl. § 10-65 annet ledd jf. § 2-38 annet, tredje, fjerde og syvende ledd. Dette gjelder i utgangspunktet både hvor deltakeren er et selskap og hvor deltakeren er en person.

For personlig deltaker og bo som omfattes av aksjonærmodellen, jf. sktl. § 10-12 første og tredje ledd, skal likevel 22 % av nettoinntekter som faller inn under fritaksmetoden inntektsføres/fradragsføres, jf. sktl. § 10-65 annet ledd tredje punktum.

Eventuelt kan 22 % av nettotap fradragsføres samme år, ev. fremføres til senere år i inntekt fra samme NOKUS-selskap, jf. sktl. § 10-61 annet punktum.

Det skal i medhold av sktl. § 10-65 annet ledd fjerde punktum også inntektsføres 3 % av aksjeutbytte etter sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav a. Det samme gjelder utdeling fra selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. § 10-65 annet ledd sjette punktum. Dette gjelder både for deltakere som er selskaper og personlige deltakere. Det skal ikke inntektsføres 3 % av utbytte i konsernforhold, se sktl. § 10-65 annet ledd femte punktum, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav c.

U-18-6.1.3 Kildeskatt på renter, royalty og visse leiebetalinger

Selskap eller innretning hvor alle deltakerne fyller vilkårene for NOKUS-beskatning, er fritatt for kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger, jf. sktl. § 10-80 annet ledd bokstav b og § 10-81 annet ledd bokstav b. I andre tilfeller har norske deltakere rett til fradrag i skatt for en forholdsmessig andel av slik kildeskatt som selskapet har betalt i løpet av inntektsåret, se sktl. §§ 16-70 og 16-71 og emnene «Utland – kildeskatt på renter», pkt. 9 og «Utland – kildeskatt på royalty og leiebetalinger», pkt. 9.

U-18-6.2 Utdeling fra NOKUS-selskapet

U-18-6.2.1 Selskapsdeltakere

Utbytte som deles ut fra NOKUS-selskapet er ifølge sktl. § 10-67 første ledd ikke skattepliktig for selskapsdeltakere i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor en av kategoriene nedenfor:

- den samlede inntekten som er skattlagt som NOKUS-inntekt etter sktl. § 10-65
- inntekt som faller inn under fritaksmetoden
- utdeling som NOKUS-et har mottatt fra et selskap med deltakerfastsetting som er omfattet av sktl. § 10-40 første ledd

U-18-6.2.2 Personlige deltakere og bo

For personlige deltakere og bo som faller inn under aksjonærmodellen, skal det skattepliktige utbyttebeløpet fastsettes til 78 % av mottatt utbytte. Har deltakeren rett til kreditfradrag etter sktl. § 16-20 annet ledd som knytter seg til aksjonærens andel av NOKUS-inntekten, skal den delen av kreditfradraget legges til utbyttebeløpet før reduksjonen av utbyttebeløpet til 78 %, jf. sktl. § 10-67 annet ledd. Til sist skal utbyttebeløpet man kommer fram til ved framgangsmåten som er beskrevet ovenfor, ved skatteberegningen oppjusteres (multipliseres) med 1,72. Dette følger av sktl. § 10-11 første ledd annet punktum, jf. sktl. § 10-67 annet ledd siste punktum.

U-18-6.3 Gevinst og tap ved realisasjon av aksjer i NOKUS-selskap

Når selskapsdeltaker realiserer aksjer i NOKUS-selskapet skal inngangsverdien på aksjen opp eller nedreguleres med endringer i selskapets beskattede inntekt gjennom deltakerens eiertid, jf. sktl. § 10-68 første ledd første punktum. Inntekt som er skattlagt etter sktl. § 9-14 i forbindelse med opphør av NOKUS-beskatning anses som beskattet inntekt i denne sammenheng. Aksjens inngangsverdi skal også oppreguleres med inntekt som er unnatt beskatning etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 10-68 første ledd annet punktum. Oppregulering skal også foretas for utdeling fra selskap med deltakerfastsetting som er omfattet av sktl. § 10-40 første ledd. Oppregulering skal kun skje i de årene deltakerne undergis NOKUS-beskatning, jf. sktl. § 10-68 første ledd tredje punktum.

For personlig skattyter og bo som faller inn under aksjonærmodellen skal gevinst og tap ved realisasjon av andel i NOKUS-selskapet beskattes etter de vanlige reglene.

Etter sktl. § 10-32 fjerde ledd skal tap ved realisasjon av aksjer reduseres med mottatt utbytte de siste 10 år, der skatteavtalen bestemmer at utbytte skal være unnatt beskatning i Norge, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 2.1.7. Reglene gjelder ikke i tilfeller der den norske eieren har blitt skattlagt etter NOKUS-reglene for den samme investeringen. I slike tilfel-

ler skal den norske eieren skatlegges etter NOKUS-reglene i sktl. § 10-68 på vanlig måte, jf. Prop. 1 LS (2017–2018) pkt. 13.3.

U-18-7 **Opphør av NOKUS-beskatning**

NOKUS-beskatning kan opphøre ved følgende begivenheter:

- Selskapet opphører å være norsk-kontrollert, se [pkt. 3](#)
- Selskapet er ikke lenger hjemmehørende i et lavskattland, se [pkt. 2.4](#)
- En skatteavtale endres eller opphører, slik at selskapet blir hjemmehørende i Norge eller i en tredjestat
- Selskapet omfattes av en skatteavtale med selskapets hjemland, og selskapets inntekter ikke lenger hovedsakelig er av passiv karakter, se [pkt. 4](#)
- NOKUS-et er hjemmehørende i et EØS-land, og går over fra ikke å være reelt etablert eller drive reell aktivitet der, til å bli reelt etablert og drive økonomisk aktivitet i EØS-landet, se [pkt. 5.1](#).
- Opphør av norsk kontroll, slik at tilknytningen til norsk beskatningsområde opphører, utløser plikt for deltakerne til å foreta gevinstoppgjør på eiendeler og forpliktelse etter reglene i sktl. § 9-14, se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)», [pkt. 4.5](#). Tilsvarende gjelder hvor vilkårene for NOKUS-beskatning opphører av andre grunner. Det skal også foretas inntektsoppgjør etter sktl. § 14-64, når endringen innebærer at et driftsmiddel anses tatt ut av norsk beskatningsområde, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)», [pkt. 4](#).

U-18-8 **Opplysningsplikt**

Deltakerne har plikt til å gi skattemyndighetene de opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om reglene om løpende beskatning kommer til anvendelse. Det er gitt nærmere regler om opplysningsplikt i skatteforvaltningsforskriften § 8-9-2.

U-18-9 **Skattested**

Deltakers andel av resultatet i det utenlandske selskapet er skattepliktig i deltakerens bostedskommune/hovedkontorkommune.

U-19 Utland – skattemessig bosted

– *Sktl. § 2-1 og § 2-2*

U-19-1 **Generelt**

U-19-1.1 **Skatteloven**

Hvorvidt

- en fysisk person er bosatt i Norge, eller
 - et selskap eller innretning er hjemmehørende i Norge
- vil ofte være avgjørende for omfanget av skatteplikten til Norge både etter intern rett og etter skatteavtalene.

Med uttrykkene «bosatt» og «hjemmehørende» menes for personer «skattemessig bosatt» og for selskap «skattemessig hjemmehørende».

Personer som er bosatt i Norge, og selskaper eller andre innretninger som er hjemmehørende i Norge, er som hovedregel skattepliktige hit for all inntekt og formue etter norsk internrett (globalskatteplikt), jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

Om de skattemessige virkningene av at en person er bosatt i Norge etter norsk intern rett, men bosatt i utlandet etter en skatteavtale, se [pkt. 2.6](#).

Personer som ikke anses bosatt i Norge, og selskaper og innretninger hjemmehørende i utlandet, kan likevel ha begrenset skatteplikt til Norge for bestemte formues- og/eller inntektsarter, jf. sktl. § 2-3.

Om de særlige reglene for personer som er bosatt i Norge en del av året, se [pkt. 5](#).

Om skattemessig bosted for fysiske personer ved opphold på Svalbard, se emnet «[Svalbard](#)».

U-19-1.2 Folketrygdloven

Reglene om hvem som anses bosatt i Norge i henhold til folketrygdloven, er forskjellig fra reglene i skatteloven, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

U-19-2 Fysiske personer

U-19-2.1 Generelt om skattemessig bosted

Nedenfor beskrives reglene om når en person skal anses skattemessig bosatt i Norge i forbindelse med inn- og utflytting. Reglene ved innflytting og utflytting er ulike og er derfor beskrevet hver for seg.

For å avgjøre hvor en person skal anses skattemessig bosatt, må det

- først tas stilling til om vedkommende er skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett, se nedenfor, og
- hvis dette er tilfelle, og skattyter godtgjør at han også anses bosatt i et annet land etter dette landets internrett, må det tas stilling til hvor skattyter skal anses som bosatt etter eventuell skatteavtale, se [pkt. 2.5](#). Dette kan føre til at skattyter skal anses bosatt i Norge etter intern norsk rett og i det andre landet etter skatteavtalen

Er det ikke inngått skatteavtale, avgjøres bostedstilknytningen til Norge bare etter norsk internrett.

Den skattemessige bostedstilknytningen til Norge må avgjøres særskilt for hver person. Dette gjelder også for ektefeller og barn. Reglene i sktl. § 3-1 om skattemessig bosted i Norge for ektefeller og barn, gjelder ikke i forhold til utlandet.

Statsborgerskap er ikke avgjørende for bostedstilknytningen. En person med statsborgerskap i et annet land, kan være bosatt i Norge etter skatteloven og skatteavtalen.

En person som ved utflytting er registrert som utflyttet av folkeregisteret, kan likevel være bosatt i Norge etter skatteloven og skatteavtalen.

En person som anses bosatt i Norge, og som har et arbeidsopphold i utlandet, kan på visse vilkår få nedsettelse av skatten på lønnsinntekt opptjent i utlandet etter ettårsregelen i sktl. § 2-1 tiende ledd, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», [pkt. 2](#). Om unngåelse av dobbeltbeskatning for øvrig for person bosatt i Norge, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

U-19-2.2 Internrett, skattemessig bosted ved innflytting

U-19-2.2.1 Generelt

En person som oppholder seg i Norge i en eller flere perioder som varer til sammen

- mer enn 183 dager i løpet av enhver tolv månedersperiode, jf. sktl. § 2-1 annet ledd bokstav a, eller
- mer enn 270 dager i løpet av enhver 36 månedersperiode, jf. sktl. § 2-1 annet ledd bokstav b

er skattemessig bosatt i Norge fra det inntektsåret oppholdet i Norge overstiger henholdsvis 183 dager i tolv månedersperioden eller 270 dager i 36 månedersperioden. Oppholder skattyter seg i Norge i mer enn 183 dager i det første inntektsåret, skal vedkommende anses bosatt her fra første oppholdsdag. Strekker antall dager i oppholdsperioden(e) seg over to inntektsår, anses skattyter bosatt i Norge fra og med 1. januar i det året oppholdet overskrider grensen. Tilsvarende gjelder for 270-dagersregelen. En person som f.eks. påbegynner sitt første opphold i Norge i oktober år 1, og som i løpet av september år 4 passerer 270 dager i perioden fra oktober år 1, vil anses skattemessig bosatt i Norge fra og med år 4.

Personer med hjem i utlandet som daglig reiser mellom dette hjemmet og arbeidssted i Norge, anses bosatt i Norge hvis de oppholder seg i Norge mer enn 183 dager i en tolv månedersperiode eller 270 dager i en 36 månedersperiode. Vedkommende vil imidlertid normalt være bosatt i det andre landet etter skatteavtalen, se [pkt. 2.5](#). Se også emnet «[Utland – grensegjengere](#)».

En person blir skattemessig bosatt i Norge utelukkende på grunnlag av antall dager med opphold i Norge. Det har ingen betydning hvorfor personen oppholder seg i Norge, f.eks. om

han oppholder seg her på grunn av arbeid, som pensjonist, på ferie eller på grunn av egen eller nærståendes sykdom. Det har ingen betydning om personen har til hensikt å bosette seg fast her, eller bare er her midlertidig. Om ektefelle og/eller barn oppholder seg her eller i utlandet har heller ingen betydning. Har vedkommende først oppfylt vilkårene for å være bosatt i Norge etter norsk internrett, vil bostedstilknytningen etter internretten bare kunne opphøre etter reglene om utflytting, se nedenfor.

Ved beregningen av antall dager skal alle hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge regnes med. Oppholdet i Norge trenger ikke å være sammenhengende. Både tolv- og 36-månedersperioden skal regnes fra dato til dato.

Eksempel 1

En pensjonist som anses skattemessig utflyttet per 1. januar år 1, begynner å oppholde seg i overkant av 3 måneder i Norge per år, nærmere bestemt i perioden 1. januar til ca. 15. april, fra og med år 1. Skatteplikt som bosatt gjenoppstår fra 1. januar år 3, da skattyterens opphold i Norge i år 3 overstiger 270 dager i løpet av en 36-måneders periode.

Eksempel 2

En utenlandsk arbeidstaker har fått jobb i Norge fra 1. april 2022. Han ankommer Norge 1. april 2022. Han har tidligere vært i Norge i perioden 1. til 3. februar 2022 i forbindelse med søk etter bolig og andre forberedelser til arbeidsoppholdet i Norge. Han vil oppholde seg i Norge i mer enn 183 dager i løpet av inntektsåret 2022. Skattemessig bosted inntreffer fra 1. februar 2022.

Fravær fra Norge i hele døgn f.eks. på besøksreise, ferie, tjenestereise mv., skal ikke regnes med i antall dager i Norge.

U-19-2.2.2 Svalbard

En person som har flyttet fra Norge (fastlandet) til Svalbard kan være skattemessig bosatt både i Norge og på Svalbard, se emnet «Svalbard». Reglene om skattemessig innflytting til Norge er derfor ikke aktuelle for skattytere som flytter tilbake til fastlandet og som fortsatt er skattemessig bosatt i Norge.

For en person som ved flytting til fastlandet er skattemessig bosatt på Svalbard, men ikke på fastlandet, gjelder ikke bestemmelsen om skattemessig innflytting ved opphold i mer enn 270 dager i en 36-månedersperiode, jf. sktl. § 2-1 annet ledd bokstav b siste punktum. Skattemessig innflytting skjer for en slik skattyter bare dersom han/hun i en eller flere perioder oppholder seg på fastlandet i mer enn 183 dager i en tolv månedersperiode.

U-19-2.3 Internrett, skattemessig bosted ved utflytting, generelt

U-19-2.3.1 Generelt

Reglene om utflytting i sktl. § 2-1 tredje ledd gjelder for personer som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett.

U-19-2.3.2 Utflytting for person som har bodd mindre enn ti år i Norge

For person som har bodd i Norge i mindre enn ti år opphører skattemessig bosted etter sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav a, når vedkommende

- har tatt fast opphold i utlandet, og
- i tillegg godtgjør
 - at han ikke har oppholdt seg i Norge i mer enn 61 dager i inntektsåret, og
 - at han eller hans nærstående verken direkte eller indirekte eier, leier eller på annet grunnlag har rett til å disponere bolig i Norge. Nærmere om hvem som er «nærstående», se [pkt. 2.3.8](#). Nærmere om «disponere bolig», se sktl. § 2-1 femte ledd og [pkt. 2.3.10](#).

Oppfylles alle tre vilkårene innenfor samme inntektsår, faller skattemessig bosted bort fra det seneste av de to tidspunktene i dette året hvor disposisjonsretten til boligen opphører eller skattyter tar fast opphold i utlandet.

Oppfylles vilkårene i forskjellige inntektsår, er tidspunktet for opphør av skattemessig bosted avhengig av i hvilken rekkefølge og i hvilket inntektsår vilkårene oppfylles. Har vedkommende i et inntektsår både tatt fast opphold i utlandet og oppgitt boligen, men ikke oppfyller kravet til tillatt opphold i Norge (maksimalt 61 dager) før i inntektsåret etter (eller et senere år), faller skatteplikten bort fra og med 1. januar i det året kravet til tillatt opphold i Norge oppfylles. Har personen i et inntektsår både oppgitt boligen og oppfylt kravet til maksimalt 61 dagers opphold i Norge, men ikke tar fast opphold i utlandet før inntektsåret etter, faller skatteplikten bort fra og med det tidspunktet i inntektsåret hvor vedkommende tar fast opphold i utlandet. Dette forutsetter at vedkommende også i dette inntektsåret oppfyller kravet til maksimalt tillatt opphold i Norge. Tilsvarende gjelder om vedkommende tar fast opphold i utlandet og oppfyller kravet til maksimalt 61 dagers opphold i Norge i et inntektsår, men ikke oppgir boligen før i det neste inntektsåret (eller et senere inntektsår). En person kan aldri anses utflyttet så lenge han eller hans nærstående disponerer bolig i Norge.

U-19-2.3.3 Utflytting for person som har vært bosatt minst ti år i Norge

En person som har bodd i Norge i minst ti år før det inntektsåret vedkommende tar fast opphold i utlandet, kan tidligst anses skattemessig utflyttet etter sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav b, etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsåret vedkommende tar fast opphold i utlandet. Vilårene for opphør av skattemessig bosted er da at han

- har tatt fast opphold i utlandet, og
- i tillegg godtgjør for hvert av de tre etterfølgende inntektsårene etter det inntektsåret han tar fast opphold i utlandet
 - at han ikke har oppholdt seg i Norge i mer enn 61 dager i det enkelte inntektsåret, og
 - at han eller hans nærstående verken direkte eller indirekte eier, leier eller på annet grunnlag har rett til å disponere bolig i Norge. Nærmere om hvem som er «nærstående», se [pkt. 2.3.8](#). Nærmere om «disponere bolig», se sktl. § 2-1 femte ledd og [pkt. 2.3.10](#).

Person som har bodd i Norge i minst ti år, anses dermed skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett i utreiseåret og de tre etterfølgende årene, selv om han har tatt fast opphold i utlandet og ikke lenger disponerer bolig eller oppholder seg her. Person som den 1. januar 2023 er bosatt i Norge og har vært bosatt her i minst ti år, kan således tidligst anses utflyttet etter norsk internrett 1. januar 2027.

Om skattestedet i den perioden skattyter fortsatt anses skattepliktig som bosatt i Norge når vedkommende ikke disponerer bolig her og oppholder seg mindre enn 61 dager i året her, se emnet «[Skattestedet](#)».

Om plikt til å levere skattemelding, se sktfvl. § 8-2. Se for øvrig Skatteforvaltningshåndboken.

U-19-2.3.4 Skattemessig bosatt i Norge i minst ti år, beregningsmåte

Ved vurderingen av om skattyter har vært «bosatt i riket i minst ti år» regnes den tiden vedkommende har vært skattemessig bosatt i Norge fra dato til dato. Botiden skal imidlertid ikke regnes lengre frem enn til utløpet av inntektsåret før det året personen tar fast opphold i utlandet. Det er ikke et krav at skattyter må ha vært sammenhengende bosatt i Norge i ti år. Har personen oppholdt seg her i flere perioder gjennom hele livet, telles med antall hele måneder som bosatt her, jf. Ot.prp. nr. 42 (2002–2003) pkt. 2.6.3.3.

For ektefeller og barn beregnes tiden som bosatt særskilt for hver av dem.

U-19-2.3.5 Kravet til fast opphold i utlandet

Skattemessig utflytting er bare aktuelt når personen har tatt fast opphold i utlandet. Et midlertidig utenlandsopphold vil ikke være tilstrekkelig til at vedkommende anses å ha tatt fast opphold i utlandet.

U-19-2.3.6 Svalbard

Opphold på Svalbard likestilles med opphold i utlandet ved anvendelse av reglene om utflytting i sktl. § 2-1 tredje ledd, jf. Prop. 1 LS (2010–2011) punkt 11.10.4. Dette kan få betydning når vedkommende flytter videre til et annet land etter oppholdet på Svalbard.

U-19-2.3.7 *Maksimalt opphold i Norge*

Et vilkår for utflytting etter begge alternativer i sktl. § 2-1 tredje ledd er at opphold i Norge ikke overstiger 61 dager i løpet av et inntektsår. Ved beregningen av antall dager skal alle hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge regnes med. Årsaken til at personen oppholder seg i Norge har ingen betydning, f.eks. om han oppholder seg her på grunn av arbeid, som pensjonist, på ferie eller på grunn av egen eller nærståendes sykdom. Det er ikke særregler for noen grupper med hensyn til maksimalt opphold i Norge i forbindelse med utflyttingen.

Det er skattyters opphold i Norge i hvert inntektsår som skal beregnes. For en skattyter som har bodd mer enn ti år i Norge, må man beregne antall dager i Norge for de tre inntektsårene som følger etter det året skattyter tar fast opphold i utlandet. Dersom skattyters opphold i Norge overstiger 61 dager i noen av årene, må man begynne å beregne opphold i Norge i en ny treårsperiode. For en skattyter som har bodd mindre enn ti år i Norge, må man beregne antall dager i Norge i utflyttingsåret. Også dager før utflyttingen skal regnes med. Hvis skattyter har oppholdt seg mer enn 61 dager i Norge i utflyttingsåret, må man beregne antall dager i Norge i det (eventuelt flere) etterfølgende år.

U-19-2.3.8 *Nærstående*

Som nærstående regnes etter sktl. § 2-1 fjerde ledd

- ektefelle/registrert partner (under forutsetning av at de ikke er separert)
- samboer (både meldepliktige og ikke meldepliktige)
- mindreårige barn, det vil si barn under 18 år

Med «samboer» menes person man bor i ekteskaplignende forhold sammen med. Man kan likevel ikke anses som samboer i de tilfeller der den ene blir boende i Norge, mens den andre tar fast opphold i utlandet.

Oppregningen i sktl. § 2-1 fjerde ledd av hvem som skal anses som nærstående må anses uttømmende, se LRD (LB201741575) i Utv. 2018/951. (Foreldre ble ikke sett som nærstående til sine mindreårige barn ved vurderingen av hvorvidt vilkårene for utflytting var oppfylt for barnas vedkommende).

U-19-2.3.9 *«Disponere bolig», generelt*

Skattyter disponerer bolig når han direkte eller indirekte eier, leier eller på annet grunnlag har rett til å bruke bolig, jf. sktl. § 2-1 femte ledd. Ved direkte eie anses skattyter å disponere bolig, selv om den leies ut. Eier skattyter en bolig sammen med andre (sameie) eller ved indirekte eie, for eksempel gjennom et aksjeselskap, disponerer skattyter bolig dersom eierskapet gir vedkommende rett til å bruke denne til boligformål. Nærmere om vilkåret «disponere bolig» ved indirekte eierskap, se [pkt. 2.3.10](#).

Skattyter fyller også vilkåret om å disponere bolig dersom han leier bolig i Norge. Dette gjelder også om boligen fremleies, se FIN 9. juli 2004 i Utv. 2004/807. Det samme gjelder hvis skattyter på annet grunnlag har rett til å bruke bolig i Norge.

Faktisk disposisjon skal kunne tas i betraktning dersom skattyter eller dennes nærstående har adgang til å bruke boenheten på en måte som tilsvarer den en eier eller leietaker har. Dette vil kunne gjelde der skattyters tidligere bolig er overdratt til familiemedlemmer, for eksempel voksne barn eller foreldre, og skattyter bruker den som sin egen bolig når han er i Norge.

Leilighetsvis besøk hos familie/venner i ferier og lignende, anses normalt ikke som å disponere bolig.

Skattyter anses ikke å disponere bolig i Norge om han for det enkelte år leier bolig på kortvarig basis for de dagene han er i Norge i forbindelse med tillatt opphold under 61 dager.

U-19-2.3.10 *Nærmere om disponering av bolig ved indirekte eierskap og utleie*

Det beror på en konkret vurdering om en aksjonær anses for å disponere en bolig som eies av et selskap. Normalt kreves det at eierandelen i selskapet er mer enn 50 %, eller at skattyteren på annen måte har kontroll over selskapet. Skattyteren skal identifiseres med nærståendes eierandel/annen kontroll over selskapet. Om hvem som er nærstående, se sktl. § 2-1 fjerde ledd og [pkt. 2.3.8](#). Normalt vil en skattyter som har slik eierandel eller annen kontroll over selskapet også anses å ha kontroll over enheten (boligen). Unntak gjelder dersom selskapets vedtekter, den virksomhet selskapet driver, eller avtaler inngått med aksjonærer, hindrer skattyteren i

å disponere boligen. Dette vil kunne være tilfelle når selskapets hovedvirksomhet er utleie av boliger eller kjøp og salg av boliger, eller når bestemmelser i avtale mellom selskapet og selskapets aksjonærer eller bestemmelser i selskapets vedtekter gir andre enn skattyter og/eller skattyters nærstående rett til å disponere boligen. Dette gjelder likevel bare dersom skattyterens eierandel eller kontroll over selskapet ikke innebærer full kontroll på utforming av vedtekter og avtaler mellom selskapet og aksjonærene.

Leies boligen ut på annen måte til en tredjepart ved ordinær utleie, uten at utleien inngår som en del av selskapets ordinære virksomhet, anses boligen normalt å være disponert av skattyteren (som har kontrollen over selskapet).

U-19-2.3.10.1 «Disponere bolig», barns bolig

En person som tar fast opphold i utlandet, men som har mindreårige barn boende i Norge, anses i utgangspunktet å disponere bolig her frem til den datoen barnet fyller 18 år. Dette kan være tilfelle når barnet bor igjen alene i Norge i skattyters tidligere bolig. Dette gjelder likevel ikke dersom barnet bor sammen med fraskilt ektefelle eller tidligere samboer eller skattyter aldri har bodd sammen med den barnet bor hos i Norge. I disse tilfellene regnes som regel ikke barnet å disponere bolig selv.

U-19-2.3.10.2 Kravet til bolig

Med «bolig» forstås alle boenheter som etter alminnelig oppfatning kan brukes til boligformål hele året, det vil si at den har innlagt vann og avløp for helårsbruk, se Ot.prp. 42 (2002–2003) pkt. 2.6.2.3. Dette gjelder for eksempel enebolig, rekkehus, tomannsbolig, leilighet i blokk, bygård eller leilighetskompleks mv. Som bolig regnes også alle boenheter som funksjonelt kan likestilles med boliger, som nevnt ovenfor, dvs. at de har innlagt vann og avløp, samt er egnet til helårsbruk, for eksempel husbåt og andre mobile enheter. Etter Ot.prp. 42 (2002–2003) pkt. 2.6.2.3 bør campingvogner av vanlig størrelse og anleggsbrakker ikke anses som bolig i denne sammenheng. Hotellrom og lignende anses som bolig dersom bruken fremstår som bruk av bolig.

Videre anses som bolig enhver boenhet som faktisk er benyttet som bolig av skattyter eller andre selv om den ikke har innlagt vann eller avløp, jf. sktl. § 2-1 sjettede ledd bokstav b.

Boenheter med innlagt helårs vann og avløp, men som i henhold til en reguleringsplan mv. ikke kan benyttes som helårsbolig på utflyttingstidspunktet, skal i utgangspunktet ikke anses som bolig, se sktl. § 2-1 sjettede ledd bokstav a. Benyttes slike enheter faktisk som bolig, regnes disse likevel som bolig.

Boenhet som skattyter har anskaffet minst fem år før det året han tar opphold i utlandet og som ikke har vært benyttet som skattyters egen eller hans nærståendes bolig i løpet av de siste fem årene før det året han tar opphold i utlandet, regnes ikke som bolig, se sktl. § 2-1 sjettede ledd siste setning. Dette gjelder for eksempel

- bolig som kapitalplasseringsobjekt/utleieobjekt
- bolig som rent faktisk har vært brukt som fritidsbolig

Anskaffer skattyter seg en boenhet mindre enn fem år før det året han tar opphold i utlandet, som hverken han eller hans nærstående benytter som bolig i denne perioden, vil boenheten likevel anses som bolig helt fram til det tidspunktet hvor kravet om fem års eiertid er oppfylt. Det innebærer at skattyter fortsatt er skattemessig bosatt i Norge så lenge vedkommende på grunn av femårsregelen disponerer bolig her. I denne perioden har han ikke anledning til å påbegynne emigrasjon etter sktl. § 2-1 tredje ledd. Se FIN 8. september 2010 i Utv. 2011/928.

Sktl. § 2-1 sjettede ledd gjelder også ved indirekte eie av eiendom gjennom selskap.

Kjøper skattyter en boenhet som han tidligere har disponert gjennom indirekte eie, f.eks. gjennom et AS, og han både før og etter kjøpet har brukt boenheten som fritidsbolig, skal også den tiden han har eid boenheten indirekte, regnes med ved vurderingen av om skattyter har anskaffet boenheten mer enn fem år før det året han tar fast opphold i utlandet.

U-19-2.4 Internrett, særregler om bosted

U-19-2.4.1 Norske utenriktjenestemenn

Utsendte utenriktjenestemenn som oppholder seg i utlandet i norsk statstjeneste, er etter norsk intern rett å anse som skattemessig bosatt i utlandet, jf. sktl. § 2-1 åttende ledd. Spesialregelen

omfatter bare personer som har status som utsendte utenriktjenestemenn. Det kan være aktuelt for personer som arbeider i utlandet ved norsk ambassade, legasjon, konsulær stasjon, fast delegasjon eller annet utenriksorgan.

Utsendt administrativt personell ved utenriksstasjon, skal også anses skattemessig bosatt i utlandet etter norsk intern rett, jf. sktl. § 2-1 åttende ledd første punktum.

Spesialregelen gjelder selv om skattyteren etter de generelle reglene i sktl. § 2-1 skulle vært ansett som bosatt i Norge.

Spesialregelen omfatter ikke tjenestemannens ektefelle og barn. Skattemessig bosted for disse må vurderes etter de alminnelige reglene. Resultatet kan bli at tjenestemannen anses skattemessig bosatt i utlandet, mens ektefelle og barn anses skattemessig bosatt i Norge.

U-19-2.4.2 Arbeidstaker som tjenestegjør i NATO

Arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon (NATO) med fast tjenestested i utlandet, anses som skattemessig bosatt i utlandet, jf. sktl. § 2-1 åttende ledd annet punktum.

Spesialregelen omfatter bare personer som er ansatt i en stilling som er opprettet i medhold av NATO-traktaten, og som utfører arbeidet for selve organisasjonen.

Regelen omfatter både militært og sivilt personell. Operativt personell, soldater i tjeneste, vaktstyrker mv. omfattes ikke. For en nærmere gjennomgang av hvilke tjenestemenn som omfattes av spesialregelen, se FIN 21. januar 2010 i Utv. 2011/920 og Oslo tingrett 9. juli 2015 i Utv. 2016/103.

Spesialregelen ovenfor gjelder selv om skattyteren etter de generelle reglene i sktl. § 2-1 skulle vært ansett som bosatt i Norge.

Spesialregelen omfatter ikke tjenestemannens ektefelle og barn. Skattemessig bosted for disse må vurderes etter de alminnelige reglene. Resultatet kan bli at tjenestemannen anses skattemessig bosatt i utlandet, mens ektefelle og barn anses skattemessig bosatt i Norge.

U-19-2.4.3 Utenlandske diplomater

Utenlandske diplomater og nærmere angitte utenlandske tjenestemenn med familier tilknyttet vedkommende utenriksrepresentasjon er fritatt for alminnelig skatteplikt som bosatt i Norge, selv om de etter de vanlige regler skulle anses som bosatt her og derfor skattepliktig hit. Dette følger av FSFIN § 2-30-1.

U-19-2.5 Skatteavtale, skattemessig bosted

U-19-2.5.1 Generelt

Hovedregelen etter skatteavtalene er at en person er bosatt i en stat hvis han i henhold til lovgivningen i denne staten er skattepliktig der på grunnlag av bosted, se f.eks. NSA art. 4 nr. 1. En person som er skattepliktig til en stat bare på grunnlag av kilder i den annen stat eller på grunnlag av formue som befinner seg der, vil ikke være skattepliktig som bosatt der etter skatteavtalen, se f.eks. NSA art. 4 nr. 1 bokstav a.

U-19-2.5.2 Dobbelt bosted etter statenes interne rett

Dersom en skattyter som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett også anses skattepliktig som bosatt i en annen stat etter intern rett i denne staten, vil det foreligge dobbelt bosted. Skatteavtalene inneholder regler om hvor en skattyter skal anses bosatt etter skatteavtalen i slike tilfeller.

Når en fysisk person blir ansett skattepliktig som bosatt i flere stater etter interne regler i disse statene, bestemmer avtalen art. 4 nr. 2 at:

- Skattyter skal anses for bosatt i det landet hvor han disponerer fast bolig.
- Har skattyter fast bolig i flere stater, er det avgjørende etter skatteavtalen, i hvilken av statene han har de «sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene)».
- Kan det ikke bringes på det rene i hvilken stat skattyter har sentrum for livsinteressene, eller skattyter ikke disponerer fast bolig i noen av statene, anses han for å være bosatt i den

av statene hvor han har vanlig opphold. Først dersom bostedsspørsmålet ikke er avgjort etter dette, vil skattyter bli ansett for bosatt i den stat hvor han er statsborger.

- Løser heller ikke dette bostedsspørsmålet, skal spørsmålet avgjøres ved avtale mellom landene.

Som følge av reglene om skattemessig bosted ved inn- og utflytting er det ikke uvanlig at skattyter anses bosatt i Norge etter intern rett og i en annen stat etter skatteavtalen. En person kan være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen selv om han har beholdt bolig i Norge. Vedkommende kan også oppholde seg i Norge mer enn det som er tillatt etter norsk intern rett for en person som er i ferd med å flytte ut eller for en person bosatt i utlandet som ikke ønsker å bli bosatt her, se [pkt. 2.2](#) og [pkt. 2.3](#).

Ved vurderingen etter art. 4 nr. 2 må det foretas en selvstendig vurdering av om skattyter har hatt fast bolig i henholdsvis Norge og oppholdslandet. Ved vurderingen av om skattyter fortsatt disponerer fast bolig i Norge, skal en skattyter ikke anses å disponere bolig i Norge når den er leid ut. Er boligen utleid til nær familie eller «andre som ikkje er på ein armlengdes avstand» anses skattyter likevel å disponere boligen. Det samme gjelder når boligen i Norge er leid ut på vilkår som gjør at skattyter uten for store vansker kan få faktisk råderett over boligen, for eksempel ved korttidsutleie som faller inn under sktl. § 7-2 annet ledd.

Ved vurderingen av om skattyter har disponert fast bolig i oppholdslandet, skal det legges til grunn at et midlertidig opphold i et annet land på ca. ett år i alle fall kan være tilstrekkelig til at skattyter kan etablere fast bolig der. Se HRD i Utv. 2008/943 (Rt. 2008/577) (Sølvik). Skattyter kan også etter en konkret vurdering anses å disponere fast bolig i oppholdsstaten selv om oppholdet ikke overstiger ett år. I vurderingen vil det være avgjørende om boligen fremstår som en fast bolig. Det må avgrenses mot boliger som etter sin natur er til kortvarig bruk og knyttet til et bestemt formål ved oppholdet slik som ferie, forretningsreise, studiereise etc.

Ved vurderingen av hvor skattyter har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene), skal det bl.a. tas hensyn til

- hvor skattyter arbeider
- utenlandsoppholdets varighet
- hvor arbeidsgiver hører hjemme
- om skattyter driver selvstendig virksomhet i en av statene
- hvorfra han forvalter sin eiendom
- hvor familien oppholder seg
- hvor han tilbringer sin fritid

Det skal foretas en helhetsvurdering der det skal tas hensyn til både økonomiske og personlige forhold. Det skal legges noe mer vekt på personlige forhold. For skattytere med nær familie, dvs. ektefelle/samboer og/eller mindreårige barn, vil hvor familien oppholder seg være et sentralt moment i helhetsvurderingen. Om et tilfelle hvor et ektepar som disponerte fast bolig både i Storbritannia og Norge ble ansett skattepliktig til Norge etter skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia, se LRD (LB-2015-135465) i Utv. 2016/1992. (Lagmannsretten kom til at ekteparet hadde sentrum for livsinteressene i Norge. Dette gjaldt både de personlige og økonomiske forbindelsene.)

Se også LRD (LB-2016-65406) i Utv. 2017/1282. (Skattyter hadde meldt flytting til Sveits i 1993, men hadde i de årene som saken omhandler (2004–2010), oppholdt seg et betydelig større antall dager i Norge enn i Sveits. Lagmannsretten kom til at det var i Norge skattyter hadde sentrum for livsinteressene, og at han derfor var skatteavtalemessig bosatt i Norge. Lagmannsretten la særlig vekt på at skattyters arbeid var sterkt tilknyttet Norge, samt at han hadde samboerforhold og tillitsverv i Norge.)

Ved vurderingen av hvor skattyter skal anses å ha vanlig opphold, er det hvor skattyter har oppholdt seg i den perioden utenlandsoppholdet varer, som skal vurderes.

Hvor skattyter disponerer fast bolig, hvor vedkommende har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser og hvor vedkommende har vanlig opphold, er kriterier som forutsetter vurdering over en viss tid. Varigheten av oppholdet er derfor et moment ved vurderingen. Dette innebærer at helt kortvarige opphold i en stat normalt ikke kan medføre at en person skal anses skattemessig bosatt der etter disse kriteriene i skatteavtalen. Det er imidlertid ikke grunnlag for, verken i bestemmelsens ordlyd eller i kommentarene til OECDs mønsteravtale, å

angi en nedre tidsgrense for at et opphold i en stat skal kunne føre til at en person anses skattemessig bosatt der etter skatteavtale, se FIN 8. juni 2006 i Utv. 2006/1126.

I de tilfellene hvor skattyter blir ansett bosatt i flere stater, fordi skattemyndighetene anser ham som bosatt der etter skatteavtalen, må skattyter selv ta opp dobbeltbeskatningen med kompetent myndighet i det landet han mener seg bosatt, dvs. enten i Norge eller i utlandet. I Norge skal slike henvendelser rettes til Skattedirektoratet eller Finansdepartementet.

U-19-2.5.3 Sannsynliggjøring av dobbelt bosted

Det er skattyter som må gjøre skattemyndighetene oppmerksomme på at det foreligger dobbelt bosted etter skatteavtalen og eventuelt kreve at bostedet etter avtalen skal flyttes fra Norge til den andre staten. En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen må for hvert år kunne sannsynliggjøre/kunne legge frem opplysninger/dokumentasjon som viser at vilkårene for å anse ham bosatt i den andre staten etter skatteavtalen er oppfylt.

En bekreftelse utstedt av skattemyndighetene i oppholdslandet om at skattyter anses skattemessig bosatt der etter skatteavtalen (Certificate of Residence), vil i de fleste tilfeller være tilstrekkelig for å sannsynliggjøre skattemessig bosted etter art. 4 nr. 1. Bekreftelsen må være i original, angi hvilken tidsperiode den gjelder for, og vise til skatteavtalen med Norge.

Fremleggelse av skjema 6166 – Certification of U.S. Tax Residency er tilstrekkelig dokumentasjon på at skattyter er bosatt i USA etter skatteavtalen artikkel 3 nr. 1.

Fremleggelse av bostedsbekreftelse fra skattemyndighetene i Portugal som bekrefter at skattyter er bosatt der etter art. 4 nr. 1, er tilstrekkelig også for skattytere som har såkalt NHR-status («Non-Habitual Resident» eller «Non-regular Resident»). Se f.eks. avgjørelse av [Skatteklagenemnda \(Stor avdeling\) 01 NS 96/2020](#).

Se HRD i Utv. 2010/1 (Rt. 2009/1577) (Stolt-Nielsen). (En erklæring fra britiske skattemyndigheter som bekreftet at skattyter var skattemessig bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen mellom Storbritannia og Norge ble ansett som tilstrekkelig dokumentasjon for at skattyter skulle anses bosatt i Storbritannia etter art. 4 nr. 1.).

I visse tilfeller kan det være grunnlag for å kreve fremlagt ytterligere opplysninger og dokumentasjon. Det gjelder blant annet når bostedsbestemmelsen i skatteavtalen har en ordlyd som avviker fra mønsteravtalen, eller skatteavtalen inneholder særbestemmelser. Se for eksempel skatteavtalen med Sveits art. 4 nr. 4.

I tillegg til bostedsbekreftelsen må skattyter på forespørsel kunne redegjøre for oppholdet i den andre staten, herunder hvor lenge oppholdet har vart/vil vare samt bolig- og arbeidsmessig tilknytning til Norge og den andre staten. For å vurdere hvor skattyter har sentrum for livsinteressene, kan skattekontoret også be om opplysninger om skattyters økonomiske og personlige forbindelser til Norge og den andre staten, herunder opplysninger om opphold i Norge i løpet av utenlandsoppholdet.

U-19-2.6 Skatteavtale, virkninger ved skatteavtalemessig bosted i utlandet

U-19-2.6.1 Bosted

Når norske skattemyndigheter anser skattyter som bosatt i den andre staten etter skatteavtalens bostedsbestemmelse, jf. NSA art. 4, skal skattyter også behandles som bosatt i den andre staten ved anvendelsen av øvrige bestemmelser i skatteavtalen.

Bosted i utlandet etter skatteavtalen fører ikke i seg selv til at skattyters skattemessige bosted i Norge etter intern rett har opphørt. Spørsmål om opphør av skattemessig bosted i Norge etter intern rett må alltid avgjøres etter bestemmelsene i sktl. § 2-1. For forhold som ikke omfattes av skatteavtalen skal skattyter fremdeles behandles fullt ut som bosatt i Norge etter norsk intern rett.

At bostedet i Norge etter intern rett ikke opphører, får også betydning dersom bostedet i utlandet etter skatteavtalen faller bort. Dette vil være aktuelt der tilknytning til skatteavtalelandet endres, f.eks. dersom personen flytter videre til et annet land. Skattyter skal da behandles som fortsatt bosatt i Norge med full skatteplikt etter norsk intern rett. I slike tilfeller kreves det altså ikke at han må fylle vilkårene for innflytning for å anses bosatt i Norge.

U-19-2.6.2 *Beskatningsrett og gjennomføring av eventuell skattlegging*

Konsekvensen av å være bosatt i Norge etter norsk intern rett, men skatteavtalemessig bosatt i en annen stat, er at den staten hvor skattyter er bosatt etter skatteavtalen, vil ha en eksklusiv beskatningsrett til alle inntekter som etter avtalen bare kan skattlegges i bostedsstaten. For eksempel vil pensjonen til en nordmann som oppholder seg i Spania, i et slikt tilfelle ikke kunne skattlegges i Norge, men bare i Spania.

Norge vil i et slikt tilfelle anses som kildestat etter skatteavtalen. Norge vil da som regel etter skatteavtalen bare ha rett til å skattlegge formue og inntekter med tilknytning til Norge, f.eks. aksjeutbytte fra selskap hjemmehørende i Norge, virksomhetsinntekt i Norge og inntekt fra fast eiendom i Norge. Den formuen og de inntektene som Norge kan skattlegge som kildestat, har Norge rett til å skattlegge uavhengig av om de oppbæres av en person som er skatteavtalemessig bosatt i Norge eller i utlandet.

Formue og inntekt som ikke omfattes av skatteavtalen, kan alltid skattlegges i Norge når skattyter er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett.

Skattyter som er internrettslig bosatt i Norge, har krav på minstefradrag, personfradrag og fribeløp for trinnskatten uten avkortning selv om han er bosatt i en annen stat etter skatteavtale. Skattyter kan kreve fradrag for gjeldsrenter i Norge etter de vanlige reglene for person bosatt i Norge. Om hvilke skattesubjekter som omfattes av skjermingsreglene, se emnet «**Aksjer – utbytte**», pkt. 5.2. Om gjelds- og gjeldsrentefordeling, se emnet «**Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter**».

U-19-2.7 *Plikten til å levere skattemelding*

En person som har tatt fast opphold i utlandet, men som fortsatt er skattepliktig som bosatt i Norge etter intern rett, jf. sktl. § 2-1 tredje ledd, har plikt til å levere skattemelding, jf. sktfvl. § 8-2 første ledd bokstav a. Dette gjelder selv om vedkommende anses bosatt i utlandet etter skatteavtale. Se for øvrig Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. § 8-2 første ledd.

U-19-2.8 *Endring av skattefastsettingen hvor vilkårene for emigrasjon var oppfylt i et tidligere år*

Har skattyter i et tidligere år oppfylt vilkårene for emigrasjon og han i skattemeldingen uriktig har lagt til grunn at han anses skattemessig bosatt i Norge, og endringsfristen er utløpt for det år vilkårene for emigrasjon forelå, er endringsfristene i sktfvl. § 12-6 ikke til hinder for å anse vilkårene for emigrasjon som oppfylt tilbake i tid. Dette gjelder selv om skattefastsettingen ikke kan endres lenger tilbake i tid enn 5 (ev. 10) år. Skattyter kan behandles som skattemessig utflyttet for de årene hvor endringsfristen er i behold.

Eksempel:

Skattyter som har bodd hele sitt liv i Norge flytter til utlandet i 2011. Han selger boligen i Norge og har ikke opphold i Norge etter flyttingen. I 2023 krever skattyter endring av fastsettingen for de tidligere årene, med bakgrunn i flyttingen i 2011. Skattyter fyller vilkårene for emigrasjon fra 1. januar 2015. Som følge av femårsfristen i sktfvl. § 12-6, er skattemyndighetenes endringsadgang avskåret for inntektsårene 2015 til 2017, men er i behold fra og med inntektsåret 2018.

Se for øvrig omtalen av de nevnte bestemmelsene i Skatteforvaltningshåndboken.

U-19-3 **Selskaper, innretninger mv.**

U-19-3.1 **Intern rett**

U-19-3.1.1 *Aksjeselskap mv.*

Selskap mv. som er stiftet i henhold til norsk selskapsrett, anses skattemessig hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav a. Bestemmelsen gjelder for alle typer selskaper og innretninger som er egne skattesubjekter. Det er uten betydning hvor selskapet ledes fra. Selskapet anses som utgangspunkt hjemmehørende i Norge så lenge selskapet eksisterer. Et selskap som ønsker å «flytte» til en annen stat, må som utgangspunkt gå veien om oppløsning og nystiftelse. Om unntak, se nedenfor.

Et SE-selskap kan flytte mellom EØS-land uten å gå veien om oppløsning og nystiftelse. Om hvordan et SE-selskap kan stiftes, se emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**», pkt. 1.4. Et nystiftet SE-selskap som registreres i Norge anses stiftet i Norge i henhold til norsk selskapsrett, og anses skatterettslig hjemmehørende her, jf. Prop. 1 LS (2018–2019) pkt. 8.5.1.

Et selskap som er stiftet i Norge skal likevel ikke anses skattemessig hjemmehørende i Norge etter norsk intern rett, hvis selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat, jf. sktl. § 2-2 åttende ledd. Dette gjelder hvor hjemmehørendespørsmålet er løst etter skatteavtalen. Bestemmelsen får ikke anvendelse hvis skatteavtalen ikke inneholder en konfliktløsningsbestemmelse, jf. Prop. 1 LS (2018–2019) pkt. 8.5.3. Hvis konfliktløsningsbestemmelsen bruker «virkelig ledelse» («place of effective management») eller tilsvarende kriterier, må selskapet i forbindelse med innleveringen av skattemeldingen vurdere i hvilken stat det skal anses hjemmehørende etter skatteavtalen. Påberoper selskapet seg å være hjemmehørende i den annen stat etter skatteavtalen, må dette kunne dokumenteres. Hvis skatteavtalen overlater til landenes kompetente myndigheter å ta stilling til hvor selskapet anses hjemmehørende, må de norske skattemyndighetene løse spørsmålet med den annen stats kompetente myndigheter. I påvente av kompetent myndighetsavtale som avgjør hjemmehørendespørsmålet, vil selskapet ikke oppfylle vilkåret om å være skatteavtalemessig hjemmehørende i den annen stat. Bestemmelsen kommer til anvendelse uavhengig av om selskapet påberoper seg å være skatteavtalemessig hjemmehørende i en annen stat.

Om overgangsregler for fastsettelse av inngangsverdi på eiendeler eid av selskaper som ble hjemmehørende i Norge fra årsskiftet 2018/2019 som følge av endringslov 20. desember 2018 nr. 102, hvor det fra 2019 ble foretatt endringer i sktl. § 2-2 sjette ledd om når selskaper skal anses hjemmehørende i Norge, se emnet «**Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde**», pkt. 3 og emnet «**Inngangsverdi**», pkt. 3.2.

Opphør av skatteplikt til Norge kan medføre realisasjonsbeskatning. Om beskatning av aksjeselskap mv. ved flytting av selskapet til utlandet, jf. sktl. § 10-71, se emnet «**Utland – utflytting av selskap fra Norge**».

U-19-3.1.2 Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, generelt

Et selskap som er stiftet i utlandet, anses skattemessig hjemmehørende i Norge hvis selskapets reelle ledelse er i Norge, jf. sktl. § 2-2 syvende ledd bokstav b. Ved vurderingen av hvor selskapets reelle ledelse er, skal det ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves. Det er den reelle ledelsen av den virksomheten eller aktiviteten som drives i det enkelte selskap som er avgjørende. Overordnede strategiske beslutninger på konsernivå er normalt ikke relevant. I tillegg skal det ses hen til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet. Det kan ha betydning hvor generalforsamlingen avholdes, hvor selskapets kontorer befinner seg og hvor selskapets virksomhet eventuelt kan sies å drives, se nærmere Prop. 1 LS (2018–2019) pkt. 8.5.2.

Utøves ledelse på styrenivå og daglig ledelse i utlandet, anses selskapet normalt for å være hjemmehørende i utlandet. Det er da normalt ikke nødvendig å se hen til øvrige omstendigheter rundt selskapets organisering og virksomhet for å undersøke om selskapet er hjemmehørende i Norge. Utøves ledelse på styrenivå og daglig ledelse i Norge, må selskapet normalt anses hjemmehørende i Norge, og det er normalt heller ikke nødvendig å se hen til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.

Daglig ledelse anses utøvet der den daglige ledelsen arbeider og oppholder seg. Hvis det utenlandsk registrerte selskapet overlater til et annet selskap hjemmehørende i Norge å forestå den daglige ledelse, vil den daglige ledelsen anses utøvet i Norge. Det har ikke betydning om beslutningen om å overlate den daglige ledelsen til selskapet i Norge, ble fattet i utlandet.

Ved vurderingen av hvor ledelsen på styrenivå utøves, kan det tas utgangspunkt i hvor styremøtene formelt avholdes, men det må også tas hensyn til andre relevante momenter, f.eks. hvor styremedlemmene vanligvis oppholder seg og utøver sine verv.

Er ledelsen delt, dvs. hvor den reelle ledelsen på styrenivå utøves i Norge og daglig ledelse utøves i utlandet, eller omvendt, må det også tas stilling til hvor den virkelige ledelsen utøves. Verken stedet for ledelsen på styrenivå eller stedet for den daglige ledelsen er avgjørende. Det må også ses hen til øvrige momenter, som selskapets organisering og virksomhet. Det må også ses hen til hvilke oppgaver som faktisk utøves av henholdsvis styret og daglig ledelse.

Selskapet skal likevel ikke anses skattemessig hjemmehørende i Norge etter norsk intern rett, hvis selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat, jf. sktl. § 2-2 åttende ledd. Om anvendelsen av denne bestemmelsen, se [pkt. 3.1.1](#).

U-19-3.1.3 Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, regnskap/revisjon

Om bokføringsplikt for aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)», [pkt. 2.2](#). Om årsregnskapsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)», [pkt. 2.1](#).

Aksjelovens særlige regler om revisjonsplikt gjelder ikke selskaper stiftet i utlandet. Om revisjon og revisjonsplikt generelt, se emnet «[Regnskap – revisjon](#)».

U-19-3.1.4 Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, selskapsrettslige regler

Om selskapsrettslige regler for aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», [pkt. 1.2](#).

U-19-3.1.5 Selskap med deltakerfastsetting mv.

Etter norsk internrett er ikke selskap med deltakerfastsetting et eget skattesubjekt. Skattesubjektet er hver av deltakerne. Det har derfor normalt ikke betydning for skatteplikten å fastslå hvor selskapet som sådant er hjemmehørende. Om hvor den enkelte deltaker anses bosatt/hjemmehørende, se ovenfor.

Om norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskap mv., se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», [pkt. 8.1.1](#).

Om norske deltakere i norsk-kontrollert utenlandsk aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning i lavskatteland (NOKUS), se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)».

Om når utenlandske deltakere i selskap med deltakerfastsetting som driver virksomhet i Norge blir skattepliktige til Norge, se emnet «[Utland – virksomhetsinntekter](#)», [pkt. 8.1.2](#).

U-19-3.2 Skatteavtale

Hovedregel i NSA er at et selskap er hjemmehørende i den staten hvor selskapet har skatteplikt på grunnlag av «sete for foretagendets ledelse eller annet lignende kriterium» etter internretten der, se art. 4 nr. 1. I andre skatteavtaler, f.eks. avtalen med Storbritannia, er det kompetent myndighet i avtalestatene som avgjør bosted for selskap som er internrettslig hjemmehørende i begge stater.

Når et selskap mv. etter vedkommende staters interne regler blir ansett hjemmehørende i flere stater, skal selskapet mv. regnes for hjemmehørende i den staten hvor setet for den virkelige ledelsen befinner seg, jf. NSA art. 4 nr. 3.

Spørsmålet om det utenlandske selskapet skal anses som et eget skattesubjekt, vurderes etter norsk internrett, se HRD i Utv. 2015/1357 (Rt. 2015/513) (GE Healthcare).

U-19-4 Bostedsbekreftelser mv.

U-19-4.1 Bostedsbekreftelser mv. etter intern rett

U-19-4.1.1 Personer

Når en skattyter er bosatt i Norge etter norsk intern rett, kan skatteetaten gi bekreftelse på at skattyteren er skattepliktig til Norge som bosatt her etter norsk internrett.

Ved innflytting kan slik bekreftelse først utstedes etter at skattyter har oppholdt seg i Norge i mer enn 183 dager i løpet av en tolv månedersperiode eller mer enn 270 dager i løpet av en 36-måneders periode, jf. sktl. § 2-1 annet ledd.

Når skattyter ber om en slik bekreftelse i forbindelse med at han skal oppholde seg i utlandet, kan bekreftelse først utstedes etter at det med virkning for fastsettingen for vedkommende år, er vurdert at skatteplikten til Norge ikke er opphørt etter reglene i sktl. § 2-1 tredje til sjette ledd.

For en skattyter som til sammen har bodd minst ti år i Norge kan bekreftelse også utstedes før fastsettingen for vedkommende år er foretatt i perioden fram til og med tre år etter utløpet av det året skattyteren tar fast opphold i utlandet.

U-19-4.1.2 Selskaper mv.

Når et selskap mv. er hjemmehørende her etter norsk intern rett, kan skattekontoret gi bekref- telse på at selskapet mv. er skattepliktig til Norge som hjemmehørende her etter norsk intern- rett.

U-19-4.2 Bostedsbekreftelser etter skatteavtale

Bekreftelser på at en person eller et selskap er skattepliktig til Norge som bosatt/hjemmehø- rende etter en skatteavtale, skal utstedes av Skatteetaten.

U-19-5 Personer bosatt i Norge deler av inntektsåret**U-19-5.1 Generelt**

Opphører eller inntreer alminnelig skatteplikt til Norge i løpet av året, regnes skattyter som skattemessig bosatt i Norge bare en del av inntektsåret. For slike skattytere gjelder enkelte spesielle regler.

For tidsrommet etter etablering av skatteplikt som bosatt (innflytting) behandles skattyteren etter reglene for skattytere bosatt i Norge. Tilsvarende gjelder for tidsrommet før opphør av skatteplikt som bosatt (utflytting). For den øvrige delen av året, behandles skattyteren etter reglene for skattytere bosatt i utlandet.

U-19-5.2 Formue

Om skattlegging av formue hvor skattyter har vært bosatt i Norge i deler av året, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 1.

U-19-5.3 Bruttoinntekter**U-19-5.3.1 Arbeidsinntekt**

Om skattlegging av forskudd på arbeidsinntekt ved innflytting og etterbetalt arbeidsinntekt ved utflytting, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 1.3.1 og pkt. 1.3.2.

U-19-5.3.2 Sykepenger, foreldrepenger og dagpenger

Om skattlegging av sykepenger, foreldrepenger og dagpenger under arbeidsløshet når skatte- plikten som bosatt opphører, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 8.

U-19-5.3.3 Avkastning av sparedelen på livsforsikring

Avkastning av sparedelen på livsforsikring skattlegges i året etter opptjeningsåret, jf. sktl. § 14-21. En person som flytter ut av landet, skattlegges fullt ut for avkastning av sparedelen på livsforsikring opptjent i året før utflyttingsåret. Avkastning av sparedel opptjent i utflyttingså- ret, og som skal tidfestes i året etter, kan ikke skattlegges.

U-19-5.4 Kostnader**U-19-5.4.1 Generelt**

Kostnader som er knyttet til bestemte inntektsposter er fradragsberettiget fullt ut dersom ved- kommende inntekt er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 6-92 første punktum. Dette gjelder f.eks. fradragsberettigede kostnader knyttet til lønnsinntekt, herunder reisekostnader, flytte- kostnader mv. Tilsvarende gjelder fagforeningskontingenter og pensjonspremier.

For årskostnader som ikke har særlig tilknytning til inntektsvervet, f.eks. fradrag for indi- viduell sparing til pensjon, skal det gis forholdsmessig fradrag etter antall hele og påbegynte måneder som skattyteren anses bosatt i Norge, jf. sktl. § 6-92 andre punktum. Om beregning av tolvdel, se emnet «Personfradrag». Det er uten betydning om betalingen skjer før eller etter innreisen/utreisen såfremt kostnaden refererer seg til hele året.

Om fradrag for kostnader før innflytting/etter utflytting, dvs. den perioden av året skattyte- ren ikke er skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsren- ter», pkt. 5.2.

U-19-5.4.2 Gjeldsrenter

Om fradrag for gjeldsrenter, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.

U-19-5.4.3 Andel i boligselskap

I boligselskap med deltakerfastsetting, skal andelshavers andel av selskapets inntekter og kostnader fordeles forholdsmessig etter hvor lenge skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge. Andelshavers egne inntekter, som f.eks. skattepliktig inntekt av fremleie, skattlegges som inntekt av fast eiendom, se emnet «Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster», pkt. 1.1.2.

U-19-5.4.4 Minstefradrag, foreldrefradrag, standardfradrag

Minstefradrag gis i lønnsinntekt skattepliktig til Norge. Om beregningen, herunder forholdsmessig reduksjon av nedre og øvre grense, se emnet «Minstefradrag».

Foreldrefradrag følger de vanlige reglene uten noen forholdsmessig reduksjon av maksimalfradraget, se emnet «Foreldrefradrag».

Om standardfradrag for utenlandske sjøfolk og utenlandske sokkelarbeidere, se emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 13.2.

U-19-5.4.5 Boligspareordning for ungdom (BSU)

Skattefradrag etter reglene i sktl. § 16-10 om boligsparing for ungdom gis på basis av faktisk betalte beløp i det tidsrommet skattyteren var bosatt i Norge, inntil de ordinære maksimalgrensene, se emnet «Boligsparing for ungdom (BSU)».

U-19-5.4.6 Skatteposisjoner

Om behandlingen av tom positiv saldo, negativ saldo og gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-48 tredje ledd, for skattyter som skattemessig flytter fra Norge, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 14 og emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 3.4 og pkt. 3.7.

U-19-5.4.7 Tidfesting

Om fradrag for pådratte kostnader som ikke er tidfestet mens skattyter har vært skattepliktig i Norge, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.2.

U-19-5.5 Personfradrag/særfradrag/skattefradrag for pensjonsinntekt/skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt

U-19-5.5.1 Hovedregel

Det gis forholdsmessig personfradrag, særfradrag og skattefradrag for pensjonsinntekt etter antall hele og påbegynte måneder skattyteren har vært skattepliktig som bosatt i Norge, jf. sktl. § 15-4 femte ledd, § 6-85 og § 16-1 annet ledd bokstav c. For skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt foretas begrensningen på grunnlag av antall hele måneder vedkommende har oppholdt seg i Norge, jf. sktl. § 17-1 fjerde ledd. Se for øvrig emnet «Personfradrag», emnene om særfradrag og emnene «Skattefradrag for pensjonsinntekt» og «Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne».

Det gis også forholdsmessig fribeløp ved beregning av trinnskatt, jf. SSV § 3-1 tredje ledd. Nærmere om beregning av trinnskatt ved skattemessig bosted i Norge en del av året, se emnet «Personinntekt – trinnskatt».

U-19-5.5.2 Unntak

Personer som er skattepliktig som bosatt i Norge en del av året, og som er begrenset skattepliktig hit i en annen del av året for eksempel etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, kan på visse vilkår kreve fullt personfradrag og fribeløp ved beregning av trinnskatt, se sktl. § 6-71 og emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 14.

U-20 Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning

- Sktl. § 2-37 fjerde ledd, § 6-15, § 16-20 til § 16-28 og § 16-30 til § 16-33
- FSFIN § 16-29
- FSSD § 16-30

U-20-1 Innledning

U-20-1.1 Når foreligger dobbeltbeskatning

Internasjonal juridisk dobbeltbeskatning foreligger når én og samme skattyter ilegges sammenlignbare skatter på samme inntekt eller samme formue i to (eller flere) land for samme inntektsperiode. Disse vilkårene må i utgangspunktet være oppfylt ved anvendelsen av de alminnelige kreditreglene i sktl. § 16-20 flg. Det er imidlertid gitt adgang til frem- og tilbakeføring av kreditfradrag etter nærmere regler i sktl. § 16-22.

Et norsk selskap som eier minst 10 % i et utenlandsk datterselskap og mottar skattepliktig utbytte fra dette selskapet, kan kreve fradrag for både kildeskatt på aksjeutbytte og forholdsmessig andel av underliggende selskapsskatt som er betalt av datterselskapet når vilkårene for øvrig er oppfylt, se [pkt. 5](#).

U-20-1.2 Generelt om forebygging av dobbeltbeskatning

Personer som er skattepliktige som bosatte og selskaper eller andre innretninger som er hjemmehørende i Norge, er skattepliktige hit for hele sin formue og inntekt etter norsk intern rett (globalskatteplikt), jf. sktl. § 2-1 første, syvende og niende ledd, og § 2-2 første og sjette ledd. Dette gjelder uansett om formuen/inntekten befinner seg/ervertes innenlands eller utenlands. Formuen og inntekten i utlandet kan også være skattepliktig i utlandet. Eventuell dobbeltbeskatning forebygges som hovedregel i det landet hvor personen er bosatt eller selskapet mv. er hjemmehørende. Dobbeltbeskatningen forebygges i Norge både gjennom regler i internretten og i skatteavtalene.

Internasjonal dobbeltbeskatning kan forebygges på følgende måter:

- Fordelingsmetoden (unntaksmetoden) innebærer at inntekten eller formuesposten bare skal skattlegges i ett av landene, se [pkt. 2](#). Om anvendelse av progresjonsforbehold, se [pkt. 2.2](#).
- Den alternative fordelingsmetoden innebærer at den utenlandske inntekten tas med i skattegrunnlaget i bostedsstaten, men at den beregnede skatten settes ned med et beløp som tilsvarende den forholdsmessige delen av skatten som faller på utenlandsinntekten i bostedsstaten, se f.eks. den nordiske skatteavtalen (NSA) art. 25 nr. 5 b og c, se [pkt. 3](#).
- Kreditmetoden innebærer at begge land kan skattlegge inntekten eller formuen, og at skattyter kan kreve at skatt som er betalt i utlandet kommer til fradrag i skatt (kreditfradrag) i det land skattyter er skattemessig bosatt eller hjemmehørende. Ved krav om kreditfradrag i norsk skatt for betalt utenlandsk skatt, kan fradraget i skatt i det enkelte inntektsår ikke overstige den del av norsk skatt som faller på den inntekten/formuen som skattlegges i utlandet. Se [pkt. 4](#) og [pkt. 5](#).
- Inntektsfradrag kan kreves for den utenlandske skatten. Se [pkt. 6](#) om reglene om fradrag i norsk inntekt for betalt skatt i utlandet.

U-20-1.3 Intern rett

Norsk intern rett har følgende regler for å forebygge dobbeltbeskatning

- sktl. § 2-1 tiende ledd. Om ettårsregelen for lønnsinntekt, se emnet «[Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.](#)», [pkt. 2](#)
- sktl. § 16-20 til § 16-29 og FSFIN § 16-29-1 til § 16-29-11. Om fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat (kreditmetoden), se [pkt. 4](#)
- sktl. § 16-30 til § 16-33. Om fradrag i norsk skatt ved skattlegging av utbytte mv. fra utenlandsk datterselskap, se [pkt. 5](#)
- sktl. § 2-37 fjerde ledd. Om at FIN kan samtykke i at en person som er skattepliktig som bosatt/selskap hjemmehørende i Norge med minst 95 % eierandel i utenlandsk aksjesel-

- skap, anses som direkte eier av tilsvarende andel av selskapets eiendommer og anlegg i utlandet, se emnet «**Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster**», pkt. 7
- sktl. § 6-15. Om fradrag i inntekt for utenlandsk skatt, se pkt. 6
 - sktl. § 2-35. Om formue og inntekt som skattlegges på Svalbard, se emnet «**Svalbard**»
 - FSFIN § 16-29-20 til § 16-29-25. Om den alternative fordelingsmetoden, se pkt. 3

U-20-1.4 Skatteavtale

Skatteavtalene har regler som fordeler beskatningsretten mellom landene. Skatteavtalene har også regler om hvordan man skal unngå dobbeltbeskatning. De aktuelle metodene som anvendes for å unngå dobbeltbeskatning er fordelingsmetoden (unntaksmetoden), den alternative fordelingsmetoden og kreditmetoden.

De fleste av Norges skatteavtaler bygger i hovedsak på kreditmetoden. De avtaler som er trådt i kraft før 1992 bygger i hovedsak på fordelingsmetoden fra norsk side, men ikke alltid fra den annen stats side. Etter noteveksling har Norge i en del av disse avtalene senere gått over til kreditmetoden som hovedmetode. De skatteavtaler som bygger på fordelingsmetoden, inneholder også bestemmelser om anvendelse av kreditmetoden for visse typer inntekter.

Det landet hvor skattyter er bosatt etter skatteavtalen har rett til å skattlegge formuen eller inntekten med mindre noe annet følger av en av skatteavtalens bestemmelser som fordeler retten til å skattlegge mellom landene. Når det følger av disse bestemmelsene at en inntekt eller formue «kan»/«kan også» skattlegges i den andre staten, har begge stater rett til å skattlegge etter skatteavtalen. Dobbeltbeskatning må da avhjelpes ved hjelp av metodebestemmelsene i skatteavtalen, jf. NSA artikkel 25.

Bestemmer skatteavtalen at en inntekt eller formue «bare skal kunne» skattlegges i bostedsstaten, har den andre staten ikke rett til å skattlegge. Bestemmer skatteavtalen at en inntekt eller formue «bare skal kunne» skattlegges i den andre staten, er bostedsstaten avskåret fra å skattlegge inntekten. Noen skatteavtaler bestemmer imidlertid at Norge som bostedsstat kan ta hensyn til inntekten ved skattleggingen av skattyterens øvrige inntekter. Dette innebærer at den øvrige inntekten skattlegges med de skattesatser som ville ha kommet til anvendelse hvis også utenlandsinntekten hadde vært skattepliktig i Norge (den alternative fordelingsmetode).

Noen skatteavtaler har i slike tilfeller bestemmelser om at den alternative fordelingsmetoden kommer direkte til anvendelse. Dette gjelder bl.a. NSA og skatteavtalene med Australia (art. 19 nr. 1, jf. art. 23 nr. 2 b), Canada (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 24 nr. 2 b), Storbritannia (art. 18 nr. 2, jf. art. 25 nr. 1 b) og Sveits (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 23 nr. 1 b).

Andre skatteavtaler inneholder et progresjonsforbehold som innebærer at den alternative fordelingsmetoden kommer indirekte til anvendelse, jf. FSFIN § 16-29-20 første ledd bokstav a nr. 2. Dette gjelder bl.a. avtalen med Spania (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 24 b).

U-20-2 Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)

U-20-2.1 Generelt

Fordelingsmetoden innebærer at bostedsstaten unnlater å ta med den inntekt og/eller formue som etter skatteavtalen kan skattlegges i den andre staten i beregningsgrunnlaget.

Norge har inntatt et såkalt progresjonsforbehold i de avtaler som bygger på fordelingsmetoden, bortsett fra i skatteavtalen med Malaysia. FIN har gitt anvisning på at progresjonsforbeholdet skal anvendes, men bare på lønnsinntekt, se nedenfor.

U-20-2.2 Særlig om lønnsinntekt

I skatteavtaler hvor fordelingsmetoden er hovedmetode for å unngå dobbeltbeskatning, skal progresjonsforbeholdet anvendes på lønnsinntekt. Dette skal skje ved at man anvender den alternative fordelingsmetoden på lønnsinntekt som er unntatt norsk beskatning, se FSFIN § 16-29-20 første ledd bokstav a nr. 2. Lønnsinntekt som kan skattlegges i utlandet, skal da tas med i det norske skattegrunnlaget, men den beregnede skatten skal settes ned med et beløp som tilsvarer den forholdsmessige delen av den norske skatten som faller på utenlandsinntekten. Nærmere om den alternative fordelingsmetoden, se pkt. 3.

Av de skatteavtaler der fordelingsmetoden gjelder for lønnsinntekt i privat tjeneste, er det bare avtalen med Malaysia som ikke inneholder et progresjonsforbehold. Fordelingsmetoden gjelder bare lønnsinntekt som er skattlagt i Malaysia. I noen avtaler gjelder progresjonsforbe-

holdet for lønn i offentlig tjeneste, se bl.a. skatteavtalen med Spania art. 19 nr. 1 bokstav a, jf. art. 24 b).

U-20-2.3 Subsidiær beskatningsrett

Hvis den stat som etter avtalen har beskatningsretten til en inntekt eller formue ikke benytter seg av denne retten, vil den andre staten som hovedregel ikke ha rett til å skattlegge inntekten eller formuen, selv om internrettslig hjemmel foreligger.

Om et tilfelle som gjaldt skatteavtalen med USA og fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i et amerikansk selskap, jf. sktl. § 9-4 nr. 1 og 2, se HRD i Utv. 2011/1087 (Rt. 2011/755 (Kistefos)). Høyesterett kom til at USA etter skatteavtalen hadde rett til å skattlegge en aksjegevinst. Skatteavtalen kunne ikke forstås slik at manglende intern hjemmel til å skattlegge i USA førte til at Norge fikk beskatningsretten. En etterfølgende korrespondanse mellom amerikanske og norske myndigheter medførte heller ikke at avtalen kunne forstås slik.

I noen skatteavtaler er det imidlertid særskilte bestemmelser om subsidiær beskatningsrett, se blant annet i NSA art. 26 nr. 2 og 3, samt i skatteavtalene med Storbritannia art. 31 og Tyskland art. 15 nr. 3.

NSA inneholder i art. 26 nr. 2 en generell regel om subsidiær beskatningsrett. Denne regelen bestemmer at bostedsstaten likevel kan skattlegge inntekter og formue hvor retten til å skattlegge etter avtalen er gitt til den andre staten, når den andre staten på grunn av sin interne lovgivning likevel ikke skattlegger inntekten eller formuen. NSA art. 26 nr. 3 inneholder en særregel om subsidiær beskatningsrett for situasjoner der retten til å skattlegge visse inntekter etter avtalen er lagt til bostedsstaten, og bostedsstaten ikke har internrettslig hjemmel til å skattlegge inntekten.

U-20-3 Den alternative fordelingsmetoden

U-20-3.1 Generelt

I nyere skatteavtaler anvender Norge kreditmetoden som hovedmetode for å unngå dobbeltbeskatning. For inntekt som etter skatteavtalen «bare skal kunne» skattlegges i det andre landet, anvender Norge enten fordelingsmetoden eller den alternative fordelingsmetoden. I noen skatteavtaler er det gitt direkte anvisning på at den alternative fordelingsmetoden skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning på inntekt som «bare skal kunne» beskattes i det andre landet. Dette gjelder for personer som er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett og etter vedkommende skatteavtale. Metoden innebærer at Norge tar med inntekten i beskatningsgrunnlaget, men at skatten settes ned med den delen av den norske skatten som faller på den inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden.

Etter NSA omfattes lønnsinntekt som er skattepliktig i et annet nordisk land av den alternative fordelingsmetoden, jf. NSA art. 15 nr. 1, art. 21 nr. 7 a) og art. 19 nr. 1, jf. NSA art. 25 nr. 5 b) og c).

I de øvrige skatteavtaler benyttes metoden kun på inntekter som etter skatteavtalenes bestemmelser bare kan beskattes i den annen stat.

Bestemmelser om den alternative fordelingsmetoden finnes i FSFIN § 16-29 B.

Den alternative fordelingsmetoden skal etter FSFIN § 16-29-20 første ledd bokstav a nr. 2 også anvendes på lønnsinntekt som er unntatt fra skattlegging i Norge når inntekten omfattes av et progresjonsforbehold i en skatteavtale eller en annen folkerettslig overenskomst, jf. skatteavtalen med Spania art. 24 b).

Den alternative fordelingsmetoden skal etter FSFIN § 16-29-20 første ledd bokstav b nr. 2 også anvendes på lønnsinntekt som omfattes av ettårsregelen i sktl. § 2-1 tiende ledd. Se nærmere om ettårsregelen i emnet «Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.», pkt. 2.

Ved beregningen av beløpet som skatten skal settes ned med, må inntekter og kostnader enten tilordnes inntekten som omfattes av den alternative fordelingsmetoden eller den øvrige inntekten. Alle inntekter som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, skal ses under ett ved denne beregningen selv om de har kilde i forskjellige land. Deretter skjer det en skatteberegning etter norske satser på samlet skattepliktig inntekt og inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden. Skatten fordeles så forholdsmessig på den inntekten som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, og den øvrige inntekten. Skatten skal settes ned med det

beløpet som faller på den inntekten som omfattes av den alternative fordelingsmetoden. Se FSFIN § 16-29-21.

Det gis ikke skattenedsettelse etter den alternative fordelingsmetode i trygdeavgift. Nærmere om trygdeavgiften, se [pkt. 3.4](#) og emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

U-20-3.2 Tilordning av inntekter og kostnader ved beregning av norsk skatt på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden

U-20-3.2.1 Generelt

Ved beregningen av det beløpet inntektsskatten skal settes ned med, må all inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden og tilhørende kostnader tilordnes utlandet, se FSFIN § 16-29-22. Skattyter skal foreta en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og utland når han egenfastsetter skattenedsettelse i skattemeldingen. Personinntekt og alminnelig inntekt som tilordnes utlandet, skal fastsettes etter norske regler.

U-20-3.2.2 Tilordning av inntekt

Lønnsinntekt som er skattepliktig i et annet land, skal tilordnes utlandet, jf. FSFIN § 16-29-22 første ledd første punktum. Skattepliktige inntekter som ikke omfattes av den alternative fordelingsmetoden tilordnes den norske inntekten.

U-20-3.2.3 Tilordning av fradragposter som har direkte tilknytning til inntekter som omfattes av den alternative fordelingsmetode

Kostnader som har direkte tilknytning til lønnsinntekt som er skattepliktig i et annet land, skal tilordnes utlandet, se FSFIN § 16-29-22 første ledd annet punktum.

Fradragposter som er direkte knyttet til inntekt både i Norge og i et annet land, skal tilordnes utlandet med en forholdsmessig andel.

For andre fradragposter knyttet til lønnsinntekt enn minstefradrag og personfradrag, må det vurderes konkret om disse knytter seg til inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, øvrige lønnsinntekter eller den totale lønnsinntekten. Dette gjelder bl.a. følgende fradragposter:

- faktiske kostnader (i stedet for minstefradrag)
- fradrag for arbeidsreiser
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for besøksreiser til hjemmet
- premie til tjenstepensjonsforsikring
- fagforeningskontingent

Fremførbart underskudd og tap ved aksjesalg skal normalt i sin helhet tilordnes den norske inntekten.

U-20-3.2.4 Gjeldsrenter og andelshavers kostnader i boligselskap

Gjeldsrenter som er fradragberettiget i Norge, jf. sktl. § 6-91, skal tilordnes Norge, jf. FSFIN § 16-29-22 annet ledd første punktum. Det samme gjelder andelshavers andel av kostnader i boligselskap etter sktl. § 7-3 sjette ledd bokstav b, jf. FSFIN § 16-29-22 annet ledd annet punktum.

For ektefeller tas det utgangspunkt i den gjeldsrentefordeling som ektefellene har lagt til grunn i sine skattemeldinger, jf. FSFIN § 16-29-22 sjette ledd.

U-20-3.2.5 Kostnader utenom gjeldsrenter mv. som ikke kan tilordnes en bestemt inntekt

Andre kostnader enn gjeldsrenter og andelshavers andel av kostnader i boligselskap som ikke kan tilordnes en bestemt inntekt, skal tilordnes Norge eller utlandet etter nettoinntektsprinsippet. Fordelingen skal da skje forholdsmessig etter hvor nettoinntekten før fradrag for gjeldsrenter er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-22 tredje ledd første punktum. Følgende fradragposter skal alltid tilordnes slik, jf. FSFIN § 16-29-22 tredje ledd annet punktum:

- foreldrefradrag etter sktl. § 6-48
- særfradrag etter sktl. § 6-80 (oppheves fra 1. mars 2023) og § 6-82

Ved fordelingen av kostnader som nevnt i strekpunktene over, skal inntekt av arbeid eller pensjon som skattyter oppebærer fra andre EØS-stater, likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder

ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppbæres fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-22 tredje ledd tredje punktum.

U-20-3.2.6 Minstefradrag

Minstefradraget skal fordeles forholdsmessig etter hvor den inntekt som gir grunnlag for minstefradraget, jf. sktl. § 6-31, er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-22 fjerde ledd første punktum.

Ved tilordningen av minstefradraget skal inntekt av arbeid eller pensjon som oppbæres fra andre EØS-stater, likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppbæres fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-22 fjerde ledd annet punktum.

U-20-3.2.7 Personfradrag

Personfradrag, jf. sktl. § 15-4, skal fordeles forholdsmessig mellom Norge og utlandet, på grunnlag av den nettoinntekt som fremkommer i henholdsvis Norge og utlandet etter at samtlige inntekter og kostnader er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-22 femte ledd første punktum.

Ved tilordningen skal inntekt av arbeid eller pensjon som skattyter oppbærer fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppbæres fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-22 femte ledd annet punktum.

U-20-3.2.8 Særlig om ektefeller

Ektefeller skal ses hver for seg ved fastsettingen av den del av den norske skatten som forholdsmessig faller på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, jf. FSFIN § 16-29-22 sjette ledd.

U-20-3.3 Beregning av norsk skatt på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden

Ved den alternative fordelingsmetoden utnyttes progresjonseffekten av inntekten fra utlandet, men det fastsettes ingen skatt på denne inntekten. Lønnsinntekten tas med i skattegrunnlaget i Norge, men den beregnede norske skatten nedsettes med det beløpet som forholdsmessig faller på den utenlandske inntekten som omfattes av den alternative fordelingsmetoden.

Det er beregnet norsk skatt på henholdsvis personinntekt (trinnskatt) og alminnelig inntekt før skattetillegg og før skattefradrag som skal fordeles. Skattyters fradrag for f.eks. BSU og kreditfradrag for utenlandsk skatt skal gis i sin helhet i den skatt som er beregnet etter anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden.

Nedsettelsen av skatt med det beregnede beløpet skal skje uavhengig av om dette beløpet er høyere eller lavere enn den utenlandske skatten på inntekten.

U-20-3.4 Fastsetting av trygdeavgift på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden

Skattemyndighetene skal som utgangspunkt fastsette trygdeavgift etter de vanlige reglene på personinntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden. Nærmere om fastsetting av trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 2.4.

U-20-3.5 Eksempel på bruk av den alternative fordelingsmetoden

Kari er enslig skattyter bosatt i Norge. Hun har hatt kr 600 000 i lønn fra dansk arbeidsgiver for arbeid utført i Danmark. Lønn fra norsk arbeidsgiver for arbeid utført i Norge utgjør kr 50 000. Hun har hatt merkostnader på kr 10 000 ved arbeidsoppholdet i Danmark. Øvrige poster er renteinntekter kr 12 000, rentefradrag kr 20 000 og gaver til frivillige organisasjoner kr 12 000. For 2023 beregnes grunnlaget for alternativ fordelingsfradrag slik:

	Norge	Danmark	Global
Lønn	50 000	600 000	650 000
Renteinntekt	12 000		12 000
Minstefradrag	8 035	96 415	104 450
Merkostnader DK		10 000	10 000
Korrigert nettoinntekt	53 965	493 585	547 550
Rentefradrag	20 000		20 000
Gaver til frivillige org.	1 183	10 817	12 000
Grunnlag beregning av inntektsskatt	32 782	482 768	515 550

Mer enn 90 % av lønnen er fra et annet EØS-land. Fradragene tilordnes Norge og utlandet slik:

Minstefradrag fordeles forholdsmessig i forhold til lønnsinntektene, fordi > 90 % av lønnsinntekten er fra et annet EØS-land, jf. FSFIN § 16-29-22 fjerde ledd.

Merkostnadene tilordnes Danmark, jf. FSFIN § 16-29-22 første ledd.

Rentefradrag tilordnes Norge, jf. FSFIN § 16-29-22 annet ledd.

Gaver til frivillige organisasjoner fordeles alltid i forhold til korrigerte nettoinntekter, jf. FSFIN § 16-29-22 tredje ledd første punktum.

Det er skatt på alminnelig inntekt og trinnskatt som skal settes ned. Trygdeavgift omfattes ikke av disse reglene. Personfradraget fordeles forholdsmessig, jf. FSFIN § 16-29-22 femte ledd annet punktum. Trinnskatt og skatt på alminnelig inntekt beregnes og fordeles slik:

Trinnskatt trinn 1	$(279\,150 - 198\,350) \times 1,7\% =$	1 374
Trinnskatt trinn 2	$(642\,950 - 279\,150) \times 4,0\% =$	14 552
Trinnskatt trinn 3	$(650\,000 - 642\,950) \times 13,5\% =$	952
Sum trinnskatt	$(1\,374 + 14\,552 + 952) =$	16 878
Skatt alminnelig inntekt	$(515\,550 - 79\,600) \times 22\% =$	95 909
Andel trinnskatt Danmark:	$16\,878 \times 600\,000/650\,000 =$	15 580
Andel skatt alminnelig inntekt Danmark:	$95\,909 \times 482\,768/515\,550 =$	89 810
Alternativt fordelingsfradrag (fradrag i norsk skatt)	$15\,580 + 89\,810 =$	105 390

U-20-3.6 Skattyter som også har inntekt som omfattes av kreditmetoden

For skattyter som både har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, og inntekt som omfattes av reglene om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i fremmed stat (kreditmetoden), må det først foretas en nedsettelse av skatt etter den alternative fordelingsmetoden før man beregner det maksimale kreditfradraget, se FSFIN § 16-29-20 annet ledd. Ved beregningen av det beløpet skatten skal settes ned med, skal all skattepliktig inntekt som ikke omfattes av den alternative fordelingsmetoden anses som norsk inntekt. Det vil si at også inntekt som omfattes av kreditmetoden skal anses som norsk inntekt ved denne beregningen.

U-20-3.7 Valutakurs

Beløp i fremmed valuta omregnes etter kursen på transaksjonstidspunktet eller etter en årlig gjennomsnittskurs, se FSFIN § 16-29-24 første ledd.

Er en vesentlig del av inntekten som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, vekslet om på et annet tidspunkt og til en annen kurs enn kursen på transaksjonstidspunktet/årlig gjen-

nomsnittskurs, kan det anvendes en annen kurs ved omregningen, se FSFIN § 16-29-24 annet ledd. Skattyter må kunne dokumentere at vilkårene er oppfylt.

Valutakursene er tilgjengelig på norges-bank.no.

U-20-3.8 Egenfastsetting av skattenedsettelse

Skattyter må foreta en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og andre land når han egenfastsetter skattenedsettelse i skattemeldingen, jf. FSFIN § 16-29-25 første ledd.

U-20-3.9 Endring av skattefastsetting

Bli skattyterens norske skattefastsetting endret, må eventuell skattenedsettelse omberegnes.

U-20-4 Kreditmetoden, allment

U-20-4.1 Generelt

U-20-4.1.1 Intern rett

De alminnelige kreditbestemmelser står i sktl. § 16-20 til § 16-29 og FSFIN § 16-29.

Det finnes også internrettslige regler i sktl. § 16-30 flg. om kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet på mottatt skattepliktig utbytte fra utenlandsk datterselskap, se [pkt. 5](#).

U-20-4.1.2 Skatteavtale

Bestemmelsene i sktl. § 16-20 til § 16-26 og FSFIN § 16-29 gjelder også når retten til kreditfradrag følger av en skatteavtale, se sktl. § 16-27. Dersom skatteavtalen inneholder uttrykkelige bestemmelser om hvordan kreditfradraget skal fastsettes, skal disse gå foran.

U-20-4.2 Hvem kan kreve fradrag i skatt

U-20-4.2.1 Person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge

Kreditreglene kommer bare til anvendelse for personer som er skattepliktige som bosatte og selskaper som er hjemmehørende i Norge, se sktl. § 16-20 første ledd. Om hvor en skattyter anses skattepliktig som bosatt/hjemmehørende, se emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)».

I de tilfeller hvor en person anses skattepliktig som bosatt både i Norge og i et annet land etter disse landenes interne rett, oppstår det særlige spørsmål. Det samme kan være tilfelle for selskaper. Har Norge skatteavtale med den annen stat, kan det bare gis kreditfradrag i Norge dersom skattyteren etter avtalen skal anses som skattemessig bosatt/hjemmehørende her. Skattyter kan ikke velge å se bort fra skatteavtalen, dersom den har regler om hvor skattyter skal anses å være bosatt/hjemmehørende.

U-20-4.2.2 Utenlandsk selskap som skatlegges som selskap med deltakerfastsetting i Norge

Som hovedregel er det et vilkår for kreditfradrag at den utenlandske skatten er ilagt det skatte-subjekt som krever fradraget. Det kan også gis kreditfradrag for utenlandsk skatt som er ilagt et utenlandsk selskap, når selskapet behandles som selskap med deltakerfastsetting i Norge.

Skattytere som er deltakere i selskaper med deltakerfastsetting (sktl. § 10-40 flg.), og NOKUS selskaper (sktl. § 10-60 flg.), kan kreve kreditfradrag i Norge for sin forholdsmessige del av den skatt som selskapet har betalt i den stat det er hjemmehørende og i tredjeland, se sktl. § 16-20 annet ledd.

Om beregningen av maksimalt kreditfradrag for deltakere i selskaper med deltakerfastsetting og i NOKUS-selskaper, se [pkt. 4.11.3](#).

U-20-4.2.3 Utenlandsk selskap med fast driftssted i Norge

Selskap som er hjemmehørende i utlandet og som driver virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge, kan i visse tilfeller kreve kreditfradrag i Norge, hvis skatteavtalen har en særskilt ikke-diskrimineringsbestemmelse. En slik ikke-diskrimineringsbestemmelse finnes bl.a. i NSA art. 27.

U-20-4.3 Hvilke norske skatter det kan kreves fradrag i

Utenlandsk inntektsskatt kan bare krediteres mot norsk inntektsskatt, se sktl. § 16-21 første ledd nest siste punktum. Kreditfradrag kan kreves i skatt på alminnelig inntekt og trinnskatt.

Det kan ikke kreves kreditfradrag i trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og indirekte skatter og avgifter. Det kan heller ikke kreves kreditfradrag i tilleggsskatt.

Utenlandsk formuesskatt kan bare krediteres mot norsk formuesskatt, se sktl. § 16-21 annet ledd siste punktum. Det kan ikke kreves kreditfradrag i eiendomsskatt.

Når det kreves kreditfradrag med hjemmel i skatteavtale, har skattyter bare krav på kreditfradrag i de skatter som er omfattet av avtalen.

U-20-4.4 Inntekten eller formuen må være tatt med ved skattleggingen i Norge

Det er et vilkår for kreditfradrag at den aktuelle inntekten eller formuen er tatt med ved skattleggingen i Norge, jf. sktl. § 16-20 første ledd. Det kan ikke kreves kreditfradrag for utenlandsk skatt av formue eller inntekt som etter skatteavtale er unntatt fra beskatning i Norge etter fordelingsmetoden. Det samme gjelder dersom skattyteren krever skattenedsettelse etter den alternative fordelingsmetoden.

Aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden skal bare inntektsføres med 3 % i Norge, jf. sktl. § 2-38 sjettede ledd og emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», [pkt. 7.6](#). Denne inntektsføringen har til formål å tilbakeføre en del av kostnadene som aksjonæren har fått fradrag for ved fastsettingen. Denne inntektsføringen gir ikke rett til kreditfradrag, jf. sktl. § 16-20 første ledd tredje punktum og sktl. § 16-30 åttende ledd. Se nærmere Ot.prp. nr. 95 (2008–2009) kap. 7 og SKD 14. juni 2010 i Utv. 2010/1044.

U-20-4.5 Utenlandske skatter det kan kreves fradrag for

Det kan kreves kreditfradrag for utenlandsk skatt dersom den utenlandske skatten

- er en direkte skatt, dvs. utenlandsk inntektsskatt, formuesskatt eller tilsvarende skatt
- er fastsatt på formue eller inntekt med kilde i vedkommende stat
- ikke overstiger det beregnede maksimale kreditfradraget, se [pkt. 4.9](#), [pkt. 4.10](#) og [pkt. 4.11](#)
- ikke overstiger den skatt som kildestaten kan kreve i henhold til skatteavtale, se [pkt. 4.8](#)
- er endelig fastsatt, dvs. at ordinær fastsetting i utlandet foreligger, og
- er betalt

Om krav til dokumentasjon, se [pkt. 4.21](#).

U-20-4.6 Utenlandske skatter det ikke kan kreves fradrag for

Det kan ikke kreves kreditfradrag for avgift, gebyr eller skatt som har karakter av straff (tilsvarende norsk tilleggsskatt).

Det kan ikke kreves kreditfradrag for avgifter og andre typer indirekte skatter. Avgjørende for om betalingen i utlandet skal anses som en skatt, er om den er fastsatt direkte på inntekt eller formue etter beskatningsmessige prinsipper. I tvilstilfeller vil det være et avgjørende moment at beløpet er beregnet av en inntektsstrøm. Det vil i slike tilfeller være naturlig å legge norske kriterier for begrepet skatt til grunn. FIN har en begrenset adgang til å samtykke i at innbetaling i utlandet skal anses som en skatt som gir rett til kreditfradrag, se sktl. § 16-26.

Følgende utenlandske skatter gir ikke rett til kreditfradrag (listen er ikke uttømmende):

- Kommunal fastighetsavgift (Sverige)
- Ejendomsværdiskat (Danmark)
- Council Tax (Storbritannia)
- Taxe Foncière (Frankrike)
- Taxe d'habitation (Frankrike)
- Taxe Professionnelle (Frankrike)
- Impuesto Bienes Inmuebles (IBI) (Spania)
- Internskatten som er betalt til EU etter EUs Protocol on the Privileges and Immunities of the European Communities artikkel 12 (tidligere art. 13) av person ansatt i EU-kommisjonen.
- Kirchensteuer (Tyskland)
- Kirkeskatt (Danmark)

U-20-4.7 Tilordning av utenlandsk skatt til riktig inntektsår**U-20-4.7.1 Generelt**

Skatt fastsatt i en fremmed stat må tilordnes et bestemt inntektsår. Denne tilordningen må skje etter de relevante utenlandske skattebestemmelser, se sktl. § 16-21 fjerde ledd. Om fremføring av kreditfradrag til senere år, se [pkt. 4.16](#).

U-20-4.7.2 Avvikende inntektsår

Inntektsåret i enkelte stater avviker fra kalenderåret. I disse tilfellene må den utenlandske skatten fordeles i forhold til den inntekt som faller innenfor hvert av de norske inntektsårene. Det er bare den delen av den utenlandske skatten innenfor den enkelte kategori som refererer seg til det aktuelle norske inntektsåret som skal tilordnes det året, se FSFIN § 16-29-3. Om tilordning av utenlandsinntekt til forskjellige kategorier inntekt, se [pkt. 4.11.1](#).

U-20-4.7.3 Tidfestingsforskjeller

Inntektsposter og/eller fradragposter som tidfestes i forskjellige år i Norge og i utlandet, fører til at nettoinntektene ikke kommer til beskatning i samme inntektsår. Dette kan f.eks. gjelde gevinst ved salg av aksjer hvor skattleggingen i Norge skjer i realisasjonsåret mens gevinsten skattlegges etter kontantprinsippet i utlandet i et senere inntektsår. Den utenlandske skatten kan i et slikt tilfelle kreves fradrag i norsk skatt det året inntekten skattlegges i utlandet. Skatt som ikke kommer til fradrag dette året kan fremføres til fradrag i et senere år etter reglene i sktl. § 16-22, se [pkt. 4.16](#).

U-20-4.8 Utenlandsk skatt ilagt i strid med skatteavtalen

Det kan ikke kreves fradrag for utenlandsk skatt som er ilagt i strid med en skatteavtale, se sktl. § 16-27 annet punktum. Skattyter må klage på fastsettingen i utlandet og eventuelt be kompetent myndighet om å reise en dobbeltbeskatningssak (MAP-sak). Normalt skal anmodning om MAP sendes til den staten hvor skattyteren mener han er bosatt/hjemmehørende etter skatteavtalen, men etter flere skatteavtaler kan anmodning om MAP sendes til begge stater, se f.eks. NSA art. 28 nr. 1. Nærmere om MAP, se emnet «[Utland – allment om skatteavtaler](#)», [pkt. 11](#).

Når det gjelder kildeskatt på utbytte, renter eller royalty, er kreditfradraget begrenset til den skatt som den utenlandske kildestaten kan kreve etter skatteavtalen. Dersom kildeskatten som er trukket i utlandet, overstiger skatten som kan kreves etter skatteavtalen, må skattyter søke refusjon av den overskytende skatten i utbetalingsstaten. Skattyter kan ikke velge å få kreditfradrag i Norge for hele den utenlandske kildeskatten i stedet for å søke refusjon. Om skatteavtalens sats for kildeskatt på aksjeutbytte fra utlandet, se [pkt. 7](#).

U-20-4.9 Maksimale kreditfradrag – generelt**U-20-4.9.1 Generelt**

Sktl. § 16-21 første og annet ledd har regler som begrenser størrelsen på kreditfradraget. Kreditfradraget er begrenset til det laveste beløpet av faktisk betalt utenlandsk skatt og beregnet norsk skatt på utenlandsinntekten/utenlandsformuen (beregnet maksimalt kreditfradrag). Det maksimale kreditfradraget må beregnes atskilt for henholdsvis formuesskatten og inntektsskatten.

Ved beregning av det maksimale kreditfradrag for formuesskatt, skal den samlede formue som er fastsatt ved fastsettingen i Norge, fordeles mellom utlandet og Norge. Ved beregningen av det maksimale kreditfradraget for inntektsskatt, skal fordelingen mellom Norge og utlandet skje i forhold til to inntektskategorier, jf. [pkt. 4.11.1](#). Fordelingen foretas når skattyter egenfastsetter kreditfradrag i skattemeldingen.

Formue, personinntekt og alminnelig inntekt som tilordnes utlandet, skal fastsettes etter norske regler. Det er altså ikke den formue/inntekt som er fastsatt ved den utenlandske fastsettingen som skal legges til grunn.

Inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, se [pkt. 3](#), skal holdes utenfor globalinntekten ved beregning av det maksimale kreditfradraget. Det samme gjelder inntekt som er unntatt fra norsk skattlegging etter fordelingsmetoden, se [pkt. 2](#).

U-20-4.9.2 Særlig om ektefeller

Ektefeller ses hver for seg ved beregning av maksimalt kreditfradrag, jf. FSFIN § 16-29-4 åttende ledd.

U-20-4.10 Maksimalt kreditfradrag – formuesskatt

Frdraget for utenlandsk formuesskatt er begrenset til den beregnede norske skatten som etter en forholdsmessig fordeling faller på formuen som er skattlagt i utlandet (utenlandsformuen), se sktl. § 16-21 annet ledd første punktum. Beregning av maksimalt kreditfradrag skjer under ett for all formue i utlandet (den generelt begrensede kreditmetode). Det kan ikke gis fradrag med større beløp enn det som er betalt i formuesskatt i utlandet jf. sktl. § 16-21 annet ledd annet punktum.

Som utenlandsformue regnes bare formuesobjekter i utlandet som er skattlagt i utlandet og som er tatt med ved skattleggingen av formue i Norge, se sktl. § 16-21 tredje ledd. Det skal anvendes samme verdi som er brukt ved skattleggingen i Norge. Resten av den skattepliktige formuen, herunder formuesobjekter i utlandet som ikke er skattlagt der, tilordnes den norske formuen.

Ved beregning av det maksimale kreditfradrag må det foretas en forholdsmessig fordeling av den gjeld som er fradragsberettiget i Norge, mellom utenlandsformuen og den norske formuen.

Deretter skal det skje en skatteberegning på hele den skattepliktige formuen. Denne skatten skal fordeles forholdsmessig mellom utenlandsformuen og den norske formuen. Det er det skattebeløp som tilordnes utenlandsformuen, som utgjør det beregnede maksimale kreditfradraget.

Den totale norske formuesskatten som skal fordeles, omfatter skatt på formue både til kommune og stat.

U-20-4.11 Maksimalt kreditfradrag – inntektsskatt

U-20-4.11.1 Generelt

Ved beregning av det maksimale kreditfradraget for utenlandsk inntektsskatt skal den samlede alminnelige inntekt og/eller den samlede personinntekt (grunnlag for trinnskatt) som innenfor bestemte inntektskategorier er fastsatt ved skattleggingen i Norge, fordeles mellom utlandet og Norge.

Maksimalt kreditfradrag for utenlandsk inntektsskatt beregnes separat for hver av de to følgende kategorier av utenlandsinntekt, jf. sktl. § 16-21 første ledd

– inntekt ved virksomhet i lavskatteland og inntekt skattlagt etter sktl. § 10-60 flg. om beskatning av eiere av norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene). Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63.

Se også emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

– annen utenlandsinntekt

For skattytere som både har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, og inntekt som omfattes av kreditmetoden, må det foretas en nedsettelse av skatt etter den alternative fordelingsmetoden før man beregner maksimalt kreditfradrag, jf. FSFIN § 16-29-20 annet ledd. Inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, skal holdes utenfor både globalinntekten og utenlandsinntekten ved beregningen av det maksimale kreditfradraget. Det er den beregnede skatten etter anvendelse av den alternative fordelingsmetoden som skal fordeles forholdsmessig ved beregning av det maksimale kreditfradraget.

Ved skattlegging av utbytte, utdeling fra selskap med deltakerfastsetting, gevinst ved realisasjon av aksjer og andel i selskap med deltakerfastsetting, blir skattegrunnlaget for personlige skattytere oppjustert (multiplisert) med 1,72, jf. sktl. § 10-11, § 10-31, § 10-42 og § 10-44. Slik oppjustering skal ikke tas med ved beregningen av den samlede inntekten som skal fordeles mellom Norge og utland ved beregning av det maksimale kreditfradraget, jf. sktl. § 16-21 første ledd fjerde punktum.

Upersonlige skattytere betaler en proporsjonal skatt av alminnelig inntekt med 22 %. Når både utenlandsinntekten og den norske inntekten innenfor den enkelte inntektskategori er positiv, vil det beregnede maksimale kreditfradrag for den enkelte inntektskategori tilsvare 22 % av netto utenlandsinntekt innenfor samme inntektskategori.

For personlige skattytere må det innenfor den enkelte inntektskategori foretas to skatteberegninger, en på personinntekt og en på alminnelig inntekt. Skattebeløpene må tilordnes Norge og utlandet etter størrelsen på personinntekt og alminnelig inntekt i henholdsvis Norge og utlandet innenfor den enkelte kategori. Det beregnede maksimale kreditfradraget innenfor den enkelte kategori tilsvarer summen av den skatt på personinntekt (trinnslett) og alminnelig inntekt som er tilordnet utenlandsinntekten. Det gis ikke kreditfradrag i norsk trygdeavgift. Trygdeavgiften skal derfor ikke tas med i beregningen av det maksimale kreditfradraget.

Mottar et norsk morselskap utbytte som skal skatlegges i Norge fra et utenlandsk datterselskap, kan morselskapet på visse vilkår velge å kreve kreditfradrag etter sktl. § 16-30, se [pkt. 5](#), i stedet for kreditfradrag etter sktl. § 16-20 til § 16-29. I så fall skal utbyttet fra datterselskapet i sin helhet holdes utenfor ved beregningen av kreditfradraget etter § 16-20 til § 16-29, i de tilfeller det også kreves fradrag etter disse bestemmelsene.

Har skattyter valgt å kreve inntektsfradrag etter sktl. § 6-15 for å avhjelpe dobbeltbeskatning for den andre inntektskategorien, se [pkt. 4.18](#), skal inntektsfradraget for utenlandsk skatt ha kommet til fradrag i globalinntekten før beregningen av maksimalt kreditfradrag, se FIN 30. november 2018 i Utv. 2019/634.

U-20-4.11.2 Hva anses som utenlandsinntekt

Som utenlandsinntekt, se sktl. § 16-21 første ledd annet punktum, og tredje ledd, regnes bare inntekt

- som har kilde i utlandet, og
- som er rettmessig skattlagt i kildestaten, og
- som er tatt med ved skatleggingen av inntekt i Norge, og
- hvor utenlandsk skatt er helt eller delvis betalt

Spørsmålet om i hvilket land en inntekt har sin kilde må avgjøres etter en konkret vurdering. Kapitalinntekter vil som hovedregel ha sin kilde der betaleren (debitor) er skattepliktig som bosatt eller hjemmehørende. Virksomhetsinntekt vil normalt ha sin kilde der virksomheten utøves. Lønn vil ha sin kilde i den stat arbeidet er utført, uansett fra hvem og hvor lønnen utbetales.

Inntekt av arbeid om bord på norske skip i utenriksfart anses ikke å ha kilde i utlandet, jf. sktl. § 16-23 første ledd.

Inntekt som er skattepliktig etter treprosentregelen i fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjette ledd, inngår ikke i utenlandsinntekten, se Ot.prp. nr. 95 (2008–2009) kap. 7.

U-20-4.11.3 Deltakere i utenlandske selskaper med deltakerfastsetting og i NOKUS-selskaper

Deltakere i utenlandske selskaper med deltakerfastsetting og i NOKUS-selskaper kan kreve fradrag for en forholdsmessig andel av den skatt som selskapet har betalt i den stat selskapet er hjemmehørende og i tredjeland, jf. sktl. § 16-20 annet ledd. Kreditfradrag for skatt betalt i tredjeland vil være aktuelt hvor selskapet undergis selskapsbeskatning i hjemlandet og skatlegges for inntekt fra et tredjeland. Det samme gjelder hvis selskapet i hjemlandet skatlegges for inntekt opptjent i Norge, og denne inntekten tas med ved fastsettingen av skatten i Norge for de norske deltakerne.

Kreditfradrag for skatt betalt til tredjeland skal ikke gis med et større beløp enn det Norge ville vært forpliktet til å gi fradrag for ved direkte anvendelse av skatteavtalen mellom Norge og vedkommende tredjeland, jf. sktl. § 16-20 annet ledd annet punktum. Gjelder kreditfradraget skatt på for eksempel en royaltyinntekt og skatteavtalen mellom Norge og tredjelandet ikke gir tredjelandet rett til å skatlegge royalty med mer enn 5 %, skal det bare gis kreditfradrag for dette beløpet.

Deltakere i selskaper med deltakerfastsetting og i NOKUS-selskaper kan også kreve kreditfradrag for kildeskatt på utbytte som deltakeren er ilagt i det landet selskapet er hjemmehørende, jf. sktl. § 16-20 tredje ledd. Dette gjelder selv om utbyttet ikke er skattepliktig hos aksjonæren. Dersom Norge har skatteavtale med vedkommende land, gis det ikke fradrag med et større beløp enn det Norge er forpliktet til å gi fradrag for i henhold til skatteavtalen, jf. sktl. § 16-27 annet punktum og [pkt. 4.8](#). Kildeskatt på utbytte fra et NOKUS-selskap skal henføres til kategorien «inntekt fra lavskatteland».

U-20-4.11.4 Tilordning av inntekter – generelt

Tilordning av inntektsposter til utenlandsinntekt skal skje etter den direkte tilordningsmetode. I dette ligger at inntekt tilordnes utenlandsinntekten (kilde i utlandet) innenfor den aktuelle inntektskategori eller den norske inntekten etter hvor inntekten rettmessig er oppebåret, se FSFIN § 16-29-4 første ledd.

Foreligger det en skatteavtale, vil denne normalt bestemme hvordan retten til å skatlegge inntektene skal fordeles mellom landene. Denne fordelingen vil som utgangspunkt også gjelde ved beregning av det maksimale kreditfradrag.

U-20-4.11.5 Tilordning av inntekt – mottatt konsernbidrag

Tilordningen av mottatt konsernbidrag skal skje på samme måte som fradragsberettiget konsernbidrag tilordnes Norge eller utlandet i giverselskapet, se FSFIN § 16-29-4 femte ledd tredje punktum og [pkt. 4.11.13](#).

U-20-4.11.6 Tilordning av inntekt – aksjeutbytte

For personlige skattytere som har krav på fradrag for skjerming i mottatt aksjeutbytte, skal brutto utbytte inngå i utenlandsinntekten. Skattyter kan kreve kreditfradrag for hele den kilde-skatten som er betalt i utlandet (innenfor satsene i skatteavtalene).

For at en inntekt med kilde i utlandet skal medregnes i utenlandsinntekten etter sktl. § 16-21 er det et vilkår at inntekten inngår i skattyters samlede inntekt eller formue som er skattepliktig i Norge jf. sktl. § 16-21 tredje ledd. Når mottatt utbytte er unntatt fra beskatning i Norge etter sktl. § 2-38, skal aksjeutbyttet ikke inngå i utenlandsinntekten.

U-20-4.11.7 Tilordning av fradragsposter – generelt

Fradragsberettigede kostnader skal ved beregningen av det maksimale kreditfradraget som hovedregel tilordnes utlandet eller Norge (ev. fordelt på inntektskategorier) etter hvor kostnaden rettmessig er pådratt, jf. FSFIN § 16-29-4 første ledd. Kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet eller inntekt, skal som hovedregel tilordnes utlandet eller Norge (ev. fordelt på inntektskategori) forholdsmessig etter hvor nettoinntekten er fordelt, jf. FSFIN § 16-29-4 tredje ledd. Nærmere om disse hovedprinsippene og om unntak fra disse, se nedenfor.

U-20-4.11.8 Fradragsposter som har direkte tilknytning til inntekt i utlandet og/eller i Norge

Fradragsposter som er direkte knyttet til utenlandsinntekten innenfor den aktuelle inntektskategori, skal i utgangspunktet tilordnes etter den direkte tilordningsmetode, se FSFIN § 16-29-4 første ledd. I dette ligger at kostnader som er direkte knyttet til utenlandsinntekten, skal trekkes fra denne inntekten ved beregningen av maksimalt kreditfradrag. Foreligger det skatteavtale, kan denne ha bestemmelser om fordeling av fradragsposter. Disse må da legges til grunn ved beregningen av maksimalt kreditfradrag.

Fradragsposter som er direkte knyttet til inntekt både i utlandet og i Norge, skal tilordnes utlandet med en forholdsmessig andel. Fradragsposter som er direkte knyttet til begge inntektskategoriene, skal fordeles forholdsmessig mellom inntektskategoriene. Det må vurderes konkret om en fradragspost knytter seg til den enkelte kategori av utenlandsinntekten, den norske inntekten eller den totale inntekten.

For skattytere som har lønnsinntekt som inngår i utenlandsinntekten og annen lønnsinntekt, må det vurderes konkret om fradragspostene knytter seg til utenlandsinntekten, den norske inntekten eller den totale inntekten. For lønnstakere gjelder dette bl.a. følgende fradragsposter

- faktiske kostnader (i stedet for minstefradrag)
- fradrag for arbeidsreise
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for besøksreiser til hjemmet
- premie til tjenstepensjonsforsikring
- fagforeningskontingent
- særskilt fradrag for sjøfolk
- særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk

Fradragsberettiget tap ved salg av aksjer skal tilordnes på samme måte som en tilsvarende gevinst.

Driftskostnader i virksomhet skal fordeles etter den direkte tilordningsmetode. For driftsmiddel som er brukt både i Norge og i utlandet, må avskrivningene fordeles etter hvor inntekten knyttet til driftsmidlet anses oppebåret. Fremførbare underskudd i virksomhet skal tilordnes Norge eller utlandet avhengig av hvor underskuddet i sin tid rettmessig oppstod.

U-20-4.11.9 Fradragsposter som ikke direkte kan knyttes til en bestemt inntekt

Er det ikke mulig å finne ut hvor en kostnad rettmessig skal tilordnes, skal kostnaden tilordnes Norge eller utlandet (ev. fordelt på inntektskategoriene) etter nettoinntektsprinsippet, dvs. en forholdsmessig fordeling etter hvor nettoinntekten etter fradrag for kostnader som kan tilordnes direkte, er tilordnet, se FSFIN § 16-29-4 tredje ledd.

Følgende fradragsposter skal alltid tilordnes slik, jf. FSFIN § 16-29-4 tredje ledd annet punktum

- tilskudd til forskning etter sktl. § 6-42
- foreldrefradrag etter sktl. § 6-48
- særfradrag etter sktl. § 6-80 (oppheves 1. mars 2023) og § 6-82

Andre kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet eller inntekt, kan unntaksvis fordeles etter en annen fordelingsnøkkel enn nettoinntektsprinsippet, jf. FSFIN § 16-29-4 fjerde ledd. Skattyteren må da på forespørsel fra skattemyndighetene kunne dokumentere at en slik fordelingsnøkkel gir et rimelig resultat i samsvar med alminnelig aksepterte forretningsmessige og bedriftsøkonomiske prinsipper samt at fordelingsnøkkelene anvendes konsekvent.

U-20-4.11.10 Gjeldsrenter

Gjeldsrenter som er fradagsberettiget i Norge, skal i utgangspunktet tilordnes Norge eller utlandet (ev. fordelt på inntektskategoriene) forholdsmessig etter hvor nettoinntekten etter fradrag for kostnader som kan tilordnes direkte, er tilordnet (nettoinntektsprinsippet), jf. FSFIN § 16-29-4 annet ledd første punktum.

Skattyter som driver virksomhet i annen EØS-stat kan likevel tilordne gjeldsrenter etter hovedregelen i FSFIN § 16-29-4 første ledd, dersom skattyter godtgjør at 90 % eller mer av gjeldsrentene er tilknyttet skattyters virksomhet i Norge, jf. FSFIN § 16-29-4 annet ledd annet punktum. Dersom 90 % eller mer av gjeldsrentene er tilknyttet skattyters virksomhet utenfor Norge, skal gjeldsrentene tilordnes i tråd med prinsippene i FSFIN § 16-29-4 første ledd, jf. § FSFIN § 16-29-4 annet ledd tredje punktum. Se [pkt. 4.11.7](#).

Andelshavers andel av kostnader i boligselskap, jf. sktl. § 7-3 sjette ledd bokstav b, skal fordeles på samme måte som gjeldsrenter, jf. FSFIN § 16-29-4 annet ledd siste punktum.

Inntekt av arbeid eller pensjon i utlandet skal likestilles med norsk inntekt ved fastsettingen av nettoinntekten som gjeldsrentene skal tilordnes etter, jf. FSFIN § 16-29-4 annet ledd fjerde punktum.

For ektefeller skal det ved beregningen av maksimalt kreditfradrag tas utgangspunkt i den gjeldsrentefordeling som ektefellene har lagt til grunn i sine skattemeldinger.

Mottatt konsernbidrag påvirker ikke den nettoinntekten som er grunnlag for fordelingen av gjeldsrenter mellom Norge og utlandet. (Mottatt konsernbidrag er ikke en inntektspost som tilordnes direkte etter FSFIN § 16-29-4 første ledd.)

U-20-4.11.11 Minstefradrag

Minstefradrag er aktuelt for inntektskategorien «annen utenlandsinntekt», se sktl. § 16-21 første ledd bokstav b. Minstefradraget skal tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor den inntekt som gir grunnlag for minstefradraget, jf. sktl. § 6-31, er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-4 sjette ledd første punktum.

Ved tilordningen av minstefradraget skal inntekt av arbeid eller pensjon som oppebæres fra andre EØS-stater, likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder likevel ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-4 sjette ledd annet punktum.

U-20-4.11.12 Personfradrag

Personfradrag, jf. sktl. § 15-4, tilordnes utlandet eller Norge (ev. fordelt på inntektskategoriene) på grunnlag av hvor nettoinntekten etter fradrag for samtlige kostnader er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-4 syvende ledd første punktum.

Ved tilordningen skal inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet som skattyter oppbeholder fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder likevel ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppbevares fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-4 syvende ledd annet punktum.

U-20-4.11.13 Fradragsberettiget konsernbidrag

Fradragsberettiget konsernbidrag skal i giverselskapet tilordnes Norge, så langt selskapet har nettoinntekt tilordnet Norge, etter at alle øvrige inntekter og kostnader er tilordnet. Avgitt konsernbidrag ut over dette tilordnes utlandet, fordelt på de aktuelle inntektskategoriene. Se FSFIN § 16-29-4 femte ledd.

**U-20-4.12 Beregning av den norske skatten på den totale inntekten (globalinntekten),
upersonlige skattytere**

Den totale norske skatten som skal fordeles for upersonlige skattytere er fellesskatt til staten før skattefradrag etter sktl. § 16-40 (Skattefunn).

**U-20-4.13 Beregning av den norske skatten på den totale inntekten (globalinntekten),
personlige skattytere**

Den totale norske skatten på alminnelig inntekt som skal fordeles settes til:

- Inntektsskatt til kommune og fylke (eventuelt til staten)
 - + Fellesskatt
 - eventuell beregnet skattenedsettelse i kommune-/fylkesskatt og fellesskatt etter den alternative fordelingsmetoden
 - + skattetillegg for brutt BSU
 - andel av skattebegrensning etter sktl. § 17-1
 - andel av skattereduksjon som følge av de særskilte reglene for tiltakssonen i deler av Troms og Finnmark
 - andel av skattefradrag for BSU
-
- = samlet skatt på alminnelig inntekt

Den totale norske skatten på personinntekt som skal fordeles, settes til:

- Trinnskatt
 - eventuell beregnet skattenedsettelse i trinnskatt etter den alternative fordelingsmetoden
 - andel skattebegrensning trinn 1 og 2 etter sktl. § 17-1
 - andel av skattereduksjon som følge av de særskilte reglene for tiltakssonen i deler av Troms og Finnmark
 - andel av skattefradrag for BSU
-
- = samlet skatt på personinntekt

Ved beregningen av den norske skatten på den totale inntekten tas det ikke hensyn til skattefradrag etter sktl. § 16-40 (Skattefunn). Det tas heller ikke hensyn til skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1 ved beregning av den norske skatten på den totale inntekten,

annet enn de tilfeller der mer enn 90 % av skattyters arbeids-, virksomhets- eller pensjonsinntekt oppbæres fra en annen EØS-stat.

U-20-4.14 Fastsetting av trygdeavgift på inntekt som omfattes av kreditmetoden

Det skal fastsettes trygdeavgift etter de vanlige reglene på personinntekt som omfattes av kreditmetoden. Nærmere om fastsetting av trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 2.4.

U-20-4.15 Eksempel på bruk av kreditmetoden

Anne har hatt kr 450 000 i lønn fra norsk arbeidsgiver for arbeid utført i Frankrike. Hennes lønn for arbeid for samme arbeidsgiver utført i Norge utgjør kr 200 000. Fagforeningskontingent utgjør kr 5 800. Hun har ikke merkostnader ved å bo utenfor hjemmet. Øvrige poster er renteinntekter kr 12 000, rentefradrag kr 20 000 og gaver til frivillige organisasjoner kr 12 000. Hun har betalt kr 90 000 i skatt i Frankrike. Maksimalt kreditfradrag for 2023 beregnes slik:

	Norge	Frankrike	Global
Lønn	200 000	450 000	650 000
+ Renteinntekt	12 000		12 000
- Minstefradrag	104 450	0	104 450
- Fagforeningskontingent	2 369	5 331	7 700
Korrigert nettoinntekt	105 181	444 669	549 850
- Rentefradrag	20 000		20 000
- Gaver til frivillige org.	2 295	9 705	12 000
Grunnlag beregning av inntektsskatt	82 886	434 964	517 850

Lønnsinntekten fra Frankrike er mindre enn 90 % av total lønnsinntekt og likestilles med norsk inntekt. Fradragene tilordnes Norge og utlandet slik:

Minstefradrag tilordnes Norge, jf. FSFIN § 16-29-4 sjette ledd annet punktum.

Fagforeningskontingent fordeles forholdsmessig mellom lønnsinntektene, jf. FSFIN § 16-29-4 første ledd.

Rentefradrag tilordnes Norge jf. FSFIN § 16-29-4 annet ledd fjerde punktum.

Gaver til frivillige organisasjoner fordeles alltid i forhold til korrigerte nettoinntekter, jf. FSFIN § 16-29-4 tredje ledd første punktum.

Ved skatteberegningen skal personfradraget tilordnes Norge, jf. FSFIN § 16-29-4 syvende ledd annet punktum. Det gir følgende beregning av maksimalt kreditfradrag:

Trinnskatt trinn 1:	$(279\,150 - 198\,350) \times 1,7\%$	=	1 374
Trinnskatt trinn 2:	$(642\,950 - 279\,150) \times 4,0\%$	=	14 552
Trinnskatt trinn 3:	$(650\,000 - 642\,950) \times 13,5\%$	=	952
Sum trinnskatt:	$(1\,374 + 14\,552 + 952)$	=	16 878
Skatt alminnelig inntekt:	$(517\,850 - 79\,600) \times 22\%$	=	96 415
Andel trinnskatt Frankrike:	$16\,878 \times 450\,000/650\,000$	=	11 685
Andel skatt alminnelig inntekt Frankrike:	$434\,964 \times 22\%$	=	95 692
Maksimalt beregnet kreditfradrag	$11\,685 + 95\,692$	=	107 377

Det beregnede maksimale kreditfradraget overstiger faktisk betalt skatt i Frankrike. Kreditfradraget må derfor begrenses til faktisk betalt skatt kr 90 000, jf. sktl. § 16-21 første ledd annet punktum.

U-20-4.16 Fremføring av kreditfradrag

Utenlandsk skatt innenfor den enkelte inntektskategori som ikke kommer til fradrag ved skatteoppjøret i det inntektsår retten til kreditfradrag oppstår, kan fremføres til fradrag i skatt i inntil fem påfølgende år, innenfor den samme inntektskategori, jf. sktl. § 16-22 første ledd første punktum. Kreditfradraget kan fremføres uavhengig av hva som er årsaken til at det ikke kan utnyttes det år det oppstår. Fremføringsretten gjelder for eksempel både når den manglende utnyttelse skyldes underskudd i globalinntekten og når den skyldes ulike tidfestingsregler i Norge og i utlandet. Fradraget i fremføringsåret for den enkelte inntektskategori er begrenset til det maksimale kreditfradraget innenfor den samme inntektskategorien dette året, jf. sktl. § 16-22 første ledd siste punktum. Det vil i denne sammenheng si norsk skatt av utenlandsinntekten for dette året. Se nærmere under [pkt. 4.17](#). Årets kreditfradrag skal fradras før fremført ubenyttet kreditfradrag kan avregnes mot norsk skatt, jf. sktl. § 16-22 første ledd tredje punktum og SKD 1. april 2011 i Utv. 2011/615. Skatt betalt i utlandet et tidligere år fradras i sin helhet før det gis fradrag for skatt betalt i utlandet i et senere år, jf. sktl. § 16-22 første ledd annet punktum. Det innebærer at dersom det er kreditfradrag til fremføring som relaterer seg til flere foregående år, skal fremført kreditfradrag fra et tidligere år fradras i sin helhet før det gis fradrag for fremført kreditfradrag fra et senere år.

U-20-4.17 Tilbakeføring av kreditfradrag

Utenlandsk skatt som ikke kommer til fradrag det år retten til kreditfradrag oppstår, kan tilbakeføres til fradrag i foregående år innenfor samme inntektskategori, jf. sktl. § 16-22 annet ledd første punktum. Fradraget kan ikke overstige det maksimale kreditfradraget innenfor hver inntektskategori i det foregående år, jf. FSFIN § 16-22 annet ledd annet punktum. For å kunne kreve tilbakeføring må skattyter kunne sannsynliggjøre at han i løpet av de fem påfølgende årene ikke vil bli skattepliktig i Norge for slik inntekt med kilde i utlandet, jf. FSFIN § 16-22 annet ledd tredje punktum. Det er ikke tilstrekkelig at skattyter kan sannsynliggjøre at utenlandsinntekten i de kommende år ikke vil være tilstrekkelig stor til å dekke det ubenyttede kreditfradraget. Tilbakeføring av kreditfradrag vil for eksempel være aktuelt ved likvidasjon/oppløsning av selskap, opphør av skatteplikt til Norge, totalt opphør av utenlandsvirksomheten mv. Det kan også være aktuelt hvis skattyter har enkeltstående utenlandsinntekter som skattlegges senere i utlandet enn i Norge.

U-20-4.18 Forholdet til sktl. § 16-30 flg. og § 6-15

Krever skattyter kreditfradrag for utenlandsk skatt etter reglene i sktl. § 16-30 flg., kan han ikke kreve kreditfradrag for det samme skattebeløpet etter reglene i sktl. § 16-20 til § 16-29, jf. sktl. § 16-33. Om kreditfradrag etter sktl. § 16-30 flg., se [pkt. 5](#).

Krever skattyter kreditfradrag for utenlandsk skatt etter sktl. §§ 16-20 til 16-29, kan han ikke samtidig kreve fradrag for den samme utenlandske skatten etter andre regler, jf. sktl. § 16-24. Skattyteren kan likevel kombinere kreditfradrag og inntektsfradrag etter sktl. § 6-15 for utenlandsk skatt, så lenge det ikke kreves fradrag etter flere regelsett for samme skattebeløp. Adgangen til å kombinere kreditfradrag og inntektsfradrag er ikke begrenset av inntektskategoriene i sktl. § 16-21 og gjelder både for inntekter fra ulike stater og inntekter fra ulike kilder fra samme stat. Se nærmere om dette i brev fra [FIN 29. oktober 2021](#) i Utv. 2021/1096.

U-20-4.19 Valutakurs

U-20-4.19.1 Generelt

Valutakursene er tilgjengelig på norges-bank.no.

U-20-4.19.2 Årsregnskapspliktige

Ved omregning av skatt samt utenlandsinntekter og -kostnader skal årsregnskapspliktige som hovedregel legge til grunn valutakursen på transaksjonstidspunktet, se FSFIN § 16-29-6 første ledd første punktum.

Transaksjonstidspunktet er tidspunktet hvor den aktuelle skattepliktige hendelsen finner sted (f.eks. overføring av aksjer eller vedtak om utbytte), og er i praksis sammenfallende med tidspunktet for tidfesting av hendelsen etter det skattemessige realisasjonsprinsippet, se emnet «**Tidfesting – realisasjonsprinsippet**». Årsregnskapspliktige kan i stedet velge å benytte månedlige gjennomsnittskurser i den utstrekning dette er i samsvar med norsk regnskapsrett, se FSFIN § 16-29-6 første ledd annet punktum. Med månedlig gjennomsnittskurs menes gjennomsnittskursen for den måneden da transaksjonen skal tidfestes etter realisasjonsprinsippet. Føres filialregnskap i fremmed valuta etter regnskapsloven § 3-4, skal årlig gjennomsnittskurs legges til grunn ved omregningen, se FSFIN § 16-29-6 første ledd tredje punktum. For deltakere i selskaper med deltakerfastsetting etter sktl. § 10-40 flg. og deltakere i NOKUS-selskaper etter sktl. § 10-60 flg., skal omregningen skje etter kursen ved årsskiftet, se FSFIN § 16-29-6 annet ledd.

Er en vesentlig del av utenlandsinntekten vekslet om på et annet tidspunkt og til en annen kurs enn det som følger ved omregning etter norske regler, kan det anvendes en annen kurs ved omregningen, se FSFIN § 16-29-6 fjerde ledd. Skattyter må på forespørsel kunne dokumentere at vilkårene er oppfylt.

U-20-4.19.3 Ikke-årsregnskapspliktige

Ikke-årsregnskapspliktige skal benytte valutakursen på transaksjonstidspunktet eller en årlig gjennomsnittskurs, se FSFIN § 16-29-6 tredje ledd.

Transaksjonstidspunktet er sammenfallende med det skattemessige tidfestingstidspunktet, se emnet «**Valutagevinst/-tap**». Med årlig gjennomsnittskurs menes gjennomsnittskursen for det året da transaksjonen skal tidfestes etter realisasjonsprinsippet. Er en vesentlig del av utenlandsinntekten vekslet om på et annet tidspunkt og til en annen kurs enn det som følger ved omregning etter norske regler, kan det anvendes en annen kurs ved omregningen, se FSFIN § 16-29-6 fjerde ledd. Skattyter må på forespørsel kunne dokumentere at vilkårene er oppfylt.

U-20-4.20 Frist for å kreve kreditfradrag

Krav om kreditfradrag må i utgangspunktet fremsettes i skattemeldingen for det året inntekten/formuen fra utlandet er skattepliktig i Norge. Hvis kravet ikke kan godtgjøres innen fristen for å levere endringsmelding etter sktfvl. § 9-4, må kravet fremsettes senest seks måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet, se sktl. § 16-25. I praksis får seksmånedersfristen bare betydning der kravet om kreditfradrag fremsettes etter utløpet av treårsfristen for skattyters adgang til levering av endringsmelding etter sktfvl. § 9-4. Fremsettes kravet etter utløpet av treårsfristen og seksmånedersfristen, må skattekontoret vurdere å endre fastsettingen etter sktfvl. § 12-1. I så fall gjelder femårsfristen i sktfvl. § 12-6. Dersom kravet fremsettes innenfor seksmånedersfristen, men utenfor treårsfristen i sktfvl. § 9-4, gjelder tiårsfristen i sktl. § 16-25. Sktfvl. § 12-7 om utsatt friststart gjelder ikke i disse tilfellene.

U-20-4.21 Dokumentasjons- og oppgaveplikt

U-20-4.21.1 Generelt

Skattyter skal dokumentere at

- beløpet som det kreves fradrag for er utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt, se FSFIN § 16-29-8 bokstav a
- beløpet er innbetalt til fremmed stat, se FSFIN § 16-29-8 bokstav b
- beløpet utgjør endelig skatt ved ordinær fastsetting i fremmed stat, se FSFIN § 16-29-8 bokstav c

Skattemyndighetene kan kreve at dokumentasjonen fremlegges i kopi som er bekreftet av notarius publicus i den andre staten, se FSFIN § 16-29-10 første ledd. Skattemyndighetene kan også kreve at dokumentasjonen fremlegges sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør, se FSFIN § 16-29-10 annet ledd. I konvensjon mellom Norge, Danmark, Finland, Island og Sverige av 17. juni 1981 (Nordisk språkkonvensjon) har de nordiske landene forpliktet seg til å jobbe for at nordiske statsborgere skal kunne bruke sitt eget språk ved kontakt med offentlige myndigheter, herunder skattemyndighetene. Som hovedregel må skattemyndighetene derfor godta at skattyter som er statsborger i et annet nordisk land, fremlegger dokumentasjon på sitt eget nordiske språk.

Om dokumentasjon av skatt betalt i Storbritannia ved arbeid på britisk sokkel, se FIN 26. april 2002 i Utv. 2002/890 og FIN 7. mai 2002 i Utv. 2002/899. Se også eksempel fra praksis vedrørende dokumentasjon på skatt betalt i Angola i vedtak fra Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 21/2021.

U-20-4.21.2 Egenfastsetting av kreditfradrag

Skattyter egenfastsetter kreditfradrag i skattemeldingen. Når skattyter krever kreditfradrag i inntektsskatt, skal skattyter foreta en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og fremmede stater, se FSFIN § 16-29-9 første ledd. Når skattyter krever kreditfradrag i formueskatt, er det bruttoformuen og gjelden som skal fordeles mellom Norge og fremmede stater, se FSFIN § 16-29-9 tredje ledd.

U-20-4.22 Endring av norsk skattefastsetting

Bli skattyterens norske skattefastsetting endret, må eventuelt kreditfradrag omberegnes.

U-20-4.23 Varslingsplikt for skattyter ved endring av utenlandsk skattefastsetting

Skattyter har plikt til å informere norske skattemyndigheter dersom den utenlandske skattefastsettingen endres, slik at den utenlandske skatten settes ned, se FSFIN § 16-29-11.

Unnlattelse av å opplyse om en endring av utenlandsk skattefastsetting som medfører nedsettelse av den utenlandske skatten, kan sanksjoneres med tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3 flg., se Ot.prp. nr. 46 (1995–96) pkt. 4.13.2.2.

U-20-5 Kreditletoden, skattepliktig utbytte fra utenlandsk selskap hvor norsk aksjeselskap eier minst 10 %

U-20-5.1 Generelt

Sktl. § 16-30 til § 16-33 og FSSD § 16-30 har særregler for unngåelse av dobbeltbeskatning (kreditregler) for et norsk aksjeselskap eller likestilt selskap/sammenslutning (nedenfor kalt morselskapet eller det norske aksjeselskapet) for skattepliktig utbytte mv. fra et utenlandsk selskap (nedenfor kalt datterselskap, det utenlandske selskap eller det mellomliggende selskap).

Det norske selskapet må direkte eller indirekte eie minst 10 % av kapitalen og ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i et tilsvarende selskap hjemmehørende i utlandet, se sktl. § 16-30 første ledd. Eier- og stemmekravet må være oppfylt sammenhengende i en periode på to år som omfatter det tidspunktet morselskapet innvinner utbytte fra datterselskapet. Toårsperioden kan omfatte tidsrom etter innvinningstidspunktet, herunder tidsrom i senere inntektsår.

Reglene gjelder bare når utbyttet fra det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge. Det er etter norsk intern rett omfattende begrensninger i skatteplikten for utbytte som tilfaller aksjeselskap (fritaksmetoden). Som følge av fritaksmetoden sammenholdt med 10 %-kravet i § 16-30, vil reglene i praksis først og fremst få betydning for eierandeler på minst 10 % i selskaper i lavskattelend som ikke er norsk kontrollert. Se nærmere i emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)» og «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», pkt. 5.

Kreditreglene i sktl. § 16-30 flg. anvendes for hvert utenlandsk selskap det mottas skattepliktig utbytte fra. Det skjer således ingen samordning av «utenlandsinntekt» som for de alminnelige kreditreglene i sktl. § 16-20 flg.

Datterselskap av et NOKUS selskap anses ved skatleggingen som direkte eid fra Norge og således omfattet av sktl. § 16-30 flg.

Norsk aksjeselskap som eier aksjer i et utenlandsk selskap gjennom deltakelse i et norsk kommandittselskap skal gis rett til kreditfradrag for skattepliktig utbytte, se FIN 11. april 1996 i Utv. 1996/1145. Kommandittistene i denne relasjonen må anses som eiere, utbyttemottakere og skattytere for utbytte fra datterselskap eid gjennom KS-et. Tilsvarende gjelder aksjeselskap som er deltaker i andre typer selskaper med deltakerfastsetting. Det kan likevel ikke kreves kreditfradrag for skatt betalt av NOKUS-selskap til en annen stat enn den stat hvor selskapet er hjemmehørende, se FIN 5. februar 1996 i Utv. 1996/391.

Om et tilfelle der datterselskapet hadde avvikende regnskapsår, se FIN 4. juni 2003 i Utv. 2003/1189.

U-20-5.2 Utenlandsk skatt det kan kreves kreditfradrag for

U-20-5.2.1 Kildeskatt betalt til fremmed stat

Mottar det norske selskapet skattepliktig utbytte fra det utenlandske selskapet, kan det norske selskapet kreve skattefradrag for kildeskatten som det norske selskapet har betalt av det skattepliktige utbyttet, se sktl. § 16-30 annet ledd bokstav a.

Det kan ikke kreves fradrag for utenlandsk kildeskatt som er betalt av inntekt som går inn under fritaksmetoden. Dette gjelder også kildeskatt på inntekt som skatlegges etter tre-prosentsregelen i sktl. § 2-38 sjettede ledd, jf. sktl. § 16-30 åttende ledd.

U-20-5.2.2 Underliggende selskapsskatt

Et norsk selskap kan i tillegg til fradrag for kildeskatt, kreve skattefradrag for en forholdsmessig del av datterselskapets inntektsskatt (underliggende selskapsskatt) som er betalt til den stat datterselskapet er hjemmehørende i, se sktl. § 16-30 annet ledd bokstav b.

Det kan ikke kreves fradrag for underliggende selskapsskatt betalt til fremmed stat på inntekt som går inn under fritaksmetoden.

Selskapet må dokumentere at skatten er endelig fastsatt og betalt av datterselskapet. Fradrag kan bare kreves for underliggende selskapsskatt for det inntektsåret som det skattepliktige utbyttet kan tilordnes, og på visse vilkår de fire forutgående år, se [pkt. 5.6](#).

U-20-5.2.3 Skatt betalt av datterdatterselskap

Et norsk morselskap kan i det året datterselskapet mottar skattepliktig utbytte fra et datterdatterselskap som er hjemmehørende i samme stat som datterselskapet kreve at endelig fastsatt og betalt inntektsskatt i datterdatterselskapet for det inntektsåret det skattepliktige utbyttet kan tilordnes, regnes som betalt av datterselskapet, se sktl. § 16-30 tredje ledd. Vilåret for at datterdatterselskapets skatt skal regnes som betalt av datterselskapet er at morselskapet gjennom det datterselskapet som morselskapet mottar utbytte fra, indirekte eier minst 25 % av datterdatterselskapet. Eierkravet må være oppfylt ved utgangen av det inntektsåret morselskapet mottar utbytte fra datterselskapet.

Det er ikke anledning til å gå lengre ned i kjeden til f.eks. datterdatterdatterselskap av det norske morselskapet.

U-20-5.2.4 Krediterbare skatter

Det er bare direkte skatter som er fastsatt etter beskatningsmessige prinsipper som kan krediteres. Avgifter og andre typer indirekte skatter skal derfor holdes utenfor. I tvilstilfeller kan det legges vekt på om beløpet er beregnet av et løpende overskudd. Det vil i slike tilfeller være naturlig å legge norske kriterier for begrepet «inntektsskatt ... eller annen tilsvarende skatt» i sktl. § 16-30 annet ledd bokstav b til grunn.

Se for øvrig BFU 25/2003 om en utenlandsk skatt kunne anses som «inntektsskatt eller annen tilsvarende skatt» etter sktl. § 16-30 annet ledd bokstav b.

Skatt som datterselskapet har betalt til et tredje land kan det ikke kreves kredit for i norsk skatt, jf. sktl. § 16-30 niende ledd.

U-20-5.3 Inntektsføring hos det norske morselskapet

Morselskapet skal inntektsføre skattepliktig utbytte uten fradrag for eventuell kildeskatt. I tillegg skal et beløp tilsvarende den krediterbare underliggende selskapsskatten regnes som skattepliktig inntekt for morselskapet, se sktl. § 16-30 femte ledd. Kildeskatt på skattepliktig utbytte kommer til fradrag før underliggende selskapsskatt. Eventuell godtgjørelse som mottas av det norske morselskapet fra den annen stat for selskapsskatt betalt av datterselskapet, reduserer skattefradraget uten å redusere det beløp som inntektsføres, se sktl. § 16-30 syvende ledd.

U-20-5.4 Begrensninger i fradragsretten; skatteavtalens kildeskattesats

Den delen av kreditfradraget som gjelder utenlandsk kildeskatt på skattepliktig utbytte er begrenset til skatten som den utenlandske kildestaten kan kreve iht. skatteavtalen. Dersom skatten som er trukket i utlandet, overstiger skatten som kan kreves etter skatteavtalen, må skattyter søke refusjon av den overskytende kildeskatten i utbetalingsstaten. Skattyter kan ikke velge å få kreditfradrag i Norge for hele den utenlandske skatten i stedet for å søke refusjon. Om skatteavtalens sats for kildeskatt på aksjeutbytte, se [pkt. 7](#).

U-20-5.5 Maksimalt kreditfradrag

U-20-5.5.1 Generelt

Kreditfradraget vil alltid være begrenset til det laveste beløp av hva som faktisk er betalt i skatt i landet hvor datter- og datterdatterselskapet er hjemmehørende, og norsk skatt på summen av det mottatte skattepliktige utbyttet og beløpet som inntektsføres som underliggende selskapsskatt. Blir skattefradraget lavere enn faktisk betalt skatt i utlandet, skal beløpet som inntektsføres reduseres tilsvarende, se sktl. § 16-30 sjette ledd og nedenfor.

U-20-5.5.2 Begrensning i forhold til utenlandsk skatt

Er det skattepliktige utbyttet lavere enn det skattemessige overskuddet etter skatt i det utdelende selskapet i det året utbyttet tilordnes (se nedenfor om dette), kan det bare kreves fradrag for den forholdsmessige del av den betalte utenlandske skatten som tilsvarer andelen av datter- og datterdatterselskapets skattemessige overskudd etter skatt som er utdelt til morselskapet som skattepliktig utbytte, se sktl. § 16-30 annet ledd bokstav b annet punktum.

Eksempel

Et heleid utenlandsk datterselskap har et skattemessig overskudd på 100 og en betalt skatt på 40. Dette gir et overskudd etter skatt på 60, hvorav 30 utdeles som skattepliktig utbytte til morselskapet. Da vil den krediterbare underliggende selskapsskatten utgjøre 20 ($30/60 \times 40$).

Er det skattepliktige utbyttet høyere enn det skattemessige overskuddet etter skatt i det utdelende selskapet i det året utbyttet tilordnes (se nedenfor), tas det utgangspunkt i det skattemessige overskuddet etter skatt. Dersom datterselskapet i eksemplet ovenfor deler ut et skattepliktig utbytte på 100, skal bare 60 av dette utbyttet tas med i beregningen forutsatt at selskapet ikke har tilbakeholdt skattlagt kapital fra de fire forutgående år.

U-20-5.5.3 Begrensning i forhold til norsk skatt

Dersom beregnet norsk skatt på utdelt utbytte og underliggende selskapsskatt er lavere enn den utenlandske skatten, må kreditfradraget for underliggende selskapsskatt dessuten begrenses til beregnet norsk skatt, jf. sktl. § 16-30 sjette ledd første punktum. Kreditfradraget begrenses til $22/78$ ($= 0,22/(1-0,22)$) av det mottatte skattepliktige utbyttet (eventuelt begrenset til skattemessig overskudd etter skatt etter ovenfor nevnte begrensning). I eksemplet i [pkt. 5.5.2](#) utgjorde utbyttet 30 og underliggende selskapsskatt 20. Beregnet norsk skatt utgjør da 11 (dvs. $22\% \times (30+20)$), som er lavere enn den underliggende selskapsskatten på 20. Da det ikke gis kredit for hele den underliggende selskapsskatten på 20, må inntektsføringen av krediterbar skatt reduseres, jf. sktl. § 16-30 sjette ledd annet punktum. (Det er med andre ord gjensidig avhengighet mellom krediterbar underliggende selskapsskatt og inntektsføring av underliggende selskapsskatt.) Maksimalt kreditfradrag vil her utgjøre 8,5 ($22/78 \times 30$). Dette tilsvarer norsk skatt for kreditfradrag på 8,5 ($22\% \times (30 + 8,5)$).

For en nærmere beskrivelse vises til eksemplene inntatt i Ot.prp. nr. 34 (1996–97).

U-20-5.6 Vilkår for kreditfradrag for inntektsskatt betalt av datterselskapet

Kreditfradrag kan i utgangspunktet bare kreves for inntektsskatten for det inntektsåret det skattepliktige utbyttet kan tilordnes, dvs. regnskapsmessig må tilordnes etter vedkommende lands system, se sktl. § 16-30 tredje ledd første punktum, jf. Innst. O. nr. 62 (1996–97) side 5 spalte 2. Dette vil si det inntektsåret som utbyttet etter vedkommende lands regnskapsregler skal posterer i regnskapet. Dette vil normalt være året forut for det året utbyttet innvinnes og tidfestes hos det norske selskapet.

Morselskapet kan også kreve kreditfradrag for dokumentert endelig fastsatt og betalt skatt av datterselskapets skattemessige overskudd for inntil fire år forut for det året skattepliktig utbytte skal tilordnes, se sktl. § 16-30 fjerde ledd. Det må da foretas tilsvarende beregninger og det gjelder tilsvarende begrensninger for perioden sett under ett som vist ved eksemplene ovenfor. Dersom det er utdelt skattepliktig utbytte tidligere i perioden, vil det redusere skattemessig overskudd etter skatt som danner grunnlag for beregningen av kreditfradraget. Eierkravet må være oppfylt i hele perioden.

U-20-5.7 *Vilkår for kreditfradrag for inntektsskatt betalt av datterdatterselskapet*

Det norske morselskapet kan på visse vilkår kreve at en forholdsmessig del av datterdatterselskapets inntektsskatt, skal regnes som datterselskapets inntektsskatt som morselskapet kan få forholdsmessig skattefradrag for, se sktl. § 16-30 tredje ledd.

Følgende vilkår må være oppfylt:

- Datterdatterselskapet har samme selskapsform som datterselskapet, jf. Innst. O. nr. 62 (1996–97) side 8.
- Datterdatterselskapet er hjemmehørende i samme stat som datterselskapet.
- Morselskapet gjennom det datterselskapet som morselskapet mottar skattepliktig utbytte fra, indirekte eier minst 25 % av datterdatterselskapet ved utgangen av det inntektsåret morselskapet mottar utbytte fra datterselskapet. Eier f.eks. morselskapet 50 % i datterselskapet, må datterselskapet eie minst 50 % i datterdatterselskapet for at vilkåret skal være oppfylt. Eier morselskapet f.eks. under 25 % i datterselskapet, vil vilkåret ikke være oppfylt. Andeler som morselskapet eier gjennom andre datterselskaper, skal ikke regnes med.
- Datterselskapet har mottatt utbytte fra datterdatterselskapet.
- Datterdatterselskapets inntektsskatt er endelig fastsatt og betalt.

Det er en forholdsmessig del av datterdatterselskapets inntektsskatt i det året utbyttet til datterselskapet kan tilordnes, dvs. regnskapsmessig må tilordnes etter vedkommende lands system, jf. Innst. O. nr. 62 (1996–97), som skal regnes som datterselskapets skatt. Denne skatten skal regnes som betalt av datterselskapet. Den forholdsmessige delen av datterdatterselskapets skatt som skal anses som datterselskapets skatt, regnes i forhold til den andel som utbyttet utgjør av datterdatterselskapets skattemessige overskudd etter skatt i det året som utbyttet skal tilordnes (jf. tilsvarende begrensninger som er beskrevet i eksemplene ovenfor).

Skattyter kan også kreve at skatt som datterdatterselskapet har betalt inntil fire år forut for det året det skattepliktige utbyttet skal tilordnes, skal regnes med, forutsatt at datterdatterselskapet har utdelt utbytte til datterselskapet, se sktl. § 16-30 fjerde ledd. Ved beregning av relevant andel av den skatt som datterdatterselskapet har betalt, må det også her sees hen til hvilken andel skattepliktig utbytte utgjør av samlet skattemessig overskudd etter skatt i den relevante perioden.

Det kan kreves fradrag i norsk skatt inntil det eldste året i perioden som kravet til eierandel er oppfylt, dersom skattyter krever kreditfradrag for flere år. Dette innebærer at kravet til eierandel må være oppfylt kontinuerlig i den perioden det kreves kredit for.

U-20-5.8 *Frist for krav om kreditfradrag*

Krav om fradrag etter sktl. § 16-30 for skatt betalt i utlandet av skattepliktig utbytte eller overskudd på utenlandsk datter- eller datterdatterselskap, må fremsettes senest seks måneder etter at endelig skatt for vedkommende år er fastsatt i utlandet, se sktl. § 16-32.

I praksis får seksmånedersfristen bare betydning der kravet om kreditfradrag fremsettes etter utløpet av treårsfristen for skattyters adgang til innsendelse av endringsmelding etter sktfvl. § 9-4. Fremsettes kravet etter utløpet av treårsfristen, men innenfor femårsfristen i sktfvl. § 12-6, må skattekontoret vurdere å endre fastsettingen etter sktl. § 12-1. Sktfvl. § 12-7 om utsatt friststart gjelder ikke i disse tilfellene.

U-20-5.9 *Det norske selskapets opplysningsplikt*

Det norske selskapet har plikt til å informere skattemyndighetene dersom den utenlandske skattefastsettingen endres, slik at den utenlandske skatten settes ned eller tilbakebetales, se FSSD § 16-30-3.

U-20-5.10 Dokumentasjonsplikt

Skattyter skal i vedlegg til skattemeldingen dokumentere, se FSSD § 16-30-1 første ledd,

- morselskapets eierandel og andel av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det utenlandske datterselskapet i en sammenhengende periode på to år som omfatter tidspunktet for innvinning av utbytte
- det skattepliktige utbyttet morselskapet har mottatt, eventuell kildeskatt av det skattepliktige utbyttet som er betalt til datterselskapets hjemstat samt hvordan og for hvilken periode utbyttet er beregnet
- de selskaps- og regnskapsrettslige regler i datterselskapets hjemstat om inntektsår og utbytteutdeling
- inntektsskatten som datterselskapet faktisk har betalt til sin hjemstat og det skattemessige overskudd denne skatten er basert på, for det inntektsåret som det skattepliktige utbyttet kan tilordnes og de fire forutgående år når fradrag kreves for disse
- at beløpet som det kreves fradrag for utgjør utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt. Når det foreligger skatteavtale med datterselskapets hjemstat er det tilstrekkelig å dokumentere at skatten er omfattet av avtalen, samt hva slags skatt det kreves fradrag for
- at beløpet er innbetalt til datterselskapets hjemstat
- at beløpet utgjør endelig fastsatt skatt ved ordinær fastsetting i datterselskapets hjemstat. Kravet om at skatten må være endelig fastsatt ved ordinær fastsetting gjelder ikke hvor skatten er en kildeskatt ilagt etter skatteavtale

Det kan i tillegg kreves at dokumentasjonen fremlegges i notarialbekreftet kopi og at det også vedlegges en oversettelse til norsk av autorisert translator for andre land enn de nordiske, se FSSD § 16-30-2.

Dersom det kreves at skatt betalt av datterdatterselskapet i utlandet skal tas med ved beregningen av den utenlandske skatten som kan kreves fradrag i norsk skatt, gjelder dokumentasjonskravene tilsvarende vedrørende datterdatterselskapet, se FSSD § 16-30-1 tredje ledd.

Skattemyndighetene kan kreve ytterligere dokumentasjon, bl.a. regnskap for datterselskapet eller datterdatterselskapet, se FSSD § 16-30-1 fjerde ledd.

U-20-6 Fradrag i inntekt for utenlandsk skatt

Dersom inntekt oppebåret i utlandet skattlegges både i utlandet og i Norge, har skattyteren ved skattleggingen i Norge rett til fradrag for den utenlandske skatten i inntekten, jf. sktl. § 6-15. Dette gjelder ikke dersom det for samme skattebeløp er gitt helt eller delvis kreditfradrag for den utenlandske skatten etter reglene i sktl. § 16-20 til § 16-28, jf. sktl. § 16-24. Tilsvarende gjelder hvor det er gitt fradrag for utenlandsk skatt etter §§ 16-30 flg., jf. § 16-33. Har skattyter valgt å kreve kreditfradrag, kan han ikke kreve inntektsfradrag for ev. skatt som ikke kommer til fradrag innenfor det maksimale kreditfradraget i samme inntektskategori, se [pkt. 4.18](#) og [FIN 29. oktober 2021](#) i Utv. 2021/1096.

Dersom inntekt oppebåret i utlandet ikke skattlegges i Norge enten etter intern rett eller skatteavtale, kan det ikke kreves fradrag etter sktl. § 6-15 for skatt betalt i utlandet på denne inntekten. Dette vil for eksempel gjelde utenlandsk kildeskatt på aksjeutbytte som omfattes av fritaksmetoden. Det samme gjelder inntekt som skattlegges etter tre-prosentregelen i sktl. § 2-38 sjette ledd, jf. sktl. § 16-20 første ledd tredje punktum og sktl. § 16-30 åttende ledd. Se HRD i Utv. 2014/1999 (Rt. 2014/1057). Se også Ot.prp. nr. 95 (2008–2009) kap. 7 og SKD 14. juni 2010 i Utv. 2010/1044 og vedtak i Skatteklagenemnda (stor avdeling) [SKNS1-2022-56](#).

På samme måte som for andre fradragsberettigede kostnader må skattyteren kunne sannsynliggjøre at vilkårene for fradragsføring av den utenlandske skatten er oppfylt. Dette kan bl.a. gjøres ved å benytte skatteoppgjør fra utenlandske myndigheter i kombinasjon med kvitteringer på at skatten er betalt.

Det kan heller ikke kreves fradrag etter sktl. § 6-24 første ledd for utenlandsk kildeskatt på aksjeutbytte som omfattes av fritaksmetoden, se HRD i Utv. 2014/1999 (Rt. 2014/1057). Alminnelig inntektskatt betalt til utlandet av inntekt oppebåret i Norge, vil vanligvis ikke være fradragsberettiget her i landet fordi den ikke regnes som en kostnad pådratt for å erverve inntekt.

Om fradrag for amerikansk Alternative Minimum Tax, se FIN 13. september 2001 i Utv. 2001/1403.

U-20-7 Skatteavtalenes satser for kildeskatt på aksjeutbytte fra utenlandsk selskap

Flere land kan etter sin interne rett ha anledning til å trekke en høyere kildeskatt enn skatteavtalen med Norge gir adgang til. I slike tilfeller er skattyteren henvist til selv å søke tilbakebetalt for mye trukket kildeskatt i utbetalingslandet. Mange land har egne blanketter for slike søknader. Når en person som er skattemessig bosatt i Norge søker om refusjon av for mye trukket kildeskatt i utbetalingslandet, skal søknaden normalt inneholde en bekreftelse fra norske skattemyndigheter på at aksjonæren er bosatt i Norge etter skatteavtalen med vedkommende land. I kreditberegningen ved fastsettingen her i landet, kan det bare kreves fradrag for skatt innenfor rammen av satsene i vedkommende skatteavtale. Kildeskattesatsen er vanligvis 15 %, se nedenfor. I mange avtaler er satsen lavere når mottakeren er et selskap som eier en viss prosent av selskapets kapital. Kravet til eierandel varierer, men er vanligvis 25 %. I enkelte avtaler er kravet til eierandel begrenset til 10 %. Avtalene har som regel særskilte regler som medfører at avtalens kildeskattebestemmelser ikke gjelder når utbyttet mottas gjennom et fast driftssted i utbetalingslandet. Særlige spørsmål oppstår også i en del tilfelle der det dreier seg om utbetaling av utbytte fra et utenlandsk datterselskap til et norsk morselskap.

Når mottatt aksjeutbytte ikke skatlegges i Norge på grunn av fritaksmetoden, kan det ikke kreves kreditfradrag eller inntektsfradrag for kildeskatten som er betalt på utbyttet i utlandet. Det samme gjelder inntekt som skatlegges etter treprosentregelen i sktl. § 2-38 sjette ledd, jf. sktl. § 16-20 første ledd tredje punktum og sktl. § 16-30 åttende ledd. Se Ot.prp. nr. 95 (2008–2009) kap. 7 og SKD 14. juni 2010 i Utv. 2010/1044. Nærmere om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden». Om kreditfradrag når skattyter har krav på fradrag for skjerming, se pkt. 4.11.6.

Tabellen nedenfor viser hvor stor kildeskatt som vanligvis trekkes i det andre landet. Om diverse spesielle ordninger mv., se henvisningene til fotnoter.

Utbytte utbetalt fra selskap i landet	Kildeskatt trukket i utlandet (eventuelt redusert etter søknad)
Albania	15 %
Argentina	15 %
Aserbajdsjan	15 %
Australia	15 %
Bangladesh	15 %
Barbados	15 %
Belgia	15 %
Benin	20 %
Bonaire	15 %
Bosnia Hercegovina	15 %
Brasil	25 %
Bulgaria	15 %
Canada	15 %
Chile a)	35 %
Curacao	15 %
Danmark	15 %
Egypt	15 %

Elfenbenskysten	15 %
Estland	15 %
Filippinene	25 %
Finland	15 %
Frankrike	15 %
Færøyene	15 %
Gambia	0 %
Georgia	10 %
Grønland	15 %
Hellas	40 %
India	10 %
Indonesia	15 %
Irland	15 %
Island	15 %
Israel	25 %
Italia	15 %
Jamaica	15 %
Japan	15 %
Kasakhstan	15 %
Kenya	25 %
Kina	15 %
Kroatia	15 %
Kypros	15 %
Latvia	15 %
Litauen	15 %
Luxembourg	15 %
Makedonia	15 %
Malawi	15 %
Malaysia b)	0 %
Malta c)	-
Marokko	15 %
Mexico	15 %
Montenegro	15 %
Nederland	15 %
Nepal	15 %
New Zealand	15 %
Nordisk land	15 %
Pakistan	15 %

Polen	15 %
Portugal	15 %
Qatar	15 %
Romania	10 %
Russland	10 %
Saba	15 %
Senegal	16 %
Serbia	15 %
Sierra Leone	0 %
Singapore d)	15 %
Slovakia	15 %
Slovenia	15 %
Spania	15 %
Sri Lanka	15 %
St. Eustatius	15 %
St. Maarten	15 %
Storbritannia	15 %
Sveits	15 %
Sverige	15 %
Sør-Afrika	15 %
Sør-Korea	15 %
Tanzania	20 %
Thailand	15 %
Trinidad og Tobago	20 %
Tsjekkia	15 %
Tunisia	20 %
Tyrkia	15 %
Tyskland	15 %
Uganda	15 %
Ukraina	15 %
Ungarn	10 %
USA	15 %
Venezuela	10 %
Vietnam	15 %
Zambia	15 %
Zimbabwe	20 %
Østerrike	15 %

Andre land (uten skatteavtale)

Forskjellig

- a) Utbytte fra et chilensk selskap til en person bosatt i Norge, kan skattlegges i Chile med inntil 15 % skatt på bruttoutbyttet, jf. artikkel 10 nr. 2 bokstav b. Det følger videre av punkt 3 i Protokoll til Overenskomst mellom Norge og Chile at artikkel 10 nr. 2 ikke kommer til anvendelse når gitte vilkår er oppfylt, noe som i praksis innebærer at Chile kan ilegge 35 % skatt på bruttoutbyttet.
- b) Malaysia skattlegger for tiden ikke utbytte utbetalt fra et malaysisk selskap til utenlandske aksjonærer. Skatteavtalens artikkel XX punkt 3, som sier at Norge skal unnta utbytte fra Malaysia fra beskatning her når det samme utbytte skattlegges i Malaysia, vil dermed ikke være anvendelig.
- c) I henhold til skatteavtalen med Malta artikkel 10 nr. 2 b) skal maltesisk skatt på utbyttets bruttobeløp ikke overstige skatten som kan ilegges fortjenesten som utbyttet utdeles av.
- d) Etter avtalen kan det trekkes en kildeskatt på inntil 15 %. Singapore mangler for tiden intern hjemmel til å foreta trekk. Skatten som trekkes i Singapore er en skatt på selskapet som utdeler utbytte, og anses ikke som en kildeskatt. Den norske aksjonæren skal bare skattlegges for det beløp han faktisk mottar som utbytte fra selskapet i Singapore.

U-21 Utland – utflytting av selskap fra Norge

- Sktl. § 2-35, § 9-14, § 10-37 tredje, fjerde og femte ledd, § 10-71, § 14-26
- Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven) § 6

U-21-1 Skattlegging på selskapsnivå

U-21-1.1 Vilkår for skatteplikt/fradragsrett for selskapet ved utflytting

Dersom et selskap mv. som nevnt i sktl. § 2-2 første ledd opphører å være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 syvende eller åttende ledd skal det som hovedregel foretas skattlegging som om eiendelene var realisert siste dag før dette tidspunkt, jf. sktl. § 10-71 første ledd første punktum. Tilsvarende skal urealisert tap på eiendelene komme til fradrag.

Om vilkårene for at et selskap skal anses hjemmehørende/ikke-hjemmehørende i Norge, se sktl. § 2-2 syvende og åttende ledd, og omtalen i emnet «[Utland – skattemessig bosted](#)», pkt. 2.7.

Skatteplikten/fradragsretten gjelder bare hvor selskapet mv. blir hjemmehørende i en stat utenfor EØS, eller blir hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, jf. sktl. § 10-71 annet ledd, jf. § 10-64 bokstav b (realitetskravet). Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63. Se også emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)».

Regelen gjelder også hvor et selskap etter utflyttingen blir hjemmehørende på Svalbard, jf. sktl. § 2-35 annet ledd bokstav a. Svalbard omfattes ikke av EØS-avtalen, jf. EØS-loven § 6.

Om hvilke selskapstyper som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-2, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», pkt. 3.

U-21-1.2 Nærmere om utflytting til annen EØS-stat

Ved utflytting til et land innenfor EØS skal det ikke skje noen skattlegging etter sktl. § 10-71 dersom selskapet mv. blir hjemmehørende i et normalskatteland, eller i et lavskatteland der selskapet blir reelt etablert med reell økonomisk aktivitet, jf. sktl. § 10-71 andre ledd. Dersom selskapet har eiendeler eller forpliktelser som i forbindelse med utflyttingen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, vil imidlertid urealiserte gevinster og tap på de overførte eiendelene være gjenstand for uttaksbeskatning etter sktl. § 9-14, jf. sktl. § 10-71 tredje ledd.

Slik uttaksbeskatning skal ikke foretas dersom det utflyttede selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser tilordnes en norsk filial mv. av det utflyttede selskapet. Det stilles i tilfelle krav om skattemessig kontinuitet, slik at det faste driftsstedet må videreføre det utflyttede selskapets skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser. Det foreligger ikke valgdgang med hensyn til om utflyttingen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

U-21-1.3 Gjennomføring av skattlegging ved utflytting

U-21-1.3.1 Generelt

Realisasjonsbeskatningen skal omfatte alle typer eiendeler og forpliktelser som omfattes av norsk beskatningsrett, uavhengig av om de befinner seg i Norge eller i utlandet. Gevinst og tap som ikke ville vært skattepliktig eller fradragsberettiget etter alminnelige regler dersom eiendelene ble realisert, er ikke omfattet. Dette gjelder for eksempel gevinst og tap på aksjer som faller innenfor fritaksmetoden. Om fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Gevinst og tap på forpliktelser som selskapet har er skattepliktig eller fradragsberettiget som om gevinsten eller tapet var realisert på det nevnte tidspunktet, jf. sktl. § 10-71 første ledd annet punktum. Dette kan særlig være aktuelt for valutagevinster/-tap knyttet til forpliktelsen.

Skatteplikten ved utflytting gjelder selv om selskapet beholder eiendeler mv. i Norge som er knyttet til skattepliktig virksomhet her. I slike tilfeller kan det søkes om fritak for beskatning av disse eiendelene etter reglene i sktl. § 11-22 for eiendeler knyttet til virksomhet ved fast driftssted her, se Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) pkt. 20.3 og Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) pkt. 8.5.11.

U-21-1.3.2 Gevinstberegningen

Ved realisasjonsbeskatningen skal utgangsverdien på eiendelen eller forpliktelsen settes til markedsverdien på det tidspunktet realisasjon anses å ha funnet sted, dvs. siste dag før skatteplikt til riket opphører, jf. sktl. § 10-71 første ledd tredje punktum. Inngangsverdien skal fastsettes etter vanlige regler.

U-21-1.3.3 Tidfesting av gevinst og tap

Gevinsten eller tapet skal tas til inntekt eller fradras siste dag før det tidspunktet skatteplikten som hjemmehørende i Norge opphører etter sktl. § 2-2 annet ledd eller skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat, se sktl. § 14-26.

U-21-1.4 Uttaksbeskatning for eiendeler som tas ut av norsk beskatningsområde

For eiendeler mv. som før utflyttingen har tilknytning til norsk beskatningsområde, og som mister denne tilknytningen ved utflyttingen, vil urealiserte gevinster på de overførte eiendeler mv. være gjenstand for uttaksbeskatning etter reglene i sktl. § 9-14, jf. § 10-71 tredje ledd. For skattyter hjemmehørende i EØS-land kan det gis utsettelse med innbetaling av skatt med renter. Skatten skal da innbetales med en syvendedel av opprinnelig skattebeløp for hvert inntektsår fra og med uttaksåret jf. sktl. § 9-14 niende ledd. Se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)».

U-21-1.5 Likvidasjon av selskap mv. som tidligere er utflyttet

U-21-1.5.1 Likvidasjon etter norsk selskapslovgivning

Det er et utgangspunkt i norsk selskapsrett at norskregistrerte selskaper skal ha sitt hovedkontor i Norge. For andre norskregistrerte selskaper enn SE-selskaper og SCE-foretak som flytter hovedkontoret til utlandet oppstår en selskapsrettslig plikt for selskapet til å rette dette opp ved tilbakeflytting eller likvidasjon. En likvidasjon innebærer skatterettslig realisasjon på selskaps- og eiernivå.

Etter sktl. § 10-71 fjerde ledd gjelder det et unntak fra slik realisasjonsbeskatning, slik at likvidasjon etter norsk selskapsrett som gjennomføres etter at selskapet mv. er flyttet ut, ikke anses som realisasjon. Dette gjelder uavhengig av om det ved utflyttingen er foretatt gevinstbeskatning eller ikke. Ved likvidasjon av det utflyttede selskap mv. etter norsk selskapslovgivning, skal skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler og forpliktelser videreføres uendret.

U-21-1.5.2 Likvidasjon etter utenlandsk selskapslovgivning

Likvidasjon av det utflyttede selskapet i utlandet, etter tilflyttingslandets selskapsrettslige regler, medfører realisasjon etter norsk skattelovgivning, både på eier- og selskapsnivå. For eiendeler og forpliktelser i selskapet som fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a eller b, vil det da inntre gevinstskatteplikt. For eiendeler som tidligere er tatt ut av norsk beskatningsområde, men der skatteinnbetalingen er utsatt etter sktl. § 9-14 niende til trettende ledd, vil det ikke lenger være grunnlag for slik utsettelse, jf. sktl. § 9-14 tiende ledd.

For øvrig gjelder de samme prinsippene med hensyn til likvidasjon etter utflytting på selskapsnivå dersom selskapet mv. er stiftet i utlandet, og etter utflytting fra Norge til en annen stat enn stiftelsesstaten, likvideres etter stiftelsesstatens selskapsrett.

U-21-1.5.3 Likvidasjon av selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

Ved utflytting av selskap mv. fra en annen EØS-stat enn Norge, skal det som utgangspunkt ikke foretas likvidasjonsbeskatning for eiendeler og forpliktelser som har tilknytning til norsk beskatningsområde og som eies av det selskapet mv. som flyttes, jf. sktl. § 10-71 femte ledd. Skattefritaket gjelder så fremt utflyttingen skjer til Norge eller en annen EØS-stat. Det skal imidlertid foretas likvidasjonsbeskatning hvis flyttingen skjer til en stat utenfor EØS. Tilsvarende gjelder ved flytting til et lavskattelend innenfor EØS og selskapet etter flyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i denne staten, jf. sktl. § 10-71 femte ledd.

U-21-1.6 Skatteposisjoner

U-21-1.6.1 Generelt

Hvis skatteplikt til Norge opphører i forbindelse med utflyttingen, skal skattyteren i utflyttingsåret inntektsføre negative saldo og positiv gevinst- og tapskonto. Tom positiv saldo og negativ gevinst- og tapskonto skal fradragsføres, se sktl. § 14-48 tredje ledd.

Hvis selskapet etter utflyttingen fortsatt har begrenset skatteplikt til Norge og selskapet har slike skatteposisjoner, skal det ikke foretas noe oppgjør av disse skatteposisjonene ved opphør av skatteplikt som hjemmehørende her. Dette gjelder selv om skatteposisjonene er etablert ved realisasjon av driftsmidler som er knyttet til den del av virksomheten som er flyttet ut. Inntekts- og fradragsføringen skal fortsette etter de alminnelige regler.

Hvis selskapet har fremførbart underskudd, kan dette fremføres på vanlig måte, i den grad selskapet fremdeles har skatteplikt til Norge.

U-21-1.6.2 Flytting til stat innenfor EØS-området

Selskaper som flytter til en stat innenfor EØS, herunder som helt eller delvis flytter til en annen EØS-stat som ledd i en grenseoverskridende fusjon eller fisjon, kan på nærmere vilkår utsette inntektsføringen av positiv gevinst- og tapskonto samt negativ saldo, jf. sktl. § 14-48 fjerde og femte ledd. Ved flytting til et lavskattelend innenfor EØS, må selskapet etter flyttingen være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet der, på samme vilkår som fastsatt i sktl. § 10-64 bokstav b, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd første punktum. Selskapet må stille sikkerhet svarende til skatteforpliktelsen dersom det ved flyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives. Se nærmere emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 14 og emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)», pkt. 3.7.

Skatteavtalene er ikke til hinder for fortsatt inntektsføring av gevinst- og tapskonto med hjemmel i sktl. § 14-48 fjerde ledd med henvisning til sktl. §§ 14-45 til 14-47.

U-21-1.6.3 Likvidasjon etter utflytting

Likvidasjon etter norsk selskapsrett etter at selskapet mv. er flyttet ut, skal ikke føre til krav om oppgjør av gevinst- og tapskonto, samt negativ saldo, såfremt disse skatteposisjonene kan føres videre med kontinuitet, jf. sktl. § 14-48 annet ledd annet punktum.

U-21-2 Skattlegging av aksjonærene

U-21-2.1 Generelt

Opphør av selskapets skatteplikt til Norge innebærer at aksjene i selskapet anses for å være realisert den dag selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 eller etter

skatteavtale med den annen stat, jf. sktl. § 10-37 tredje ledd. Om vilkårene for skatteplikt ved realisasjon av aksjer, se emnet «**Aksjer – realisasjon**», pkt. 2 med videre henvisninger.

Aksjonærene anses å ha realisert sine aksjer bare i de tilfeller selskapet mv. blir hjemmehørende i en stat utenfor EØS, eller blir hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der (realitetskravet), jf. sktl. § 10-37 tredje ledd. Skattefritaket er betinget av at alle skatteposisjoner knyttet til aksjene videreføres med kontinuitet, jf. prinsippene som følger av sktl. § 11-7 annet ledd. Det foreligger ikke valgadgang med hensyn til om utflyttingen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

U-21-2.2 Likvidasjon av selskap som tidligere er utflyttet

Likvidasjon etter norsk selskapsrett, som gjennomføres etter at selskapet er flyttet ut, skal ikke innebære realisasjon av eierandelene, jf. sktl. § 10-37 fjerde ledd. Alle skatteposisjoner knyttet til aksjene skal videreføres med kontinuitet, jf. sktl. § 10-37 fjerde ledd annet punktum.

U-21-2.3 Likvidasjon etter utenlandsk selskapsrett

Likvidasjon av det utflyttede selskapet i utlandet, etter tilflyttingsstatens selskapsrettslige regler, innebærer realisasjon på selskapsnivå.

For øvrig gjelder de samme prinsippene med hensyn til likvidasjon etter utflytting på selskapsnivå dersom selskapet mv. er stiftet i utlandet, og etter utflytting fra Norge til en annen stat enn stiftelsesstaten, likvideres etter stiftelsesstatens selskapsrett.

U-21-2.4 Likvidasjon av selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

Ved utflytting av selskap mv. fra en annen EØS-stat enn Norge, skal det som utgangspunkt ikke foretas likvidasjonsbeskatning, jf. sktl. § 10-71 femte ledd. Skattefritaket gjelder så fremt utflyttingen skjer til Norge eller en annen EØS-stat. Det skal imidlertid foretas likvidasjonsbeskatning hvis flyttingen skjer til en stat utenfor EØS. Tilsvarende gjelder ved flytting til et lavskatteland innenfor EØS og selskapet etter flyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i denne staten, jf. sktl. § 10-71 femte ledd annet punktum.

U-22 Utland – uttak fra norsk beskatningsområde

- Sktl. § 9-14 og § 14-27
- FSFIN § 9-14

U-22-1 Innledning

U-22-1.1 Generelt

Sktl. § 9-14 inneholder regler om beskatning ved uttak av visse eiendeler og forpliktelse fra norsk beskatningsområde. Reglene innebærer at uttak av eiendeler og forpliktelse fra norsk beskatningsområde anses som et innvinningskriterium for gevinst knyttet til den aktuelle eiendelen, på linje med realisasjon. Tilsvarende skal uttak fra norsk beskatningsområde i visse tilfeller innebære at tap anses pådratt. Gevinst eller tap tilsvarer differansen mellom eiendelens markedsverdi og inngangsverdi (skattemessig verdi) på tidspunktet for uttak. Som hovedregel får reglene bare anvendelse for eiendeler med virksomhetstilknytning, jf. sktl. § 9-14 femte ledd. For finansielle eiendeler er det imidlertid ikke noe krav om virksomhetstilknytning. Bestemmelsen gjelder derimot ikke for finansielle eiendeler som eies av en fysisk person som er bosatt i Norge etter sktl. § 2-1 første ledd på uttakstidspunktet jf. § 9-14 fjerde ledd bokstav a.

Skattyter kan kreve utsettelse med innbetaling av fastsatt og forfalt skatt dersom skattyter er hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-1 eller § 2-2, eller anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat. Retten til utsettelse med beskatningen gjelder for alle typer eiendeler og forpliktelse som omfattes av uttaksskatteplikten. Skatten skal likevel innbetales med en syvende-

del av opprinnelig skattebeløp hvert inntektsår fra og med uttaksåret, jf. sktl. § 9-14 niende ledd første og annet punktum. Det må svares renter og det må, dersom det foreligger en reell risiko for at skattekravet med renter ikke vil bli betalt i fremtiden, stilles betryggende sikkerhet for skattekravet og rentekravet jf. sktl. § 9-14 niende ledd tredje og fjerde punktum. Ved realisasjon og i visse andre tilfeller må all resterende skatt betales inn, jf. sktl. § 9-14 tiende ledd.

U-22-1.2 Forholdet til reglene om tilbakeføring av meravskrivninger ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde

Sktl. § 14-64 har regler om tilbakeføring av meravskrivninger hvor driftsmidler tas ut av norsk beskatningsområde innen fire år etter utløpet av det år driftsmidlet ble påbegynt avskrevet i Norge, se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)». Hvor det er grunnlag for beskatning ved uttak av driftsmidlet etter sktl. § 9-14, skal det ved gevinstberegningen foretas en samordning med eventuell tilbakeføring av meravskrivning, se pkt. 6.2.2.

U-22-1.3 Forholdet til reglene om opphør av selskaps alminnelige skatteplikt til Norge

Sktl. § 10-71 har regler om skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. hvor et selskap mv. opphører å være skattepliktig som hjemmehørende i Norge, for eksempel ved at selskapets reelle ledelse flyttes til utlandet. Om skatteplikt og fradragrett ved utflytting av selskap fra Norge, se emnet «[Utland – utflytting av selskap fra Norge](#)». Denne bestemmelsen gjelder uavhengig av om selskapet beholder eiendeler og virksomhet i Norge etter utflyttingen. Hvis selskapet etter utflyttingen ikke beholder eiendeler mv. i Norge som knyttes til virksomhet her, vil også reglene i sktl. § 9-14 etter sin ordlyd være anvendelige.

Skatteplikten/fradagsretten ved utflytting av selskap mv. gjelder bare i de tilfeller selskapet mv. blir hjemmehørende i en stat utenfor EØS, eller blir hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, jf. sktl. § 10-71 annet ledd, jf. § 10-64 bokstav b (realitetskravet). I henhold til sktl. § 10-71 tredje ledd skal det likevel skje et oppgjør etter sktl. § 9-14 av skatteposisjoner som er knyttet til eiendeler, rettigheter og forpliktelser som før utflyttingen har tilknytning til norsk beskatningsområde, og som mister denne tilknytningen ved utflyttingen.

U-22-1.4 Forholdet til reglene om beskatning av latente aksjegevinster mv. ved utflytting

Sktl. § 10-70 og FSFIN § 10-70 har regler om beskatning av latente aksjegevinster mv. ved utflytting, se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)». Reglene i sktl. § 9-14 gjelder ikke i tilfeller hvor sktl. § 10-70 får anvendelse, se pkt. 2.2 og Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) pkt. 8.5.12.1.

U-22-1.5 Forholdet til reglene om fusjon og fisjon over landegrensene

Medfører en skattefri fusjon eller fisjon over landegrensene etter reglene i sktl. § 11-11, at eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til det overdragende selskapet anses tatt ut av norsk beskatningsområde, kommer reglene om skatteplikt /fradagsrett etter sktl. § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. § 11-11 tredje ledd. Tilsvarende kommer reglene om skatteplikt /fradagsrett etter sktl. § 9-14 og § 14-27 til anvendelse hvis et overdragende selskap gjennom filial mv. har eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til norsk beskatningsområde, og som ved fusjonen tas ut av norsk beskatningsområde. Nærmere om hvilke typer fusjoner og fisjoner dette gjelder, og vilkårene for når disse kan gjennomføres uten skattlegging av selskap eller aksjonærer/deltakere, se emnet «[Fusjon over landegrensene](#)» og emnet «[Fisjon over landegrensene](#)».

U-22-2 Hvem som omfattes av uttaksskatteplikten

U-22-2.1 Generelt

Reglene i sktl. § 9-14 om gevinst på eiendeler mv. som tas ut av norsk beskatningsområde gjelder i utgangspunktet for alle skattytere som er skattepliktige for inntekt av virksomhet i Norge, både fysiske personer og selskaper, innretninger mv.

Reglene gjelder både for personer/selskaper mv. som er bosatt/hjemmehørende i Norge og for personer/selskaper mv. som er bosatt/hjemmehørende i utlandet og som er skattepliktig hit etter reglene om begrenset skatteplikt.

Om hvem som har rett til fradrag for tap, se [pkt. 5.1](#).

U-22-2.2 Særlig om finansielle eiendeler

For personer som ved uttaket fra norsk beskatningsområde anses bosatt i Norge etter sktl. § 2-1 første ledd, foreligger det ikke skatteplikt etter sktl. § 9-14 for gevinst på finansielle eiendeler, se sktl. § 9-14 fjerde ledd bokstav a. Hvis slike personer flytter ut, gjelder reglene i sktl. § 10-70 om skatteplikt for gevinst på aksjer og andeler mv., se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

U-22-3 Objekter som omfattes av uttaksskatteplikten

U-22-3.1 Fysiske driftsmidler

U-22-3.1.1 Generelt

Reglene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde gjelder for fysiske driftsmidler som nevnt i sktl. § 14-41 første ledd bokstav a, samt c til j, se sktl. § 9-14 tredje ledd. Fysiske driftsmidler som omfattes er

- kontormaskiner og lignende
- vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede
- personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv.
- skip, fartøy, rigger mv.
- fly, helikopter
- anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak
- bygg og anlegg, hoteller, losjibus, bevertningssteder mv.
- forretningsbygg
- fast teknisk installasjon i bygninger

Nærmere om vilkårene for saldoavskrivning og om hvilke driftsmidler som saldoavskrives, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

I tillegg er det et vilkår at driftsmidlet har tilknytning til virksomhet, jf. sktl. § 9-14 femte ledd, dvs. at gevinsten ved et eventuelt salg ville vært skattepliktig etter sktl. § 5-30 første ledd som fordel vunnet ved virksomhet.

U-22-3.1.2 Unntak for driftsmidler med kortvarig tilknytning til norsk beskatningsområde

Fysiske driftsmidler som nevnt i [pkt. 3.1.1](#) som til sammen har hatt en tilknytning til norsk beskatningsområde i mindre enn 8 måneder i løpet av de siste tre årene før tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde, omfattes ikke av reglene om skatteplikt for gevinst og fradrag for tap ved uttak fra norsk beskatningsområde. Se FSFIN § 9-14-1 første og annet ledd. Utgangspunktet for beregning av 8-månedersfristen vil være siste dag før den begivenhet som utløser beskatning inntreffer, jf. sktl. § 9-14 første ledd første punktum og [pkt. 4](#).

Er eiendelen anskaffet senere enn to år forut for tidspunktet for første gangs inntak til norsk beskatningsområde, får dette unntaket ikke anvendelse, jf. FSFIN § 9-14-1 tredje ledd.

U-22-3.2 Finansielle eiendeler

U-22-3.2.1 Generelt

Reglene om uttak fra norsk beskatningsområde gjelder for alle typer finansielle eiendeler, herunder alle typer finansielle instrumenter, se sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav b. Dette gjelder blant annet

- selskapsandeler
- fondsandeler
- egenkapitalbevis
- andeler i selskap med deltakerfastsetting
- opsjoner
- tegningsretter

- utstedelsesretter (warrants)
- terminkontrakter
- gjeldsbrev, herunder pantobligasjoner, ihendehaverobligasjoner og banksertifikater
- pengebeløp i utenlandsk valuta

For finansielle eiendeler er det ikke noe krav om at eiendelen har tilknytning til virksomhet (sktl. § 9-14 femte ledd henviser ikke til § 9-14 tredje ledd bokstav b).

U-22-3.2.2 Enkle fordringer mv.

Gevinst ved realisasjon av fordringer som er unntatt fra beskatning etter sktl. § 9-3 første ledd bokstav c, er også unntatt fra skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 fjerde ledd bokstav c). Dette gjelder

- muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev
- mengdegjeldsbrev anskaffet før 10. mai 1990 og rettigheter til mengdegjeldsbrev

Om hva som anses som mengdegjeldsbrev, se emnet «Verdipapire», pkt. 1.

Det er likevel skatteplikt hvis fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt for innehaveren, eller hvis verdien har inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaveren. Dette kan for eksempel være tilfelle hvis et enkeltstående gjeldsbrev har vært (del av) et vederlag ved skattepliktig realisasjon av et annet formuesobjekt for innehaveren, eller fordringen gjelder vederlag for arbeid.

U-22-3.2.3 Finansielle eiendeler som er omfattet av fritaksmetoden

Skatteplikt foreligger ikke for gevinst på finansielle eiendeler som siste dag før uttaket fra norsk beskatningsområde ville falt inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 9-14 fjerde ledd bokstav b. Slik gevinst er dermed skattefri med endelig virkning.

U-22-3.3 Forpliktelse

Det foreligger skatteplikt for gevinst ved uttak av forpliktelser fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav c.

Skatteplikten gjelder bare for forpliktelser som har tilknytning til virksomhet, jf. sktl. § 9-14 femte ledd, dvs. at gevinst ved en eventuell realisasjon ville vært skattepliktig etter sktl. § 5-30 første ledd som fordel vunnet ved virksomhet.

Skatteplikt vil for eksempel kunne være aktuelt for langsiktige poster i fremmed valuta.

U-22-3.4 Omsetningsgjenstander

Det foreligger skatteplikt for gevinst ved uttak av omsetningsgjenstander fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav d. Det er et vilkår at omsetningsgjenstandene har tilknytning til en virksomhet, jf. sktl. § 9-14 femte ledd.

U-22-3.5 Immaterielle eiendeler

Det foreligger skatteplikt for gevinst ved uttak av immaterielle eiendeler fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav e. Alle former for immaterielle eiendeler omfattes, se for øvrig emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk driftsmiddel)».

Det er et vilkår for beskatning at den immaterielle eiendelen har tilknytning til virksomhet, jf. sktl. § 9-14 femte ledd, dvs. at den ved et eventuelt salg ville vært skattepliktig etter sktl. § 5-30 første ledd som fordel vunnet ved virksomhet.

U-22-4 Begivenheter som utløser beskatning

U-22-4.1 Generelt

Gevinst på eiendel eller forpliktelse som nevnt i pkt. 3 utløses når eiendelen eller forpliktelsen tas ut av norsk beskatningsområde. Med uttak fra norsk beskatningsområde menes at en eiendel eller forpliktelse mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, slik at inntekter og kostnader knyttet til eiendelen ikke lenger skal tas med ved inntektsbeskatningen i Norge.

Hvis uttaket fra norsk beskatningsområde samtidig innebærer en form for skattemessig realisasjon, anses eiendelen ikke å være tatt ut av norsk beskatningsområde i denne sammenheng, jf. sktl. § 9-14 første ledd annet punktum. Det samme gjelder hvor det foreligger skattepliktig uttak etter sktl. § 5-2, ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring. Om vilkårene for uttaksbe-

skatning, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)». Gjelder det en forpliktelse, anses denne ikke å være tatt ut av norsk beskatningsområde hvis denne anses realisert ved oppfyllelse, ettergivelse, overføring mv., se sktl. § 9-14 første ledd tredje punktum.

Nedenfor beskrives tilfeller hvor det vil foreligge uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 annet ledd bokstavene a til c. Oppregningen er ikke uttømmende. Hvis det foreligger uttak fra norsk beskatningsområde, skal eiendelen eller forpliktelsen anses å være tatt ut av norsk beskatningsområde siste dag før dette tidspunktet, jf. sktl. § 9-14 første ledd første punktum.

U-22-4.2 Opphør av alminnelig skatteplikt til Norge

En eiendel eller forpliktelse anses tatt ut av norsk beskatningsområde hvis eieren eller skyldneren opphører å være alminnelig skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-1, § 2-2 eller petroleumsskatteloven § 2. Dette vil for eksempel være tilfelle hvor et selskap flytter sin reelle ledelse til utlandet.

Eiendelen eller forpliktelsen anses ikke å være tatt ut av norsk beskatningsområde hvis eiendelen eller forpliktelsen samtidig får en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen, jf. sktl. § 9-14 annet ledd annet avsnitt annet punktum. Dette vil for eksempel være aktuelt hvis eiendelen er knyttet til en virksomhet i Norge som etter utflyttingen er begrenset skattepliktig hit, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Om et lignende tilfelle, se BFU 11/2016.

U-22-4.3 Opphør av skatteplikt til Norge etter skatteavtale

En eiendel eller forpliktelse anses tatt ut av norsk beskatningsområde hvis skatteplikten til Norge opphører etter skatteavtale med fremmed stat, jf. sktl. § 9-14 annet ledd bokstav a. Dette kan være aktuelt hvis eieren eller den forpliktete i samsvar med skatteavtale ikke anses bosatt/hjemmehørende i Norge. Hvis et selskap opphører å være skattepliktig til Norge etter skatteavtale, vil også den internrettslige skatteplikten som hjemmehørende opphøre, jf. sktl. § 2-2 åttende ledd.

Uttak fra norsk beskatningsområde foreligger også hvis eiendelen eller forpliktelsen tilknyttes et fast driftssted i et land som Norge har skatteavtale med, og skatteavtalen gir anvisning på fordelingsmetoden (unntaksmetoden). Derimot vil det ikke foreligge uttak fra norsk beskatningsområde hvis skatteavtalen gir anvisning på kreditmetoden, slik at eiendelen/forpliktelsen fremdeles skal tas med ved beskatningen i Norge, jf. sktl. § 9-14 annet ledd annet avsnitt annet punktum.

Uttak fra norsk beskatningsområde kan også foreligge i tilfeller hvor eiendelen eller forpliktelsen flyttes fra et fast driftssted i land A til et annet fast driftssted i land B. Dette er aktuelt hvis skatteavtalen med land A gir anvisning på kreditmetoden, mens skatteavtalen med land B gir anvisning på fordelingsmetoden. Tilsvarende gjelder hvis Norge ikke har inngått skatteavtale med land A, slik at inntekt og formue i land A er skattepliktig til Norge etter globalinntektsprinsippet. Uttak fra norsk beskatningsområde foreligger derimot ikke hvis både skatteavtalen med land A og land B gir anvisning på kreditmetoden, jf. sktl. § 9-14 annet ledd annet avsnitt annet punktum.

Uttak fra norsk beskatningsområde kan også være aktuelt som følge av at skatteavtalen med det aktuelle landet endres. Dette gjelder hvis skatteavtalen tidligere ga anvisning på kreditmetoden, for så å bli endret til å gi anvisning på fordelingsmetoden.

U-22-4.4 Opphør av begrenset skatteplikt til Norge

En eiendel/forpliktelse som tilhører/påhviler en skattyter som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3, anses å være tatt ut av norsk beskatningsområde når den begrensede skatteplikten opphører, jf. sktl. § 9-14 annet ledd bokstav b. Tilsvarende gjelder hvis den begrensede skatteplikten opphører etter skatteavtale med fremmed stat.

Opphør av begrenset skatteplikt vil være aktuelt hvis eiendelen eller forpliktelsen flyttes fra Norge til et annet land. Det samme gjelder hvis tilknytning til norsk beskatningsområde opphører på andre måter, for eksempel ved at eiendelen mister sin tilknytning til det faste driftssted i Norge, selv om eiendelen fysisk befinner seg i Norge.

U-22-4.5 Opphør av NOKUS-beskatning

Hvis en eiendel/forpliktelse tilhører/påhviler et NOKUS-selskap, dvs. et utenlandsk selskap eller innretning med begrenset ansvar hvor deltakerne beskattes løpende for selskapets resultat, jf. sktl. § 10-60 flg., anses eiendelen/forpliktelsen å være tatt ut av norsk beskatningsområde når norsk kontroll av selskapet eller innretningen opphører, jf. sktl. § 9-14 annet ledd første avsnitt bokstav c. Det samme gjelder tilfeller der vilkårene for NOKUS-beskatning opphører av andre grunner, f.eks. hvor det landet som selskapet er hjemmehørende i, ikke lenger anses som lavskatteland, se BFU 2/2022.

Eiendelen eller forpliktelsen anses ikke å være tatt ut av norsk beskatningsområde hvis eiendelen eller forpliktelsen samtidig får en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen, jf. sktl. § 9-14 annet ledd annet avsnitt annet punktum.

U-22-4.6 Særlig om eiendeler og forpliktelser eiet gjennom selskap med deltakerfastsetting

En forholdsmessig del av en eiendel eller forpliktelse eiet gjennom et selskap med deltakerfastsetting anses tatt ut av norsk beskatningsområde når andelen av eiendelen eller forpliktelsen mister sin tilknytning til Norge slik at norsk skattelovgivning ikke får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen, jf. sktl. § 9-14 annet ledd tredje avsnitt. Slik gevinst eller tap skal i sin helhet tilordnes overdrageren. Uttak fra norsk beskatningsområde vil kunne inntreffe

- ved overføring av andel i selskapet fra deltaker som har skatteplikt etter sktl. §§ 2-1 eller 2-2, til deltaker som ikke har slik skatteplikt
- dersom deltakeren flytter ut
- ved utflytting av eiendel fra selskap med deltakerfastsetting til land der skatteavtalen angir unntaksmetoden for å unngå dobbeltbeskatning
- når eiendelen eller forpliktelsen på annen måte mister tilknytning til Norge slik at norsk skattelovgivning ikke får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen

Hvis uttaket fra norsk beskatningsområde inntreffer som følge av at andelen realiseres, medfører dette skattlegging av gevinst/fradragsføring av tap ved uttaket fra norske beskatningsområde. I tillegg kommer ev. skattlegging av gevinst/fradragsføring av tap ved realisasjon av selve andelen. Om et eksempel fra praksis, se Skatteklagenemnda [SKNS1-2022-30](#).

U-22-5 Fradrag for tap

U-22-5.1 Generelt

Ved uttak fra norsk beskatningsområde gis det fradrag for urealisert tap ved uttak av alle slags eiendeler og forpliktelser som omfattes av skatteplikten ved uttak fra norsk beskatningsområde etter sktl. § 9-14 tredje og fjerde ledd, jf. sktl. § 9-14 sjette ledd. Dette gjelder bare for skattytere som er bosatt/hjemmehørende i Norge eller i en annen EØS-stat på tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde. Tapet fradragsføres siste dag før eiendelen eller forpliktelsen er tatt ut av norsk beskatningsområde etter bestemmelsen i sktl. § 9-14 2. ledd. Se sktl. § 9-14 sjette ledd siste punktum jf. § 14-27.

For at tapet skal komme effektivt til fradrag, må skattyteren ha norsk inntekt som tapet kan fradragsføres i. Tapet vil eventuelt kunne gi grunnlag for tilbakeføring av underskudd etter sktl. § 14-7 eller fremføring av underskudd etter sktl. § 14-6.

U-22-5.2 Tapet er helt eller delvis kommet til fradrag i annet land

Hvis tapet helt eller delvis er kommet til fradrag i et annet land, skal fradraget i norsk skattepliktig inntekt reduseres tilsvarende, jf. sktl. § 9-14 sjette ledd annet punktum. Det har ikke betydning for fradragsretten i Norge hvilken skattemessig effekt fradraget har hatt i det annet land.

U-22-6 Gevinst-/tapsberegningen

U-22-6.1 Generelt

Gevinst/tap beregnes på vanlig måte som differansen mellom utgangsverdien og inngangsverdien. For aksjer mv. skal gevinst/tap beregnes etter reglene i sktl. § 10-30 til § 10-36 så langt

de passer, se sktl. § 9-14 åttende ledd annet punktum og emnet «**Aksjer – realisasjon**», pkt. 5. Tilsvarende gjelder reglene i § 10-44 så langt de passer for andeler i selskaper med deltakerfastsetting, se emnet «**Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel**», pkt. 3.

U-22-6.2 Utgangsverdi

U-22-6.2.1 Generelt

Utgangsverdien utgjør markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted, jf. sktl. § 9-14 åttende ledd første punktum. Dette vil være den verdi som objektet har ved omsetning i det aktuelle markedet. For omsetningsgjenstander må det ses hen til hvilket ledd i omsetningskjeden som er relevant. Utgangsverdien må fastsettes ved skjønn når det ikke er kjent markedsverdi på objektet, jf. sktl. § 9-14 åttende ledd tredje punktum. Nærmere om utgangsverdien, se emnet «**Utgangsverdi**».

U-22-6.2.2 Samordning med eventuell tilbakeføring av meravskrivninger etter sktl. § 14-64

Ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde skal eventuelle meravskrivninger som er foretatt mens driftsmidlet har vært i norsk beskatningsområde, i visse tilfeller tilbakeføres, jf. sktl. § 14-64 og emnet «**Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde**», pkt. 4. Ved gevinst- eller tapsberegningen skal utgangsverdien reduseres med eventuelt tilbakeføringsbeløp etter sktl. § 14-64, jf. sktl. § 9-14 åttende ledd fjerde punktum.

U-22-6.3 Inngangsverdi

Inngangsverdien fastsettes etter de vanlige regler og utgjør som utgangspunkt anskaffelsesprisen ved ervervet, fradrett eventuelle avskrivninger og tillagt eventuelle påkostninger. Om inngangsverdien, se emnet «**Inngangsverdi**» med videre henvisninger.

Hvis det gjelder et driftsmiddel som tidligere er tatt inn i norsk beskatningsområde, kan det være fastsatt inntaksverdi etter reglene i sktl. § 14-61. Denne verdien vil da tre i stedet for anskaffelsesverdien ved ervervet.

U-22-6.4 Terskelbeløp

U-22-6.4.1 Terskelbeløp for fysiske driftsmidler – generelt

Gevinst på fysiske driftsmidler, jf. pkt. 3.1.1, som utgjør kr 5 mill. eller mindre for det enkelte driftsmiddel, omfattes ikke av skatteplikten ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 9-14-2 første ledd. Tilsvarende gis det ikke fradrag for tap hvis tapet for det enkelte driftsmiddel utgjør kr 5 mill. eller mindre.

Ved beregning av gevinst eller tap som skal sammenholdes med terskelbeløpet, skal det tas hensyn til reduksjon av utgangsverdien etter sktl. § 9-14 åttende ledd fjerde punktum, se pkt. 6.2.2 og FSFIN § 9-14-2 tredje ledd.

Ved anvendelsen av beløpsgrensen er det gevinst eller tap for ev. reduksjon som nevnt i FSFIN § 9-14-1 fjerde ledd, jf. pkt. 7 som skal legges til grunn.

Det skal leveres oppgave som nevnt under pkt. 14.1, selv om terskelbeløpene ikke er overskredet, jf. FSFIN § 9-14-2 fjerde ledd.

U-22-6.4.2 Terskelbeløp for fysiske driftsmidler – særlig om uttak fra selskap med deltakerfastsetting

For fysiske driftsmidler eiet gjennom selskap med deltakerfastsetting kan uttak fra norsk beskatning skje f.eks. ved overføring av andel til en annen skattyter eller at deltakeren mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, se pkt. 4.6. Terskelbeløpet skal i disse tilfellene måles mot samlet beregnet gevinst/tap for det enkelte driftsmiddel, selv om bare en andel av driftsmiddelet er tatt ut fra norsk beskatningsområde. Reglene får dermed anvendelse selv om skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap for den enkelte deltaker er mindre enn kr 5 mill. Dette gjelder også hvor disposisjonen fører til uttak fra underliggende selskap med deltakerfastsetting.

Eksempel:

A og B, som begge er bosatt i Norge, eier 50 % hver av ANS C. ANS C har en filial i utlandet hvor det er tilknyttet en båt. I tillegg eier ANS C en 50 % andel av ANS D som også eier en

båt. Hverken ANS C eller ANS D driver virksomhet i Norge. B selger sin andel i ANS C til E som ikke er skattepliktig til Norge. Konsekvensen av salget blir at 50 % av båten i ANS C er tatt ut av norsk beskatningsområde og 25 % av båten eid av ANS D er tatt ut.

Uttaksgevinst for båt i ANS C er kr 6 mill. Terskelbeløpet på kr 5 mill. er overskredet, og skattepliktig uttaksgevinst for selger B blir kr 3 mill.

Uttaksgevinst på båt i ANS D er kr 8 mill. Terskelbeløpet er overskredet. Selger Bs andel er 25 % og skattepliktig uttaksgevinst for selger B blir kr 2 mill.

U-22-6.4.3 Terskelbeløp for annet enn fysiske driftsmidler

Hvis samlet gevinst fratrukket samlet fradragsberettiget tap for eiendeler eller forpliktelser innenfor hver av objektgruppene som nevnt i sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav b til e, utgjør kr 1 mill. eller mindre, skal det ikke foretas beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 9-14-2 annet ledd. Tilsvarende skal det ikke gis fradrag for tap hvis samlet tap for alle eiendeler eller forpliktelser innenfor tillagt skattepliktig gevinst, ikke overstiger kr 1 mill. i løpet av inntektsåret.

Det skal leveres oppgave som nevnt under [pkt. 14.1](#), selv om terskelbeløpene ikke er overskredet, jf. FSFIN § 9-14-2 fjerde ledd.

U-22-6.4.4 Terskelbeløp for annet enn fysiske driftsmidler ved uttak fra selskap med deltakerfastsetting

For selskap med deltakerfastsetting, jf. sktl. §§ 10-40 til 10-49, vil eiendeler eller forpliktelser innenfor hver av objektgruppene som nevnt i sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav b til e, bli ansett å være tatt ut fra norsk beskatningsområde med en forholdsmessig del av den overførte andelen jf. § 9-14 annet ledd siste avsnitt. Terskelbeløpet skal i disse tilfellene måles mot samlet beregnet netto gevinst/tap for hver objektgruppe innenfor det enkelte selskap med deltakerfastsetting, selv om bare en andel av objektgruppen er tatt ut fra norsk beskatningsområde. Skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap kan derfor ligge under kr 1 mill. for den enkelte deltaker. Dersom disposisjonen også fører til uttak fra underliggende selskap med deltakerfastsetting, skal terskelbeløpet måles mot netto gevinst/tap for hver objektgruppe i hvert selskap.

Eksempel:

A og B eier ANS C med 50 % andel hver. ANS C har en filial i utlandet hvor det er tilknyttet visse eiendeler. I ANS C sin filial er det finansielle eiendeler og immaterielle eiendeler. Selskap C eier også en 50 % andel av underliggende selskap ANS D.

B selger sin andel i ANS C til E som ikke er skattepliktig til Norge. Hverken ANS C eller ANS D driver virksomhet i Norge. Netto gevinst/tap for finansielle eiendeler måles mot terskelbeløp på kr 1 mill. Det samme må netto gevinst/tap for immaterielle eiendeler. Om terskelverdien er overskredet er 50 % av netto gevinst/tap i ANS C skattepliktig/fradragsberettiget for selger B.

Som en konsekvens av disposisjonen skjer det også uttak fra underliggende selskap ANS D. På samme måte som i selskap C gjøres det en nettberegning av gevinst/tap for hver objektgruppe, og resultatet av denne måles mot terskelbeløp på kr 1 mill. Om terskelverdien er overskredet er 25 % av gevinsten/tapet i ANS D skattepliktig/fradragsberettiget for selger B.

U-22-7 Redusert gevinst/tap for driftsmidler som tidligere har vært tatt inn i norsk beskatningsområde

I visse tilfeller skal gevinst eller tap reduseres hvis driftsmidlet tidligere har vært tatt inn i norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 9-14-1 fjerde ledd. Reglene gjelder for fysiske driftsmidler som er nevnt i sktl. § 9-14 tredje ledd jf. sktl. § 14-41 første ledd bokstav a samt c til j, se [pkt. 3.1.1](#).

Bestemmelsen gjelder bare ved første gangs uttak fra norsk beskatningsområde. I tilfeller der flere perioder må telles med for at 8-månederskravet i FSFIN § 9-14-1 første ledd skal være oppfylt, vil «førstegangsuttak» være det uttaket hvor 8-månederskravet for første gang er oppfylt, se høringsnotat fra FIN 24. april 2013. (Om unntak for driftsmidler med kortvarig tilknytning til norsk beskatningsområde. Se [pkt. 3.1.2](#).)

Bestemmelsen gjelder ikke når driftsmidlet er anskaffet senere enn to år forut for tidspunktet for første gangs inntak til norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 9-14-1 tredje ledd.

Hvor bestemmelsen får anvendelse, skal gevinst og tap reduseres forholdsmessig for den del av skattyters eiertid som driftsmidlet ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde.

Reduksjon av gevinst eller tap skal ikke foretas i følgende tilfeller:

- Gevinsten eller tapet (før den forholdsmessige reduksjonen) overstiger ikke terskelbeløpene i FSFIN § 9-14-1 tredje ledd, se FSFIN § 9-14-1 fjerde ledd tredje punktum og [pkt. 6.4](#).
- Eiendelen har fått ny inngangsverdi etter sktl. § 9-14 ellefte ledd ved inntak på nytt i norsk beskatningsområde, se [pkt. 10](#).

Hvis skattyter kan kreve fradrag for skatt betalt i utlandet etter sktl. § 9-14 tolvte ledd for latent skatt på gevinst ved inntak i norsk beskatningsområde, se [pkt. 12](#), skal det ikke foretas reduksjon av gevinst for den tidsperiode som gevinstskatten til den andre staten knytter seg til, jf. FSFIN § 9-14-1 fjerde ledd annet punktum.

U-22-8 Tidspunkt for inntekts-/fradragsføring

Hvor det foreligger uttak fra norsk beskatningsområde, jf. [pkt. 4](#), skal gevinst tas til inntekt og tap føres til fradrag når eiendelen eller forpliktelsen skal anses realisert, jf. sktl. § 9-14 første ledd første punktum. Dette vil være siste dag før eiendelen eller forpliktelsen er tatt ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-27. Den endelige avregningen av tapet skal også skje i det året eiendelen eller forpliktelsen anses tatt ut av norsk beskatningsområde, se § 9-14 sjette ledd annet punktum jf. § 14-27.

U-22-9 Utsettelse med innbetaling av skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde

U-22-9.1 Generelt

Skatt som knytter seg til uttak fra norsk beskatningsområde forfaller til betaling i samsvar med de ordinære fristene etter skattebetalingsloven. Skattyter som er bosatt/hjemmehørende i Norge eller i et annet EØS-land kan kreve utsettelse med innbetaling av forfalt skatt, jf. sktl. § 9-14 niende ledd. Retten til å kreve utsettelse med innbetaling gjelder for alle typer eiendeler og forpliktelser. Reglene om utsettelse med betaling av skatt gjelder ikke for skattytere som er bosatt/hjemmehørende utenfor EØS.

Skatten skal likevel innbetales med en syvendedel av opprinnelig skattebeløp for hvert inntektsår fra og med uttaksåret jf. sktl. § 9-14 niende ledd annet punktum.

Retten til utsettelse med beskatningen er begrenset til årets netto fastsatte skatt på inntekt når alle forhold er tatt hensyn til, jf. sktl. § 9-14 niende ledd tredje punktum. Begrensningen får betydning hvis skattyter har underskudd fra andre kilder i samme inntektsår som uttaksåret, eller underskudd til fremføring.

Som et eksempel på utsettelse med innbetaling av skatt for et selskap hjemmehørende i et annet EØS-land, se BFU 9/2016.

U-22-9.2 Betaling av renter

Skattytere som krever utsettelse med innbetalingen av skatten må betale renter som nevnt i sktbl. § 11-6, fra det tidspunkt restskatt knyttet til fastsatt skatt etter sktl. § 9-14 skulle vært betalt etter reglene i sktbl. § 10-21, jf. sktl. § 9-14 niende ledd tredje punktum. Rentene skal ikke betales etter hvert som de påløper, men skal tillegges skattekravet. Det må stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen og påløpte renter dersom det foreligger en reell risiko for at skattekravet med renter ikke vil bli betalt i fremtiden.

U-22-9.3 Sikkerhetsstillelse

Dersom det ved uttaket eller senere foreligger en reell risiko for at skattekravet med renter ikke vil bli betalt i fremtiden, skal skattyter pålegges å stille betryggende sikkerhet i form av bankgaranti, pant i verdipapirer e.l., jf. sktl. § 9-14 niende ledd fjerde punktum.

Om det foreligger reell risiko avgjøres med endelig virkning av Skattedirektoratet. Foreligger det ikke lenger reell risiko, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyteren treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet, jf. sktl. § 9-14 niende ledd femte og sjette punktum.

U-22-9.4 Opphør av retten til utsettelse med betaling av skatten

U-22-9.4.1 Generelt

Er det ved uttak fra norsk beskatningsområde gitt utsettelse med betaling av skatten med renter, opphører retten til utsettelse hvis en av følgende begivenheter inntreffer, jf. sktl. § 9-14 tiende ledd:

- objektet realiseres
- objektet tas ut til egen bruk
- objektet gis bort
- opphør av virksomhet i selskap med deltakerfastsetting som skattyter eier andeler i
- skattyter ikke lenger er hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 og ikke anses hjemmehørende i en annen EØS-stat
- det ikke foreligger betryggende sikkerhet etter sktl. § 9-14 niende ledd siste punktum

Om når realisasjon anses å ha funnet sted, se [pkt. 8](#).

U-22-9.4.2 Nærmere om realisasjon

Om hva som er realisasjon, se sktl. § 5-1 annet ledd og § 5-30, jf. § 9-2 og emnene «[Realisasjonsbegrepet](#)», «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 3](#) og «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)», [pkt. 2](#).

Når det gjelder forpliktelse, vil realisasjon foreligge når forpliktelsen er oppfylt, ettergitt eller overført til et annet rettssubjekt. Ved delvis realisasjon faller utsettelsen med skattebetalingen bort forholdsmessig.

Som realisasjon anses også overføring av eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et overtakende selskap ved fusjon og fisjon, jf. sktl. § 11-1 flg., omdanning av virksomhet, jf. sktl. § 11-20 og konserninterne overføringer, jf. sktl. § 11-21. Dette gjelder også hvor fusjonen eller fisjonen gjennomføres uten beskatning etter skatteloven kap. 11. I andre tilfeller kan det søkes Finansdepartementet om skattefritak etter sktl. § 11-21 og § 11-22, se § 11-21 fjerde ledd og § 11-22 femte ledd. Det vil da kunne settes vilkår om at den utsatte skatteforpliktelsen for gevinsten videreføres ved uttaket.

U-22-10 Eiendelen/forpliktelsen tas inn igjen i norsk beskatningsområde

For driftsmidler som er tatt ut fra norsk beskatningsområde, får et ev. senere inntak i norsk beskatningsområde ingen konsekvenser for den uttaksskatt som skal beregnes i forbindelse med uttaket fra norsk beskatningsområde. Inntaket får heller ingen betydning for ev. tapsfradrag som ble beregnet ved uttaket.

Hvis det skattebeløpet som ble fastsatt ved det tidligere uttaket ikke er betalt, blir det stående som før, og det blir beregnet renter. Kravet til sikkerhet som vilkår for videreføring av betalingsutsettelsen, jf. [pkt. 9.3](#), gjelder som før.

For eiendel og forpliktelse som omfattes av reglene om uttak fra norsk beskatningsområde skal inngangsverdien ved nytt inntak til norsk beskatningsområde settes til markedsverdien på tilknytningstidspunktet, jf. sktl. § 9-14 ellefte ledd. Denne verdien vil danne grunnlag for avskrivninger mens driftsmidlet er innenfor norsk beskatningsområde. Verdien redusert med eventuelle avskrivninger vil også danne grunnlag for gevinst-/tapsberegningen ved en senere realisasjon eller uttak fra norsk beskatningsområde.

U-22-11 Fradrag i norsk skatt for gevinstskatt betalt i utlandet

U-22-11.1 Generelt

Ved uttak fra norsk beskatningsområde skal den norske skatten som utgangspunkt ikke reduseres, selv om gevinst ved realisasjon ville vært skattepliktig til en annen stat.

Hvis det godtgjøres at skatt ville blitt utløst til en annen EØS-stat ved realisasjon på tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde, kan det kreves fradrag i norsk skatt for beregnet gevinstskatt på eiendeler og forpliktelser som er skattepliktig etter reglene om uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 syvende ledd. Skatteverdien av tap som ville vært fradragsberettiget i den andre EØS-staten, skal redusere skatteverdien av tap som gir rett til fradrag i Norge, jf. sktl. § 9-14 syvende ledd annet punktum og FSFIN § 9-14-4. Som eksempel på kredit for beregnet skatt i Danmark, se BFU 9/2016.

U-22-11.2 Beregning av fradrag for tenkt skatt

Ved gevinstberegningen som danner grunnlag for fradrag for latent skatt, skal markedsverdien legges til grunn som utgangsverdi hvor markedsverdien er kjent. Hvor det ikke foreligger en kjent markedsverdi, skal utgangsverdien fastsettes ved skjønn, jf. FSFIN § 9-14-4 første ledd. Norske regler legges til grunn for verdsettingen, jf. sktl. § 9-14 åttende ledd.

Hvor eiendelen eller forpliktelsen er gitt tilknytning til den andre EØS-statens beskatningsområde etter anskaffelse eller inntak i norsk beskatningsområde, settes inngangsverdien til markedsverdien på tilknytningstidspunktet med fradrag for faktiske avskrivninger i den andre EØS-staten, jf. FSFIN § 9-14-4 annet ledd første punktum. Dersom verdien beregnet på denne måten er lavere enn den skattemessige verdien på uttakstidspunktet, settes inngangsverdien til den skattemessige verdien på uttakstidspunktet, jf. FSFIN § 9-14-4 annet ledd annet punktum.

Ved beregning av fradrag for tenkt skatt etter sktl. § 9-14 syvende ledd anvendes reglene om fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat i sktl. §§ 16-20 til 16-29 så langs de passer, jf. FSFIN § 9-14-4 tredje ledd.

U-22-12 Fradrag for skatt betalt i utlandet for latent gevinst ved inntak til norsk beskatningsområde**U-22-12.1 Generelt**

Dersom gevinst ved inntak i norsk beskatningsområde av en eiendel eller forpliktelse er skattepliktig i en annen stat, skal det ved et senere uttak av den samme eiendelen eller forpliktelse fra norsk beskatningsområde, gis fradrag for utenlandsk skatt på gevinst ved inntaket etter reglene i sktl. § 9-14 tolvte ledd. Fradraget er begrenset til utenlandsk skatt på den del av gevinsten ved inntaket som svarer til differansen mellom utgangsverdien som er lagt til grunn ved gevinstberegningen i utlandet og den skattemessige verdi som er fastsatt ved inntaket til norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 tolvte ledd annet punktum.

Ved uttak fra norsk beskatningsområde er det for alle typer eiendeler og forpliktelser et vilkår for fradrag at skattyter er bosatt/hjemmehørende i Norge eller en annen EØS-stat på tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde, jf. nedenfor.

Fradragsretten gjelder ved uttak av alle typer objekter som omfattes av reglene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 tredje ledd. Dette gjelder fysiske driftsmidler, immaterielle eiendeler, omsetningsgjenstander, finansielle eiendeler og forpliktelser.

Det er et vilkår for fradrag for utenlandsk skatt at eiendelen eller forpliktelsen får tilknytning til en reelt etablert virksomhet eller en reell økonomisk aktivitet i en annen EØS-stat, jf. sktl. § 9-14 tolvte ledd tredje punktum. Det stilles samme krav til reell etablering og reell økonomisk aktivitet i EØS-staten som ved anvendelsen av fritaksmetoden i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a og i NOKUS-tilfellene, se emnet «[Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap \(NOKUS\)](#)». Skattyter må dokumentere at etableringen og den økonomiske aktiviteten i den andre EØS-staten er reell. Dersom norske skattemyndigheter ikke har anledning til å innhente informasjon fra den annen stats myndigheter gjennom folkerettslige avtaler om utveksling av skatteopplysninger, må deltakeren fremlegge verifikasjon fra den annen stats myndigheter av dokumentasjonens riktighet.

Det er et vilkår for kreditfradrag at den andre staten ikke gir kredit for skatt som betales i Norge.

U-22-12.2 Fysiske eiendeler, finansielle eiendeler og forpliktelser

Ved uttak av fysiske eiendeler, finansielle eiendeler og forpliktelser, er det et vilkår for fradrag for utenlandsk skatt at skattyter siste dag før uttaket fra norsk beskatningsområde er skattepliktig som bosatt etter sktl. § 2-1 eller som hjemmehørende etter sktl. § 2-2, eller på dette tidspunkt anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 9-14 tolvte ledd femte punktum.

U-22-12.3 Omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler

Ved uttak av omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler er det et vilkår for fradrag for utenlandsk skatt at skattyter siste dag før uttaket fra norsk beskatningsområde er skattepliktig som bosatt etter sktl. § 2-1 eller som hjemmehørende etter sktl. § 2-2, eller på dette tidspunkt

anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 9-14 tolvte ledd femte punktum.

U-22-12.4 Beregning av kreditfradraget

Frdrag gis etter reglene i sktl. § 16-20 til § 16-29 så langt de passer, jf. sktl. § 9-14 tolvte ledd første punktum og emnet «**Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning**», pkt. 4. Dette innebærer at fradragsbeløpet ikke kan overstige den skatt som blir ilagt gevinsten i Norge (maksimalt kreditfradrag), jf. sktl. § 16-21. Kreditfradraget er begrenset til skatt av den del av gevinsten som også er skattepliktig til Norge. Fradragsbeløpet kan ikke overstige den uttaksskatt som er ilagt i Norge (maksimalt kreditfradrag) for den del av gevinsten som er skattepliktig til Norge.

U-22-12.5 Skatteposisjoner

Hvis skatteplikt til Norge opphører i forbindelse med uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, skal skattyteren i utflyttingsåret som hovedregel inntektsføre negativ saldo i gruppe a, c, d og j samt gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto. Tapssaldo på gevinst- og tapskonto samt positiv saldo i gruppe a, c, d og j hvor tilhørende driftsmiddel er realisert skal fradragsføres. Se sktl. § 14-48 første og tredje ledd.

Selskaper som flytter til en stat innenfor EØS, herunder som helt eller delvis flytter til en annen EØS-stat som ledd i en grenseoverskridende fusjon eller fisjon, kan på nærmere vilkår utsette inntektsføringen av positiv gevinst- og tapskonto, samt negativ saldo, jf. sktl. § 14-48 fjerde og femte ledd.

Ved flytting til et lavskattelend innenfor EØS må selskapet etter flyttingen være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet der, på samme vilkår som fastsatt i sktl. § 10-64 bokstav b, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd første punktum. Selskapet må stille sikkerhet svarende til skatteforpliktelsen dersom det ved flyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives.

Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte. Kravet til sikkerhetsstillelse fastsettes av Skattedirektoratet. Avgjørelsen av om det foreligger reell risiko som nevnt, treffes med endelig virkning av Skattedirektoratet. Dersom det ikke lenger foreligger reell risiko som nevnt ovenfor, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyteren treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet, jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd fjerde, femte og sjette punktum.

Retten til utsatt inntektsføring faller bort dersom

- kravet til sikkerhet ikke lenger er oppfylt
- selskapet senere blir hjemmehørende i et land utenfor EØS eller flytter til et lavskattelend innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der
- det overtakende selskapet som er hjemmehørende i et lavskattelend innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet jf. sktl. § 14-48 fjerde ledd syvende og åttende punktum

Ved bortfall av retten til utsatt inntektsføring skal resterende gevinstsaldo på gevinst og tapskonto og negativ saldo i saldogrupperne a, c, d og j inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

U-22-13 Tilbakeføring av underskudd

Sktl. § 14-7 om tilbakeføring av underskudd kan komme til anvendelse hvis virksomheten i Norge opphører i forbindelse med uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde. Se emnet «**Underskudd**», pkt. 6.

U-22-14 Oppgaveplikt

U-22-14.1 Oppgaveplikt ved uttak

Det skal leveres oppgave over eiendeler og forpliktelser som nevnt i sktl. § 9-14 tredje ledd, med beregning av gevinst, sammen med skattemeldingen for det år gevinsten er innvunnet, jf. sktl. § 9-14 første ledd første punktum, jf. FSVIN § 9-14-5. Det skal leveres oppgave selv om gevinsten eller tapet ikke overstiger terskelbeløpene, jf. FSVIN § 9-14-2 fjerde ledd.

Utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt etter disse reglene er betinget av at det leveres slik oppgave, jf. FSVIN § 9-14-3 første ledd.

Opggaven vil danne grunnlag for skatteberegningen og eventuell fastsetting av sikkerhet i tilfeller der det gis utsettelse med skattebetaling. Oppgaven vil også danne grunnlag for om gevinsten/tapet overstiger terskelbeløpet.

U-22-14.2 Oppgaveplikt i årene etter uttak

Fortsatt utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde, er betinget av at det i hvert av de påfølgende år kan dokumenteres at den aktuelle eiendelen eller forpliktelsen er i behold og hvor skattyteren har sitt skattemessige bosted, jf. FSFIN § 9-14-3 annet ledd. Informasjon om hvor skattyter har sitt skattemessig bosted, og en bekreftelse på at eiendelen eller forpliktelsen er i behold må i hvert av de påfølgende inntektsårene gis i skjemaet RF-1109 «Uttak fra norsk område for skattlegging». Skjema sendes inn sammen med skattemeldingen. For skattytere som ikke skal levere skattemelding, er fristen for levering 31. mai.

Når rett til utsettelse med beskatningen ikke lenger foreligger, skal skattyteren innen to måneder informere skattekontoret om den betalingsutløsende hendelsen, jf. FSFIN § 9-14-3 fjerde ledd.

U-22-14.3 Særlig om selskap med deltakerfastsetting

For selskaper med deltakerfastsetting påhviler oppgaveplikten i utgangspunktet selskapet. Skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap føres fra skjemaet RF-1109 «Uttak fra norsk område for skattlegging» over til Næringsoppgave eller skjemaet RF-1233 «Selskapets melding over deltakerens formue og inntekt i selskap med deltakerfastsetting».

Deltaker har imidlertid plikt til å fylle ut skjemaet RF-1109 om dette ikke er gjort fra selskapets side.

U-23 Utland – virksomhetsinntekter

- Sktl. § 2-1 niende ledd, 2-2 sjette ledd, § 2-3 første ledd bokstav b, § 2-34, § 2-38, § 2-39, § 4-40, § 6-3 femte ledd, § 9-4 annet ledd, §§ 10-40 flg. og § 12-2 bokstav f
- FSFIN § 2-3-1, § 10-47

U-23-1 Inntekter, generelt

U-23-1.1 Intern rett

U-23-1.1.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Personer som er bosatt i Norge og selskaper og andre innretninger som er egne skattesubjekter og som er hjemmehørende i Norge, er i utgangspunktet skattepliktige til Norge for all sin virksomhet. Dette gjelder uten hensyn til hvor virksomheten utøves, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd. Om hvilke personer og selskaper som er bosatt/hjemmehørende i Norge, se emnet «**Utland – skattemessig bosted**». Skatteavtaler kan begrense Norges adgang til å skattlegge virksomhet som drives i utlandet, se [pkt. 8.2](#).

U-23-1.1.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer som er bosatt i og selskaper og innretninger hjemmehørende i utlandet, er skattepliktige til Norge for formue knyttet til og inntekt vunnet ved utøvelse av eller deltakelse i virksomhet som drives eller bestyres her i riket. Skatteplikten gjelder også virksomhet hvor arbeidstakere stilles til rådighet for andre innen riket, se sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

Se også FIN 16. januar 2008 i Utv. 2008/531 om skatteplikten etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Om et tilfelle hvor aktiv forvaltning av kapital ikke ble ansett drevet i Norge, se FIN 15. november 2006 i Utv. 2006/1750. Nærmere om drivervilkåret, se HRD i Utv. 2016/1 (Rt. 2015/1360) (Odfjell Rig Ltd) og [pkt. 8.1.2](#).

Personlig næringsdrivende som er bosatt i utlandet og som driver virksomhet i Norge, skattlegges som hovedregel uten at det gis personfradrag i inntekten (klasse 0). Om unntak, se emnet «**Personfradrag**», [pkt. 3.5](#). Om beregning av trinnskatt, se emnet «**Personinntekt – trinnskatt**».

Skatteplikt kan også foreligge etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2 for inntekt av virksomhet som faller inn under petroleumsskatteloven. Om omfanget av skatteplikten etter petroleumsskatteloven hvor skatteavtalen ikke omfattet kontinentalsokkelen, se Utv. 2011/1111 (Rt. 2011/999) (Allseas Marine Contractors S.A.). (Sveitsisk rørleggingsselskap ble ansett skattepliktig til Norge for alle inntekter knyttet til en kontrakt om rørlegging på den norske kontinentalsokkelen. Skatteplikten til Norge omfattet også verdiskapning som fant sted ved hovedkontoret, herunder markedsføring, prekvalifisering, kontraktsforhandlinger og kontraktslutning.)

Artister som er bosatt i utlandet er ikke skattepliktige etter skatteloven, jf. sktl. § 2-35 første ledd. Disse er i stedet skattepliktige til staten for bruttoinntekten etter lov 13. desember 1996 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven), jf. artistskatteloven § 1. Nærmere om utenlandske artister, se emnet «**Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.**», pkt. 4.

U-23-1.1.3 Bosatt/hjemmehørende i utlandet – kildeskatt

Person bosatt i og selskaper og innretninger som er hjemmehørende i utlandet, kan ha plikt til å svare kildeskatt til Norge for aksjeutbytte mv. i tilfeller hvor aksjeutbyttet ikke er knyttet til en virksomhet i Norge, se emnet «**Utland – kildeskatt på aksjeutbytte**». For aksjeselskaper mv. er det imidlertid omfattende unntak fra plikten til å svare kildeskatt av utbytte (fritaksmetoden), jf. sktl. § 2-38, se emnet «**Fritaksmetoden**».

Selskaper og innretninger hjemmehørende i lavskatteland har etter sktl. § 10-80 plikt til å svare kildeskatt av renter mottatt fra nærstående selskap hjemmehørende i Norge, når renteinntektene ikke er skattepliktig til Norge som virksomhetsinntekt etter sktl. § 2-3. Se emnet «**Utland – kildeskatt på renter**». Tilsvarende gjelder etter sktl. § 10-81 for vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter (royalty), skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter. Se emnet «**Utland – kildeskatt på royalty og leiebetalinger**».

U-23-1.2 Skatteavtale

Etter skatteavtalene er hovedregelen at det er bostedsstaten/den stat hvor selskapet er hjemmehørende som har retten til å skattlegge inntekt av

- virksomhet (forretningsvirksomhet), jf. f.eks. NSA art. 7 nr. 1
- virksomhet drevet gjennom utøvelse av fritt yrke e.l., jf. f.eks. NSA art. 14 nr. 1

Skjer utøvelse av virksomhet eller fritt yrke i en annen stat enn den stat hvor skattyter er bosatt gjennom fast driftssted eller fast sted, skal skattleggingen skje i den stat hvor det faste driftsstedet eller det faste stedet befinner seg, se [pkt. 2](#).

Personer som utøver fritt yrke i en annen stat enn bostedsstaten, vil etter art. 14 nr. 1 b) i NSA bli skattepliktige i arbeidsstaten når de oppholder seg der mer enn 183 dager i en 12-måneders periode som begynner eller slutter i det angjeldende skatteår.

Om fast driftssted, se [pkt. 2](#). Om fast sted, se [pkt. 3](#). Om inntektsfastsetting ved fast driftssted og fast sted, se [pkt. 5](#)

U-23-2 Fast driftssted

U-23-2.1 Definisjon

«Fast driftssted» er i skatteavtalene definert som «et fast forretningssted gjennom hvilket et foretagendes virksomhet helt eller delvis blir utøvet», jf. for eksempel art. 5 nr. 1 i NSA.

U-23-2.2 Eksempler på fast driftssted

Forutsatt at betingelsene i NSA art. 5 nr. 1 er oppfylt, gir NSA art. 5 nr. 2 og 3 eksempler på fast driftssted. Dette kan være

- sted hvor foretak har sin ledelse
- filial
- kontor
- fabrikk
- verksted

- bergverk, olje- eller gasskilde, steinbrudd eller annet sted hvor naturforekomster utvinnes
- sted for et bygningsarbeid, anleggs-, installasjons- eller monteringsprosjekt eller virksomhet som består av planlegging, overvåking, rådgivning eller annen hjelpende personalinnsats i forbindelse med slikt prosjekt, hvis varighet overstiger 12 måneder

Om et tilfelle hvor norske fiskere som drev krabbe- og laksefiske utenfor Alaska ikke ble ansett for å ha fast driftssted etter skatteavtalen med USA, se HRD i Utv. 1984/191 (Rt. 1984/99) (Alaska). Kaiområdet som ble brukt til å utruste og bemanne fartøyet kunne ikke anses som fast driftssted. Det samme gjaldt en opplagsplass for fisketeiner mellom sesongene. Selve fiskefartøyet hvorfra avtalene om levering ble ordnet via radiotelefon kunne heller ikke anses som fast driftssted. Om fast driftssted etter skatteavtalen med Elfenbenskysten, se HRD i Utv. 2004/649 (Rt. 2004/957). (To fartøy drev seismiske undersøkelser utenfor Elfenbenskysten i to atskilte perioder på henholdsvis 25 og 41 dager. Retten kom til at kravet til varighet ikke var oppfylt.)

U-23-2.3 Eksempler på aktiviteter som ikke utgjør fast driftssted

NSA har i art. 5 nr. 5 en oppregning av aktiviteter som ikke anses å være fast driftssted. Felles for alle disse er at det gjelder aktiviteter som er av forberedende art eller er en hjelpevirksomhet. Dette gjelder når

- det gjøres bruk av innretninger utelukkende til lagring, utstilling eller utlevering av varer som tilhører foretagendet
- varelager som tilhører foretagender opprettholdes utelukkende for lagring, utstilling eller utlevering
- varelager som tilhører foretagender opprettholdes utelukkende for bearbeidelse ved et annet foretagende
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende til innkjøp av varer eller til innsamling av opplysninger for foretagendet
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende for å drive annen virksomhet som for foretagendet er av forberedende art eller har karakter av hjelpevirksomhet
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende for en kombinasjon av de ovenfor nevnte aktiviteter, forutsatt at resultatet av det faste forretningssteds samlede virksomhet som skriver seg fra denne kombinasjonen, er av forberedende art eller har karakter av en hjelpevirksomhet

U-23-2.4 Særlig om bygnings- og monteringsarbeid

Det spesielle for bygnings- og monteringsarbeid er at virksomheten på det enkelte sted etter sin art er tidsbegrenset.

Foregår slikt monteringsarbeid på et sted mer enn 12 måneder, etableres «fast driftssted» og derved skatteplikt til vedkommende stat, jf. f.eks. NSA art. 5 nr. 3. Ved beregningen av hvor lenge et slikt arbeid har pågått, skal hele arbeidstiden regnes med, også den tid som har gått med til forberedende arbeid på byggeplassen. Forsinkelser og midlertidige avbrudd vil ikke komme til fradrag når tidsrommet skal beregnes. Det er antatt at uttrykket «byggningsarbeid eller anleggs- eller monteringsprosjekt» bør tolkes vidt.

Anlegg av veier, broer og oljeledninger vil klart gå inn under bestemmelsen. Deler av et bygningsarbeid vil normalt også falle inn under bestemmelsen.

Flere oppdrag som hver er under 12 måneder, kan sees under ett når kontraktene utgjør en kommersiell og geografisk enhet, jf. URD 18. september 1980 i Utv. 1980/596.

U-23-2.5 Fast driftssted ved tjenesteyting

Enkelte skatteavtaler har i artikkel 5 bestemmelser om skattlegging av tjenester. Tjenester som et foretak i en avtalestat utfører i en annen avtalestat, anses for å være drevet gjennom et fast driftssted i den annen stat når tjenesteytingen skjer gjennom en fysisk person som er til stede i den annen stat i ett eller flere tidsrom som til sammen overstiger 183 dager i en tolv måneders periode. Bestemmelsen er knyttet til opphold generelt og gjelder selv om oppholdene er knyttet til ulike prosjekter og uavhengig av om prosjektene har tilknytning til hverandre eller ikke. I noen tilfeller gjelder dette bare dersom mer enn 50 prosent av foretakets brutto inntekt fra

aktiv virksomhet i det/de aktuelle tidsrom skriver seg fra tjenester utført i den annen stat gjennom disse fysiske personene.

U-23-2.6 Fast driftssted ved agent/representant

Etter hovedregelen i NSA art. 5 punkt. 6, 1. punktum skal et foretak anses å ha fast driftssted i den staten hvor en person som ikke er en uavhengig mellommann opptrer på vegne av foretaket. Dette gjelder for enhver virksomhet agenten/representanten påtar seg for foretaket. Det kreves ikke at foretaket har eget kontor, filial mv. i agentens/representantens hjemstat for å konstatere et fast driftssted etter NSA art. 5 punkt 6. Avhengighet foreligger dersom agenten/representanten er

- juridisk og økonomisk avhengig av foretaket
- opptrer på vegne av foretaket, og
- har, og vanligvis utøver, fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretaket

Om agentforhold, se [BFU 107/2003](#). Et kommisjonsforhold hvor avtaler som kommisjonæren inngår med tredjemann ikke binder kommittenten, jf. kommisjonsloven (lov 30. juni 1916 nr. 1) § 56, er ikke tilstrekkelig til å etablere fast driftssted i den stat hvor kommisjonæren opptrer. Se HRD 2. desember 2011 i Utv. 2012/1 (Rt. 2011/1581) (Dell Products).

Etter NSA art. 5 punkt 6, 2. punktum skal et foretak ikke anses å ha fast driftssted i den annen kontraherende stat hvis agentens/representantens virksomhet bare omfatter aktiviteter som nevnt i NSA 5 punkt 5, når disse aktivitetene ikke ville ha gjort et forretningssted til et fast driftssted etter nevnte punkt dersom aktivitetene hadde blitt utført gjennom dette forretningsstedet. Dette gjelder virksomhet av forberedende art eller virksomhet som har karakter av å være hjelpevirksomhet.

Etter NSA art. 5 punkt 7 skal et foretak heller ikke anses for å ha fast driftssted i den annen kontraherende stat bare av den grunn at det driver forretningsvirksomhet i denne stat gjennom en megler, kommisjonær eller annen uavhengig mellommann. Dette gjelder såfremt disse personer opptrer innenfor rammen av sin ordinære forretningsvirksomhet.

At et selskap kontrollerer, eller blir kontrollert av, et annet selskap (eks. i konsern) i en annen kontraherende stat, medfører ikke i seg selv at selskapene vil være faste driftssteder for hverandre, jf. NSA art. 5 punkt 8. Det samme gjelder selskaper hvor det er tilsvarende eierinteresse, for eksempel i et søsterselskapsforhold.

U-23-3 Fast sted

For fritt yrke brukes vanligvis terminologien «fast sted», men uttrykket er i utgangspunktet innholdsmessig ikke forskjellig fra «fast driftssted». Dermed vil kontorhold mv. i den stat hvor yrkesutøvelsen finner sted medføre skatlegging der. Etter kommentarene til den tidligere art. 14 i OECDs mønsteravtale er det nok at utøvelsen av yrket er knyttet til et senter for virksomheten og at dette har en fast eller vedvarende karakter. Det er ikke et absolutt krav at vedkommende har vanlig full rådighet over et kontor e.l.

U-23-4 Særlig om utenlandske leger

Leger bosatt i utlandet som oppholder seg i Norge i kortere perioder enn ca. seks måneder, skal normalt ikke skattlegges i Norge for den delen av inntekten som etter norsk internrett karakteriseres som virksomhetsinntekt, jf. NSA art. 14 nr. 1 a. Dette gjelder uansett om inntekten er knyttet til virksomhet på legekontor, sykebesøk eller såkalt legevaktjeneste.

Oppholder legen seg i Norge i ett eller flere tidsrom som til sammen overstiger 183 dager i løpet av en tolv måneders periode som begynner eller slutter i det aktuelle skatteår, kan all inntekt som regnes som virksomhetsinntekt beskattes i Norge, se NSA art. 14 nr. 1 b.

Den delen av legens inntekt som etter norsk internrett anses som lønn, vil alltid være skattepliktig til Norge når legen er ansatt fast eller i vikariat ved f.eks. et norsk sykehus eller som kommunelege, se NSA art. 19 nr. 1 og art. 15 nr. 1.

Samme forståelse skal legges til grunn ved anvendelsen av tilsvarende bestemmelser i skatteavtaler Norge har med andre land. Se Sk. nr. 9/1996 i Utv. 1996/867.

U-23-5 Inntektsfastsetting ved fast driftssted/fast sted**U-23-5.1 Generelt**

Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal inntekter og fradrag ved fast driftssted i utlandet også tas med ved skattleggingen i Norge. Ellers skal inntekter og fradrag knyttet til fast driftssted i utlandet unntas fra skattlegging i Norge.

Når det er fastslått at det foreligger et fast driftssted eller en fast innretning, oppstår spørsmålet om hvilken inntekt som skal beskattes i driftsstatsstaten, se NSA artikkel 7. Om denne fordelingen, se nedenfor i [pkt. 5.2](#).

Om skatteplikt for salgsgjevinst ved realisasjon av fartøy som på salgstidspunktet var i virksomhet på norsk sokkel, se HRD i Utv. 2008/587 (Rt. 2008/233).

Om skatteplikt ved omdanning av virksomhet utøvet gjennom fast driftssted, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

For virksomhet som drives gjennom et fast driftssted i Norge, kan skatteplikten til Norge opphøre når virksomheten ved det faste driftsstedet legges ned eller avsluttes på annen måte. Det er ikke avgjørende om filialen (det faste driftsstedet) fortsatt er registrert i Foretaksregisteret. Slikt opphør av skatteplikt kan utløse skattlegging for eksempel ved at avskrivbare driftsmidler tas ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-64 og emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)». Tilsvarende skal negativ saldo og gjenværende saldo på gevinst- og tapskonto gjøres opp ved opphør av norsk skatteplikt, jf. sktl. § 14-48 og emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)», [pkt. 3.4](#).

Opphør av skatteplikt til Norge vil kunne anses som opphør av virksomhet etter sktl. § 14-7 første ledd, slik at underskudd kan tilbakeføres, se LRD (Gulating) av 22. september 2004 i Utv. 2004/960 (Difffenbacher GmbH & Co. KG) og emnet «[Underskudd](#)», [pkt. 6.3](#). Underskudd som ikke er tilbakeført kan eventuelt fremføres til fradrag i et senere år hvis skattyteren igjen skulle bli skattepliktig til Norge.

U-23-5.2 Tilordning av inntekter/kostnader mellom hovedkontor og fast driftssted**U-23-5.2.1 Generelt**

Når det foreligger fast driftssted, må det foretas en fordeling av inntekt/fradrag mellom hjemstaten og driftsstatsstaten.

Fordeling av inntekt mellom hovedkontor og fast driftssted (filial) reguleres etter ordlyden ikke av sktl. § 13-1. Derimot kan regelen få anvendelse ved allokering av inntekter mellom landinntekt og sokkelinntekt, se HRD i Utv. 2003/1317 (Rt. 2003 s. 1324) (Statpipe).

OECDs mønsteravtale har en egen bestemmelse om tilordning av inntekt til fast driftssted i artikkel 7. Denne bestemmelsen stadfester armlengdeprinsippet i fast driftsstedstilfellene (selvstendighetsfiksjonen).

U-23-5.2.2 Allokering av inntekt til fast driftssted/fast sted

Etter hovedregelen kan driftsstatsstaten bare skattlegge den del av fortjenesten som kan tilskrives det faste driftssted, se art. 7 nr. 1 i OECDs mønsteravtale. Det er bare inntekter av aktivitet som utøves gjennom det faste driftsstedet som kan skattlegges i driftsstatsstaten. Inntekt av aktivitet som ikke utøves gjennom det faste driftsstedet kan ikke skattlegges i driftsstatsstaten.

Fortjenesten ved det faste driftssted skal fastsettes til hva denne virksomheten må forutsettes å ha tilført foretaket. Inntekten fastsettes til hva den ventelig ville ha utgjort om det faste driftssted hadde vært et uavhengig foretak (selvstendighetsfiksjonen), jf. art. 7 nr. 2.

I juli 2010 ble art. 7 i OECDs mønsteravtale endret for blant annet å reflektere OECDs rapport av 22. juli 2010 om tilordning av fortjeneste til fast driftssted, herunder implementering av OECDs autoriserte tilnærming. Bestemmelsen er videreført i OECDs mønsteravtale av juli 2014 art. 7.

OECDs autoriserte tilnærming innebærer at inntekt fra fast driftssted skal fastsettes som om det faste driftsstedet er et uavhengig foretak (selvstendighetsfiksjonen) når det gjelder disposisjoner (dealings) med andre deler av foretaket.

De fleste skatteavtaler som Norge har inngått bygger på tidligere art. 7 slik den lød i OECDs mønsteravtale 2008 med tilhørende kommentarer. Ifølge kommentarene er OECDs autoriserte tilnærming ikke fullt ut implementert. Det foreligger en begrensning i selvstendig-

hetsfiksjonen for interne renter og royalty, så lenge de ikke har tilknytning til hovedkontorets eller det faste driftsstedets kjerneaktivitet. For eksempel kan det for banker beregnes renter mellom hovedkontor og fast driftssted.

Etter den tidligere art. 7 skal hver enkelt inntekts- og fradragspost vurderes særskilt når fordelingen av inntekter og kostnader mellom hovedkontoret og driftsstedet skal foretas. I noen tilfeller kan foretakets totalresultat fordeles mellom hovedkontoret og driftsstedet etter en nøkkel fordi det ikke er praktisk mulig å vurdere hver enkelt post separat, jf. tidligere art. 7 nr. 4. Ved bruk av en slik fordelingsnøkkel skal det tas sikte på å komme frem til en fordeling som er mest mulig i samsvar med hovedregelen i tidligere art. 7 nr. 2. En kan derfor ikke uten videre fordele foretakets samlede nettoinntekt etter fordelingsnøkler som f.eks. omsetningsstørrelser, antall ansatte, produksjonstall o.l.

En andel av felles administrasjonskostnader og andre felles kostnader kan belastes det faste driftsstedet selv om kostnadene i utgangspunktet i sin helhet bare er belastet hovedkontoret. Videre vil den omstendighet at foretaket totalt har underskudd ikke medføre at det faste driftsstedet kan få fradrag for underskudd, hvis virksomheten i det faste driftsstedet isolert sett har gått med overskudd.

U-23-6 Fradrag for kostnader og tap

U-23-6.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge

Når inntekter ved virksomhet i utlandet er skattepliktige til Norge, vil også de korresponderende kostnadene være fradragsberettigede i Norge. Dette gjelder når virksomheten utøves i et land som Norge ikke har skatteavtale med, når skatteavtalen forebygger dobbeltbeskatning ved kreditmetoden eller når virksomheten ikke drives gjennom et fast driftssted i et skatteavtaland. Det foreligger fradragsrett selv om virksomheten går med underskudd. Tilsvarende gjelder for eventuelle tap ved virksomhet i utlandet.

Er inntekt eller gevinst i virksomhet som drives av norsk skattyter i utlandet unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale, kommer kostnader og tap i virksomheten herunder underskudd, ikke til fradrag i Norge, verken helt eller delvis, se sktl. § 6-3 femte ledd og § 9-4 annet ledd. Underskudd som relaterer seg til inntektsår da skatteavtale med vedkommende land var basert på fordelingsmetoden, kan ikke fremføres ved overgang til kreditmetoden, se FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1396.

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se emnet «[Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter](#)», pkt. 5.1.

U-23-6.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet

U-23-6.2.1 Generelt

Skattytere som er bosatt/hjemmehørende i utlandet er bare skattepliktige til Norge for inntekter fra kilder som er nevnt i sktl. § 2-3, og har bare fradragsrett for kostnader som knytter seg til slike inntekter. Det er et vilkår at kostnadene etter sin art er fradragsberettigede etter norsk intern rett.

Kostnader som kommer utlendingens virksomhet i flere land til gode (fellesomkostninger til administrasjon, markedsføring mv.) er fradragsberettiget i Norge med den andel som vedrører virksomheten i Norge. Se også NSA artikkel 7 nr. 3. Om OECDs retningslinjer for internprising mellom selskaper, se emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap](#)», pkt. 4.

U-23-6.2.2 Arbeidsreiser

En selvstendig næringsdrivende som dagpendler mellom hjemmet i utlandet og arbeidssted i Norge, kan kreve fradrag for arbeidsreiser.

U-23-6.2.3 Avskrivninger

Om avskrivninger mv., se emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

U-23-6.2.4 Gjeld og gjeldsrenter

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.1.

U-23-6.2.5 Konsernbidrag

Om fradrag for konsernbidrag for norsk filial av utenlandsk selskap, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», pkt. 2.3 og pkt. 2.5.

U-23-6.2.6 Underskudd

Reglene om overføring, fremføring og tilbakeføring av underskudd gjelder i utgangspunktet også for utenlandske skattytere som er skattepliktige til Norge, se emnet «Underskudd». Underskudd fra virksomhet i utlandet kan ikke for noen del kreves fradrag i inntekt som er skattepliktig til Norge. Utlendinger vil være skattepliktige til Norge for overskudd opptjent i Norge, selv om virksomheten globalt viser underskudd. Underskudd oppstått i den norske delen av virksomheten kan fremføres til fradrag i senere års inntekt i den norske delen av virksomheten etter reglene i sktl. § 14-6. Dette gjelder selv om underskuddet også har kommet til fradrag i foretakets inntekt i utlandet.

Utenlandsk næringsdrivende som forlater norsk skatteområde med underskudd oppstått i det år virksomheten i Norge avsluttes, kan enten

- kreve underskuddet tilbakeført etter sktl. § 14-7, eller
- fremføre underskuddet ved en eventuelt senere gjenopptakelse av virksomheten her

For utenlandsboende skattytere som er skattepliktige for inntekt til flere kommuner i Norge, kan underskudd i en kommune overføres til fradrag i andre kommuner.

U-23-6.2.7 Utenlandsk skatt

Skatter som utlendinger er ilagt i utlandet av den formue og/eller inntekt som er skattepliktig i Norge, er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget etter sktl. § 6-15.

U-23-7 Personinntekt**U-23-7.1 Intern rett**

Utenlandske eiere av enkeltpersonforetak med skattepliktig virksomhet i Norge skal beregne personinntekt på vanlig måte av den virksomhetsinntekten som er skattepliktig til Norge.

Om beregning av personinntekt, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

U-23-7.2 Skatteavtale

Beregnet personinntekt anses som inntekt av virksomhet, og det er skatteavtalenes bestemmelser om virksomhetsinntekt som får anvendelse. Dette vil vanligvis være bestemmelsen om inntekt ved forretningsvirksomhet (fast driftssted), se NSA art. 7 og art. 5. Andre bestemmelser i NSA som kan komme til anvendelse er art. 14 om selvstendige personlige tjenester (fritt yrke), art. 17 om artister mv. og art. 21 om virksomhet knyttet til kontinentalsokkelen.

Det skal bare beregnes personinntekt av den del av foretakets overskudd som skriver seg fra virksomhet som etter skatteavtalen kan skattlegges i Norge.

Dersom Norge etter skatteavtalen har fraskrevet seg retten til å skattlegge den virksomhet som en person bosatt i Norge driver i utlandet, skal det ikke beregnes personinntekt av den del av resultatet som skriver seg fra slik utenlandsvirksomhet.

U-23-8 Selskaper med deltakerfastsetting mv.**U-23-8.1 Intern rett****U-23-8.1.1 Norsk deltaker**

Person skattepliktig som bosatt/selskap mv. hjemmehørende i Norge er i utgangspunktet skattepliktig til Norge for inntekt og formue fra deltakelse i utenlandske ansvarlige selskaper mv. hvor det skal foretas deltakerfastsetting etter intern norsk rett, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting». Skatteplikten omfatter

- formuesverdi av andel i selskap med deltakerfastsetting (for personlige skattytere) jf. sktl. § 4-40, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden», pkt. 4.26

- andel av overskudd eller underskudd etter sktl. § 10-41, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden»
- særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats som skattlegges som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting»
- tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling til personlig deltaker etter sktl. § 10-42, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – utdeling» og nærmere om utenlandsforhold i pkt. 8.4, og
- gevinst og tap ved realisasjon av andel etter sktl. § 10-44, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel»

U-23-8.1.2 Utenlandsk deltaker

Når et selskap med deltakerfastsetting driver virksomhet i Norge, er utenlandske deltakere skattepliktige som næringsdrivende i Norge for sin andel i deltakelsen etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, uansett om deltakelsen er av aktiv eller passiv karakter. Foregår selve driften utenfor riket, kan deltakerne likevel anses å drive virksomhet her hvis bestyrelsen foregår her. Dette vil normalt være tilfelle dersom de sentrale beslutninger treffes ved flertallsbeslutning og flertallet av deltakerne er bosatt/hjemmehørende i Norge. Da vil samtlige deltakere være skattepliktige til Norge. Spørsmålet om skatteplikt til Norge for utenlandske deltakere må løses konkret.

I HRD i Utv. 2016/1 (Rt. 2015/1360) (Odfjell Rig Ltd) kom retten til at utenlandsk deltaker i norsk kommandittselskap som leide ut borerigg på bareboatvilkår ikke var skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Tjenester utført av managementselskapet i Norge på vegne av kommandittselskapet måtte ses på som støttefunksjoner, og drivervilkåret i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b var ikke oppfylt. Ved vurderingen av hvorvidt aktiviteten i Norge var støttefunksjoner, ble det vektlagt at aktiviteten i Norge ikke falt inn under den sentrale karakteristikken av selskapets virksomhet. Verdien av managementtjenestene som ble utført i Norge utgjorde bare en liten andel av total kontraktsverdi. Flertallet i Høyesterett oppstilte et krav om primærsammenheng mellom aktiviteten i Norge og kontraktsvederlaget. Dette kravet var ikke oppfylt.

Ved utleie av mindre kapitalintensive objekter, vil det i større grad kunne være primærsammenheng mellom inntektskilde og aktivitet i Norge. Se også domskommentarer SKD 18. mars 2016 på (publisert på skatteetaten.no).

Hvis en utenlandsk deltaker er skattepliktig til Norge, omfatter skatteplikten

- andel av overskudd eller underskudd etter sktl. § 10-41, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden»
- særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i Norge som skattlegges som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting»
- tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling til personlige deltakere etter sktl. § 10-42, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – utdeling» og nærmere nedenfor i pkt. 8.4
- gevinst og tap ved realisasjon av andel etter sktl. § 10-44, se emnet «Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel»
- sjablongmessig inntektsføring ved utdeling fra selskap med deltakerfastsetting, se sktl. § 2-38 sjettede ledd bokstav a og emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.1.2

Trygdeavgift av særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats fastsettes bare hvis deltakeren er medlem av folketrygden, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

Utdeling fra selskap med deltakerfastsetting etter sktl. § 10-42 anses innvunnet på utdelingstidspunktet. Det er dermed et vilkår for skattlegging av utdelingen at deltakeren på dette tidspunkt anses skattepliktig til Norge. Utdeling som skjer til en utenlandsk deltaker etter at virksomheten i Norge er opphørt og det ikke lenger foreligger skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, vil ikke være skattepliktig.

U-23-8.2 Skatteavtale

U-23-8.2.1 Norsk deltaker i utenlandsk selskap

For personer/selskaper som er bosatt/hjemmehørende i Norge og som eier andeler i et utenlandsk selskap, vil skattleggingen av deltakeren kunne avhenge av om det utenlandske selska-

pet anses som eget skattesubjekt i den annen stat eller om selskapet skal behandles som et selskap med deltakerfastsetting. Hvis det utenlandske selskapet anses som et eget skattesubjekt, kan norsk beskatningsrett være avskåret etter skatteavtale. Spørsmålet om det utenlandske selskapet skal anses som et eget skattesubjekt, vurderes etter norsk internrett, se HRD i Utv. 2015/1357 (Rt. 2015/513) (GE Healthcare). Selv om det ikke er tatt forbehold i skatteavtalen, anses norsk beskatningsrett å være i behold dersom det utenlandske selskapet er etablert utelukkende for å omgå norske skatteregler.

Hvis det utenlandske selskapet ikke anses som eget skattesubjekt, men som et selskap med deltakerfastsetting i den annen stat, vil det være skatteavtalenes regler om virksomhet som kommer til anvendelse, jf. [pkt. 1.1.2](#).

Hvis deltakerens inntekt fra selskapet med deltakerfastsetting er skattepliktig til Norge, gjennomføres deltakerfastsettingen i samsvar med de vanlige reglene, jf. [pkt. 8.1.1](#). Dette gjelder også hvis dobbeltbeskatning av utenlandsinntekten er forbygget gjennom kreditmetoden.

Hvis deler av virksomhetsinntekten etter skatteavtale er unntatt fra skattlegging i Norge, vil det være den andel av virksomhetsinntekten som ikke er unntatt fra skattlegging i Norge som deltakeren skal skattlegges for etter sktl. § 10-41. Det forekommer at virksomhetsinntekter fullt ut må unntas fra skattlegging i Norge som følge av bestemmelse i skatteavtale. Dette kan være tilfelle når en skatteavtale bestemmer at den aktuelle virksomhetsinntekten bare kan skattlegges i det annet land, f.eks. når selskapet driver internasjonal skips- eller luftfart, og det kan påvises at selskapet effektivt ledes fra det annet land.

U-23-8.2.2 Utenlandsk deltaker

Utenlandsk deltaker i et ansvarlig selskap er skattepliktig til Norge hvis deltakeren gjennom selskapsdeltakelsen utøver virksomhet her gjennom et fast driftssted. Dette gjelder både for andel av overskudd eller underskudd etter sktl. § 10-41, eventuell særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i Norge etter sktl. § 12-2 bokstav f, og for tillegg i alminnelig inntekt for personlige deltakere ved utdeling etter sktl. § 10-42. En utdeling kan ikke skattlegges etter sktl. § 10-42 hvis utenlandsk deltaker på utdelingstidspunktet ikke lenger er skattepliktig for inntekt fra fast driftssted i Norge.

Gevinst ved realisasjon av andel i et norsk ansvarlig selskap kan beskattes i Norge når deltakeren anses å ha drevet virksomhet her gjennom et fast driftssted, jf. NSA art. 13 nr. 3.

U-23-8.3 Opplysningsplikt

Deltakeren har plikt til å gi skattemyndighetene opplysninger som er nødvendige for en korrekt skattefastsetting. Det er gitt nærmere regler om plikten til å levere selskapsmelding i sktfvl. § 8-9 og skatteforvaltningsforskriften § 8-9-1 til § 8-9-4. Se nærmere om sktfvl. § 8-9 i Skatteforvaltningshåndboken.

U-23-8.4 Særlig om utdeling til personlig deltaker

U-23-8.4.1 Generelt

Når personlig deltaker mottar utdeling fra selskap med deltakerfastsetting, skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 10-42 første ledd. For at det skal foreligge slik skatteplikt, må skattyteren være skattepliktig til Norge på utdelingstidspunktet, enten som bosatt eller som begrenset skattepliktig etter sktl. § 2-3. Skatteplikten gjelder bare for utdelinger som knytter seg til inntekter som er eller har vært skattepliktig til Norge. Driver et norsk eller utenlandsk selskap med deltakerfastsetting virksomhet hvor virksomhetsinntekten for deltakeren i sin helhet er skattepliktig til Norge, vil de samlede utdelinger fra selskapet til slik deltaker som hovedregel være skattepliktig fullt ut etter sktl. § 10-42. For norske deltakere vil dette være tilfelle hvis det ikke er inngått skatteavtale med det land hvor virksomheten drives, eller det er inngått skatteavtale og denne bygger på kreditmetoden for den aktuelle inntekten. Hvis inntekten fra selskapet etter skatteavtale er fullt ut unntatt fra skattlegging i Norge, kan utdelingen ikke skattlegges i Norge.

For utenlandske deltakere vil utdelingen være skattepliktig når selskapets virksomhet i sin helhet drives i Norge, slik at den utenlandske deltakeren har fast driftssted her. Det kan også være aktuelt når selskapet ledes fra Norge og driver skip i internasjonal fart, jf. sktl. § 2-3 bokstav b og [pkt. 11.1.2](#).

U-23-8.4.2 Vilkår for begrensning av tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling

Når bare en del av deltakerens andel av virksomhetsinntekten er skattepliktig til Norge i inntektsåret eller i noen av de fire foregående år, kan deltakeren kreve at utdeling etter sktl. § 10-42 begrenses forholdsmessig, se sktl. § 10-47 første ledd og FSFIN § 10-47. For deltakere bosatt i Norge vil dette være aktuelt hvis virksomheten delvis drives gjennom et fast driftssted i et land som Norge har skatteavtale med, og hvor fordelingsmetoden gjelder for den aktuelle inntekten. For en utenlandsk deltaker vil dette være aktuelt når denne anses å drive virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge.

Unntaksvis kan deltakeren kreve at slikt tillegg i alminnelig inntekt begrenses forholdsmessig selv om han ikke oppfyller vilkåret i sktl. § 10-47 første ledd, jf. sktl. § 10-47 annet ledd. Det må da være åpenbart at utdelingen må anses tatt fra virksomhet som ikke er skattlagt i riket på grunnlag av begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 eller på grunn av skatteavtale med fremmed stat. Dette kan for eksempel være tilfelle hvor det er påviselig at inntekten ikke har vært skattepliktig til Norge, for eksempel ved at den er opptjent hos en tidligere eier uten skatteplikt for virksomhetsinntekten til Norge.

Personlige deltakeres dødsbo og konkursbo som mottar utdeling kan kreve begrensning på samme vilkår som nevnt ovenfor, se sktl. § 10-47 tredje ledd.

Det er et vilkår for begrensning at skattyter oppfyller kravene til dokumentasjon, jf. sktl. § 10-47 fjerde ledd og [pkt. 8.4.4](#).

U-23-8.4.3 Fastsetting av tillegget i alminnelig inntekt

Tillegget i alminnelig inntekt fastsettes til den forholdsmessige del av utdelingen som er knyttet til deltakerens andel av virksomhetsinntekt som er eller har vært skattepliktig til Norge, jf. FSFIN § 10-47-1 annet ledd. Deretter gjøres et forholdsmessig fradrag for skjerming som beregnes på samme måte, jf. FSFIN § 10-47-1 åttende ledd.

Det må tas stilling til om en utdeling kan anses å skrive seg fra en bestemt virksomhet. Utdeling som skriver seg fra en bestemt virksomhet, anses som hovedregel å være utdelt fra denne virksomheten, jf. FSFIN § 10-47-1 fjerde ledd bokstav a. Utdeling av kontanter, bankinnskudd og tilsvarende likvide midler anses imidlertid ikke å skrive seg fra en bestemt virksomhet, jf. FSFIN § 10-47-1 fjerde ledd bokstav c. Dette gjelder selv om det er på det rene at midlene i sin helhet er opptjent i en bestemt virksomhet.

Utdeling som ikke anses å skrive seg fra en bestemt virksomhet, skal fordeles mellom Norge og utlandet. Den skattepliktige utdelingen beregnes på grunnlag av forholdet mellom skattyters nettoinntekt fastsatt i Norge i inntektsåret og de fire forutgående årene (telleren), og skattyters samlede nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i samme periode (nevneren), jf. FSFIN § 10-47-1 fjerde ledd bokstav b. Skattepliktig utdeling til Norge beregnes dermed slik, jf. FSFIN § 10-47-1 fjerde ledd bokstav b og femte ledd:

Samlet utdeling x virksomhetsinntekt skattlagt til Norge i inntektsåret og de foregående fire år
Samlet virksomhetsinntekt skattlagt i Norge og utlandet i inntektsåret og de foregående fire år

I de tilfeller deltakeren krever begrensning i tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-47 annet ledd, se [pkt. 8.4.2](#) skal tillegget fastsettes ved skjønn, jf. FSFIN § 10-47-1 sjuende ledd.

Forholdsmessig fradrag for skjerming beregnes slik, jf. FSFIN § 10-47-1 åttende ledd:

Beregnet skjerming på deltakerens totale andel x Andel av utdeling skattepliktig til Norge (som beregnet ovenfor)
Samlet utdeling

Den del av skjermingen som faller på inntekt som ikke er skattepliktig til Norge faller bort, jf. FSFIN § 10-47-1 åttende ledd annet punktum. Ubenyttet skjerming som knytter seg til utdeling som er skattepliktig i Norge kan utnyttes på vanlig måte, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)», [pkt. 10](#).

U-23-8.4.4 Dokumentasjonskrav

Deltaker som krever begrensning i tillegg i alminnelig inntekt, skal dokumentere at vilkårene er oppfylt og gi opplysninger som viser hvordan skattepliktig inntekt (utdeling etter skjerming som er skattepliktig til Norge) er fastsatt, jf. sktl. § 10-47 og FSFIN § 10-47-3 første ledd.

Deltaker som krever begrensning i tillegg i alminnelig inntekt som følge av begrenset skatteplikt til Norge eller skatteavtale, jf. sktl. § 10-47 første ledd, skal beregne det skattepliktige beløpet, jf. FSFIN § 10-47-3 første ledd annet punktum.

U-23-8.4.5 Frist

Krav om begrensning av tillegget i alminnelig inntekt skal i utgangspunktet fremsettes før utløpet av fristen for levering av skattemelding. Hvis kravet ikke kan godtgjøres på dette tidspunktet, for eksempel fordi den utenlandske skattefastsettingen ikke er ferdig, kan kravet fremsettes senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres. Krav kan under ingen omstendighet fremsettes senere enn tre år etter utløpet av inntektsåret. Se sktl. § 10-47 femte ledd.

U-23-8.4.6 Sjablongmessig inntektsføring av utdeling fra selskap med deltakerfastsetting

Det skal foretas sjablongmessig inntektsføring etter sktl. § 2-38 sjette ledd bokstav b, jf. a annet punktum, for utenlandske selskaper som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og som mottar utdeling fra selskap med deltakerfastsetting. Om slik inntektsføring, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.2. Skatteplikten gjelder for utdeling fra selskap med deltakerfastsetting hvor utdelingen knytter seg til inntekt som er skattepliktig til Norge.

U-23-9 Skattefritak for inntekt og avskjæring av fradragsrett for kostnader og tap ved utvinning av petroleum i utlandet

U-23-9.1 Generelt

Inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-39 første og annet ledd. Kostnader og tap pådratt i tilknytning til slik inntekt er heller ikke fradragsberettiget.

Renteinntekter, samt gevinster og tap på valuta og andre finansielle poster omfattes ikke av sktl. § 2-39 første og annet ledd, se sktl. § 2-39 tredje ledd.

U-23-9.2 Geografisk område

Skattefritaksregelen og regelen om avskjæring av fradragsrett gjelder for utvinning av petroleum i utlandet, dvs. ikke i Kongeriket Norge. Svalbard anses som en del av Kongeriket Norge, se Prop. 1 LS (2012–2013) pkt. 6.4.2. Reglene gjelder for områder utenfor det geografiske området som er angitt i petroleumsskatteloven § 1.

U-23-9.3 Inntekt ved utvinning av petroleum

Med begrepet «inntekt ved utvinning» menes selve utvinningsinntekten. Inntekter fra eventuelle tilknyttede tjenesteaktiviteter som for eksempel boring, brønnstimulering, seismiske undersøkelser og ankerhåndtering er ikke omfattet. Utenfor utvinningsbegrepet faller også inntekter fra videre bearbeiding og foredling av petroleum. Inntekter fra rørledningstransport er heller ikke omfattet av begrepet. Hvis rørledningstransport inngår som en integrert del av virksomheten i en utvinningstillatelse, må inntekter og utgifter tilordnes mellom utvinnings- og transportvirksomheten etter de alminnelige tilordningsprinsipper. Grensen for begrepet «inntekt ved utvinning» skal i utgangspunktet trekkes på samme måte som etter petroleumsskatteloven, se Prop. 1 LS (2012–2013) pkt. 6.4.2.

Uttrykket «petroleum» skal forstås på samme måte som petroleumforekomster som angitt i petroleumsskatteloven § 1 fjerde ledd, se Prop. 1 LS (2012–2013) pkt. 6.4.2.

U-23-9.4 Avskjæring av fradragsrett for kostnader ved utvinning av petroleum i utlandet

Det gis ikke fradrag for kostnader og tap som er pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde inntekt som omfattes av skattefritaket i sktl. § 2-39 første ledd, jf. andre ledd.

Kostnader som ikke er fradragsberettiget er for eksempel oljeselskapenes kostnader til undersøkelse (leting) etter petroleum, kostnader til signaturbonuser (for å få tildelt tillatelser),

kostnader til utbygging av anlegg og andre driftsmidler i utvinningsvirksomheten, øvrige løpende direkte og indirekte driftskostnader, tap ved realisasjon og utrangering av anlegg og driftsmidler og avslutnings- og fjerningskostnader, se Prop. 1 LS (2012–2013) pkt. 6.4.2.

U-23-9.5 Renter av gjeld

Ettersom skattyters inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet er skattefri etter sktl. § 2-39 første ledd, begrenses fradragretten for gjeldsrenter, se Prop. 1 LS (2012–2013) pkt. 6.4.3. Gjeldsrentene fordeles etter sktl. § 6-91, se sktl. § 2-39 annet ledd annet punktum. Dette innebærer at det ikke gis fradrag for gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av eiendeler i den skattefrie utvinningsvirksomheten og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven. Nærmere om fordeling av gjeldsrenter, se emnet «Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter», pkt. 5.

U-23-9.6 Renteinntekter, gevinster og tap på valuta og andre finansielle poster

Renteinntekter, gevinster og tap på valuta og andre finansielle poster er ikke omfattet av unntaket for skatteplikt for inntekter og fradrag for kostnader ved utvinning av petroleum i utlandet, se sktl. § 2-39 tredje ledd. Se nærmere i Prop. LS 1 (2012–2013) pkt. 6.4.3. Betales det skatt til utlandet på finansielle inntektsposter og inntekten har kilde i utlandet, kan det kreves fradrag (kredit) i norsk skatt for utenlandsk skatt etter de ordinære reglene. Se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 4.

U-23-10 Særlig om virksomhet mv. på den norske kontinentalsokkelen

U-23-10.1 Intern rett

Utlendingers formue og inntekt på kontinentalsokkelen vil kunne skattlegges i Norge dersom arbeidet/virksomheten faller inn under petroleumsskatteloven.

Om skatteplikt for salgsgjevinst ved realisasjon av fartøy som på salgstidspunktet var i virksomhet på norsk sokkel, se HRD i Utv. 2008/587 (Rt. 2008/233).

U-23-10.2 Skatteavtale

I de fleste avtaler Norge har inngått etter 1965 sies det uttrykkelig at avtalene gjelder for kontinentalsokkelen, se NSA art. 3 nr. 1 a). I en del eldre avtaler er det ikke sagt noe om dette. Det gjelder f.eks. avtalen med Egypt. Det er antatt at slike avtaler ikke gjelder på kontinentalsokkelen. Også i enkelte senere inngåtte avtaler er kontinentalsokkelen holdt utenfor. Se avtalene med Sveits og Ungarn. En del av de avtaler som omfatter kontinentalsokkelen har spesialbestemmelser som gjelder for virksomheten på kontinentalsokkelen, se art. 21 i NSA. (Om forståelsen av denne artikkel, se FIN 22. oktober 1997 i Utv. 1997/1301 og FIN 9. juni 2004 i Utv. 2004/805.) Likeledes har en del av skatteavtalene egne bestemmelser for å unngå dobbeltbeskatning av inntekter ved virksomhet på kontinentalsokkelen. Disse spesialbestemmelsene varierer betydelig i sin utforming, men vil normalt føre til at spesielt angitte virksomheter lettere får fast driftssted i den staten virksomheten drives enn det som følger av de ordinære bestemmelsene om fast driftssted i skatteavtalene. Dette vil ikke bare ha betydning for skattleggingen av den virksomhet som drives, men også for skattleggingen av de arbeidstakere som er tilknyttet virksomheten.

U-23-11 Særlig om virksomhet i internasjonal skips- og luftfart mv.

U-23-11.1 Intern rett

U-23-11.1.1 Hovedregel, bosatt/hjemmehørende i Norge

Personer bosatt i Norge og selskap hjemmehørende i Norge er i utgangspunktet skattepliktige til Norge for virksomhet ved internasjonal skips- og luftfart, uansett hvor virksomheten er utøvet og hvorfra virksomheten bestyres, jf. sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

U-23-11.1.2 Hovedregel, bosatt/hjemmehørende i utlandet

Personer bosatt i utlandet og utenlandske selskaper vil i utgangspunktet være skattepliktige til Norge for virksomhet ved internasjonal skips- og luftfart som bestyres her i riket, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

U-23-11.1.3 Unntak, skipsfart mv.

Sktl. § 2-34 har særlige regler om at person, selskap eller innretning som ikke er bosatt eller hjemmehørende i Norge, ikke skal svare skatt av formue i og inntekt vunnet ved eie eller drift av eget eller innleid skip i internasjonal fart, eller eget eller innleid bore- og entreprenørfartøy i internasjonal virksomhet.

Skattefritaket gjelder uavhengig av hvor fartøyet er registrert. Virksomhet som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven, omfattes ikke av skattefritaket. Skattefritaket gjelder heller ikke dersom Norge i henhold til skatteavtale med en annen stat er tillagt eksklusiv rett til å skattlegge slik formue og inntekt som omfattes av bestemmelsen.

Et utenlandsk selskap med begrenset ansvar omfattes bare av skattefritaket dersom skattytere bosatt/hjemmehørende i Norge til sammen er direkte eller indirekte deltakere med 34 % eller mindre eller de er skattepliktige for sin andel av overskuddet etter reglene om skattlegging av deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS), jf. sktl. § 2-34 tredje ledd bokstav a og b. Om NOKUS, se emnet «Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)».

Skattyter må godtgjøre at vilkårene for skattefrihet foreligger, samt fremlegge de opplysninger som listes opp i sktl. § 2-34 fjerde ledd.

U-23-11.2 Skatteavtale

Formue/inntekt/gevinst fra internasjonal skips- og luftfart skal etter NSA skattlegges i den stat hvor foretaket som driver skipet eller luftfartøyet er hjemmehørende, se art. 8 nr. 1, art. 13 nr. 4 og art. 23 nr. 3. I andre skatteavtaler kan beskatningsretten til formue/inntekt/gevinst fra internasjonal skips- og luftfart være tillagt Norge fordi den virkelige ledelse for foretaket har sete her.

I interessentskaps-, kompaniskaps- og andre selskapsforhold med deltakere fra flere stater, kan det på samme måte som når det gjelder «bestyrelse» i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, oppstå spørsmål om i hvilken stat «den virkelige ledelse» utøves, f.eks. fordi viktigere beslutninger skal treffes ved enstemmighet. Etter NSA skattlegges hver deltaker i den stat vedkommende er bosatt, se art. 8 nr. 1. Om forståelsen av art. 6 i avtalen med USA, se overenskomst inntatt i Utv. 1990/935.

U-24 Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester

- Sktl. § 2-38, § 5-2, § 9-7, § 13-1, § 14-2 tredje ledd og § 14-44 femte ledd
- Bokføringsloven § 5, § 10 og § 11
- Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kap. 5 (bokføringsloven)

U-24-1 Innledning**U-24-1.1 Generelt**

Det er bare bestemmelsene om uttak i sktl. § 5-2 som behandles i det følgende. Om eventuell skatteplikt når formuesobjekter tas ut av norsk beskatningsområde, se emnet «Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde» og emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde».

Uttaksbeskatning kan være aktuelt hvor formuesobjekter og tjenester som er knyttet til et selskap eller en inntektsgivende aktivitet

- tas i bruk privat
- overføres til andre til underpris
- gis bort

For selskaper er det ikke noe vilkår at formuesobjektet eller tjenesten er knyttet til en inntektsgivende aktivitet.

Reglene om uttak har til hensikt å reversere de kostnadene selskapet eller virksomhetsutøveren har fradragført, samt hente inn til beskatning positiv differanse mellom omsetningsver-

dien og skattemessig inngangsverdi som ville vært skattepliktig hvis formuesobjektet eller tjenesten hadde blitt solgt til utenforstående.

Skattlegging kan gjennomføres etter andre bestemmelser som for eksempel

- etter hovedregelen i sktl. § 5-1 første ledd. Dette er aktuelt for tjenesteyting i form av arbeid overfor egen virksomhet, f.eks. med å oppføre bygg som skal være driftsmiddel eller ved (om)disponering innenfor inntektsgivende virksomhet, se for eksempel HRD i Utv. 1993/3 (Rt. 1992/1379) (Dynapac) (omsetningsgjenstand ble tatt i bruk som driftsmiddel)
- hos brukeren for bruk av egne formuesobjekter, jf. sktl. § 5-1, eller vederlagsfri bruk av formuesobjekter tilhørende andre, jf. sktl. § 5-20 tredje ledd

Ved overføring vederlagsfritt eller til underpris hvor det foreligger interessefellesskap, kan det være aktuelt å anvende sktl. § 13-1 ved prisfastsettingen, se [pkt. 4](#).

U-24-1.2 Forholdet til realisasjon

U-24-1.2.1 Realisasjon til omsetningsverdi

Reglene om uttak får som utgangspunkt ikke anvendelse når formuesobjekt og/eller tjenester realiseres til omsetningsverdi. Reglene kan komme til anvendelse ved realisasjon til underpris. Reglene får derimot ikke anvendelse hvor et formuesobjekt realiseres ved at det går tapt/kondemneres.

Selv om det er betalt omsetningsverdi, kan uttaksbeskatning likevel være aktuelt ved såkalte selskapsfremmede disposisjoner hvor det foreligger interessefellesskap og selskapets kostnader knyttet til formuesobjektet overstiger omsetningsverdien, se nærmere [pkt. 4](#).

U-24-1.2.2 Bruk av formuesobjekt/tjeneste som betalingsmiddel

Bruk av et formuesobjekt eller tjeneste som betalingsmiddel for en motytelse, er en realisasjon av objektet eller tjenesten hvor vederlaget er motytelsen (bytte). Vederlaget vil ikke alltid fremgå klart av forholdet. Hvor det har betydning må vederlaget da fastsettes ved skjønn. Det skjønnsmessig fastsatte vederlaget behandles på samme måte som et kontantvederlag for objektet eller tjenesten.

Overdrar f.eks. en arbeidsgiver en bil til en ansatt uten at den ansatte betaler et kontantvederlag, anses dette som realisasjon av bilen. Bilens omsetningsverdi behandles som vederlag hos arbeidsgiveren og inntektsføres/nedskrives på saldo hos arbeidsgiveren. Den samme verdien anses som vederlag for arbeid og skal behandles som en lønnskostnad hos arbeidsgiver.

U-24-2 Vilkår for uttaksbeskatning

U-24-2.1 Generelt

For at uttaksbeskatning skal kunne finne sted må visse fellesvilkår være oppfylt. Det må skje et uttak til egen bruk eller en gaveoverføring. Uttaket må gjelde en formuesgjenstand, vare eller tjeneste. For uttak hos personer og sameier må også tilleggsvilkårene nedenfor være oppfylt, se [pkt. 2.4](#). Disposisjoner som oppfyller nedenstående vilkår for uttaksbeskatning kan likevel være unntatt fra skatteplikt. Om disse begrensningene, se nedenfor [pkt. 2.5](#).

U-24-2.2 Hvilke ytelser omfattes

U-24-2.2.1 Formuesobjekter, herunder varer

Skatteplikten gjelder både ved uttak av fysiske formuesobjekter, og ved uttak av ikke-fysiske formuesobjekter som f.eks. finansielle driftsmidler og rettigheter, såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt. Skatteplikten gjelder uavhengig av hvilken funksjon formuesobjektet har hatt i den inntektsgivende aktivitet. Reglene gjelder både for driftsmidler og varer. Ved uttak fra selskap kan uttaksbeskatning også være aktuelt hvor formuesobjektet har vært anvendt som en ren kapitalplassering.

U-24-2.2.2 Tjenester

Hos tjenesteyter gjelder skatteplikten ved uttak/gaveoverføring av alle slags tjenester. Dette gjelder for eksempel

- ansattes arbeid med oppføring eller vedlikehold av eierens privatbolig eller aksjonærs vederlagsfrie bruk av selskapets formuesobjekt, se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS) og HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée)
- innehavers og ansattes arbeid utført vederlagsfritt for andre

Det regnes ikke som uttak hvis det vederlagsfrie arbeidet er et ledd i utøvelsen av virksomheten. Dette gjelder for eksempel hvor hovedformålet med det vederlagsfrie arbeidet er å skaffe seg nye oppdrag. Utføres en tjeneste i enkeltpersonforetak til eierens private fordel der kostnadene er belastet virksomheten, skal han uttaksbeskattes. Dette kan for eksempel være aktuelt for en tannlege som behandler nær familie eller privat bruk av driftsmidler.

U-24-2.3 Skatteutløsende disposisjon

U-24-2.3.1 Generelt

Skatteplikt kan utløses i følgende tilfeller ved at et formuesobjekt eller en tjeneste

- tas ut til egen bruk
- overføres som gave
- utdeles som utbytte
- deles ut til deltaker i selskap med deltakerfastsetting

Omdisponering innenfor skattyters virksomhet anses ikke som uttak, men kan være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1, se [pkt. 2.3.7](#).

U-24-2.3.2 Uttak til egen bruk

Et av vilkårene som kan medføre skatteplikt er at gjenstanden/tjenesten kan anses som tatt ut til egen bruk.

Uttrykket «uttak til egen bruk» omfatter f.eks. tilfeller hvor samme skattyter fortsatt eier gjenstanden, men hvor denne tas ut til privat bruk. Egen bruk omfatter således ikke omdisponeringer innenfor eierens inntektsgivende aktivitet. Om dette, se [pkt. 2.3.7](#). Om uttak fra aksjeselskap, se [pkt. 2.3.5](#).

For fysiske personer vil egen bruk omfatte all disponering av gjenstand eller tjeneste til privat bruk for eieren selv, ektefelle som skattlegges sammen med skattyter (ikke atskilt) og for barn som bor hjemme/skattlegges felles med foreldre.

Når et driftsmiddel omdisponeres til eierens private bruk anses driftsmidlet «tatt ut» av virksomheten. Dette omfatter formuesobjekter som er heleid (herunder i enkeltpersonforetak) og deleid i sameie. Tilsvarende gjelder for andre formuesobjekter enn driftsmidler og for tjenester som tas i bruk privat.

Det foretas f.eks. uttaksbeskatning av leilighet som seksjoneres og tas i bruk som egen bolig dersom inngangsverdien helt eller delvis er kommet til fradrag og vilkårene for øvrig er oppfylt. Om begrensninger i skatteplikt, se [pkt. 2.5.10](#) og [pkt. 2.5.11](#).

Et driftsmiddel anses ikke tatt ut hvis det bare delvis tas i bruk privat, slik at det fremdeles er driftsmiddel i virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet. Eieren skal da skattlegges for den private bruk av gjenstanden etter hovedregelen i sktl. § 5-1 første ledd om det ikke foreligger unntak. Om når en bil som brukes privat, men fortsatt også brukes i inntektsgivende aktivitet, skal regnes for uttatt, se [pkt. 7.2.3](#).

Egen bruk forutsetter at det må skje en viss nyttiggjøring av formuesobjektet/tjenesten i forhold til type objekt/tjeneste. Egen bruk foreligger ikke der formuesobjektet blir stående ubrukt eller hvor det kondemneres. Uttak til egen bruk kan også skje innenfor f.eks. et aksjeselskap eller selskap med deltakerfastsetting. Om uttaksbeskatning i slike tilfeller, se [pkt. 2.3.5](#) og [pkt. 2.3.6](#).

U-24-2.3.3 Gaveoverføring

Et av vilkårene som kan medføre skatteplikt er at gjenstanden/tjenesten anses overført som gave.

Med gaveoverføring menes overføring til andre vederlagsfritt eller til en underpris som innebærer en gave (gavesalg).

Vederlagsfri overføring anses ikke som gave dersom eiendelen som overføres er verdiløs. I slike tilfeller skal overføringen anses som realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», [pkt. 3.2.5](#) og [pkt. 3.8.2](#).

Arveforskudd anses alltid som gaveoverføring for giveren.

Reglene om uttaksbeskatning gjelder også ved utdeling fra uskiftebo. Der slike utdelinger går til arving etter avdøde og denne utdelingen må anses som ledd i et skifteoppgjør etter avdøde, vil uttaksreglene imidlertid ikke komme til anvendelse. Utdelingen vil da anses som overføring av arv og ikke som en gavedisposisjon som kommer inn under uttaksreglene.

Om unntak fra uttaksbeskatning ved overdragelse av hele eller deler av virksomheten til arveberettiget, se [pkt. 2.5.4](#).

Uttak til gaveoverføring kan også gjennomføres av f.eks. et aksjeselskap.

Det er i utgangspunktet uten betydning om mottakeren benytter objektet/tjenesten i sin ervervsvirksomhet. Om unntak fra uttaksbeskatning ved overføring av formuesobjekter sammen med virksomhet og for overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskap med deltakerfastsetting med samme eiere eller mellom aksjeselskap i samme konsern, se FSFIN § 11-21 og emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

U-24-2.3.4 *Personalrabatter mv.*

Personalrabatter til ansatte på varer og tjenester anses ikke som gave etter reglene om uttaksbeskatning. Nærmere om personalrabatter, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», [pkt. 5](#). Rabatt til aksjonær, deltaker mv. anses ikke som personalrabatt i denne sammenhengen.

U-24-2.3.5 *Utdeling av utbytte*

Utdeling av utbytte fra aksjeselskap mv. anses som uttak til egen bruk eller gaveoverføring og medfører skatteplikt for selskapet etter uttaksreglene for formuesobjekt/tjeneste, når vilkårene for dette foreligger, se Ot.prp. nr. 35 (1990–91) kap. 24.4. Dette gjelder uansett om utbytte deles ut i form av formuesobjekter, tjenester eller helt eller delvis fri bruk av aksjeselskapets eiendeler. Om hva som anses som utbytte, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», [pkt. 6](#). Se også HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). (Selskapet kjøpte en bolig som ble stilt til aksjonærens disposisjon. Høyesterett fant det ikke nødvendig å ta stilling til om utdelingen av utbytte var uttak til egen bruk eller gaveoverføring.) Se også HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614 (Elysée). Om begrensning i uttaksbeskatning, se [pkt. 2.5](#).

Uttaksbeskatning vil være aktuelt også hvor formuesobjektet eller tjenesten tilflytter en aksjonær i et nærstående selskap. Det er det selskapet som eier gjenstanden eller som yter tjenesten som skal uttaksbeskattes. Se SKD 30. januar 2013 i Utv. 2013/252. Se også LRD 28. mai 2013 i Utv. 2013/1247 (Frostating) (Handelshuset Rønneberg AS).

U-24-2.3.6 *Utdeling til deltaker i selskap med deltakerfastsetting*

Utdeling til deltaker i selskap med deltakerfastsetting medfører skatteplikt etter uttaksreglene når vilkårene for dette foreligger. Dette gjelder uansett om utdelingen skjer i form av formuesobjekter, tjenester eller helt eller delvis fri bruk av selskapets eiendeler. Det er uten betydning for uttaksbeskatningen om det også er grunnlag for å skatlegge deltakeren for utdelingen etter sktl. § 10-42.

U-24-2.3.7 *Omdisponering innenfor eierens inntektsgivende aktivitet*

Et formuesobjekt og/eller en tjeneste i inntektsgivende aktivitet, anses ikke å være tatt ut hvis den fortsatt brukes i eierens egen inntektsgivende aktivitet. Omdisponering innenfor eierens inntektsgivende aktiviteter vil likevel kunne føre til beskatning etter hovedregelen i sktl. § 5-1 første ledd når

- omsetningsgjenstand tas i bruk som driftsmiddel, se HRD i Utv. 1993/3 (Rt. 1992/1379) (Dynapac). Differansen mellom inngangsverdien og omsetningsverdi, eventuelt det lavere beløpet foretaket måtte betalt for gjenstanden som driftsmiddel, skal tas til inntekt. Den inntektsførte omsetningsverdien aktiveres på vedkommende saldo.
- arbeid utføres av eier og ansatte på løsøregjenstand, bygg og anlegg mv. som skal benyttes som driftsmiddel i egen virksomhet. Påløpte kostnader, inklusive andel i indirekte kostnader, aktiveres løpende. Der eiers eller ansattes arbeid benyttes ved tilvirkningen av driftsmiddel og dette arbeidet er av en slik art som ellers benyttes i virksomhetens produksjon av varer og tjenester beregnet på omsetning, skjer det en skattepliktig omdisponering, jf. sktl. § 5-1. Et fortjenesteelement tilsvarende hva det hadde utgjort ved omsetning til andre anses

da innvunnet, og skal inntektsbeskattes og aktiveres. Se FIN 1. juni 2007 i Utv. 2007/1248. Med fortjenesteelement forstås hele omsetningsverdien av eiers arbeidsinnsats i enkeltpersonforetak. For ansatte vil fortjenesteelementet utgjøre differansen mellom omsetningsverdien av arbeidet og de faktiske lønnskostnader. Hvis det arbeidet som eier og ansatte utøver ved tilvirkningen av driftsmidlet er av en annen art enn den som utøves i virksomhetens produksjon av varer og tjenester, skal det ikke skattlegges og aktiveres noe fortjenesteelement. Det anses i slike tilfeller ikke innvunnet noen skattepliktig fordel ved den innsatsen som er utøvet, se FIN 1. juni 2007 i Utv. 2007/1248.

Om inntektsføring/verdsetting av arbeid på omsetningsgjenstander, se emnet «[Varebeholdning](#)» og om inntektsføring i forbindelse med arbeider under utførelse, emnet «[Virksomhet – arbeid under utførelse](#)».

U-24-2.4 Tilleggsvilkår for uttak foretatt av personer og sameier

For skatteplikt ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring av formuesobjekter og/eller tjenester er det i noen tilfeller et tilleggsvilkår at inngangsverdien for formuesobjektet eller tjenesten må være kommet til fradrag helt eller delvis ved skattleggingen. Dette gjelder følgende tilfeller:

- Formuesobjekter og/eller tjenester som er eid av fysisk person, herunder enkeltpersonforetak.
- Formuesobjekter og/eller tjenester som er tilordnet sameie, se emnet «[Sameie – skattlegging etter bruttometoden](#)».

Denne begrensningen gjelder også i slikt sameie hvor alle deltakerne er aksjeselskaper.

Inngangsverdien for formuesobjektet eller tjenesten er kommet til fradrag dersom den helt eller delvis er

- kostnadsført
- aktivert og avskrevet
- tatt inn på negativ saldo
- aktivert og nedskrevet med virkning for inntektsskattleggingen for eksempel med
 - vederlag
 - negativ saldo etter overgangsreglene per 1. januar 1992
 - gevinst ved ufrivillig realisasjon
 - gevinst ved makeskifte av fast eiendom
 - salgsgevinst etter de tidligere reglene i sktl. (1911) § 45 åttende til syttende ledd
 - distriktutviklingsfond (DU-fond), miljøvernfond mv. etter de tidligere reglene
 - tilskudd som i prinsippet er skattepliktig, jf. sktl. § 14-42 annet ledd

Inngangsverdien må ha kommet til fradrag hos den som eventuelt skal ha inntektstillegg for uttaket. Dette gjelder selv om fradraget bare har økt et underskudd som ennå ikke er kommet effektivt til fradrag. Vilkåret er ansett for å være oppfylt for omsetningsgjenstander som følger reglene for varer, se eksempel fra praksis i BFU 13/2016.

Derimot regnes inngangsverdien ikke å ha kommet til fradrag om denne er redusert med en skattefri inntekt/tilskudd f.eks. ulempeerstatning for gjenværende eiendom.

Fradraget i inntekten må være gjennomført. Det er f.eks. ikke tilstrekkelig at gjenstanden er avskrivbar dersom den rent faktisk ikke er avskrevet. I saldosystemet anses avskrivning som gjennomført dersom inngangsverdien er gått inn på samlesaldo et tidligere år og saldoen da var negativ eller det faktisk er foretatt avskrivninger/nedskrivninger på saldoen på et senere tidspunkt.

U-24-2.5 Begrensning i uttaksbeskatning

U-24-2.5.1 Uttak av aksjer mv. fra aksjeselskap mv. som omfattes av fritaksmetoden

For aksjeselskap mv. som omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 første ledd, er det omfattende unntak for skatteplikt ved uttak av aksjer mv. og andeler i selskaper med deltakerfastsetting som omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 annet, jf. tredje ledd. Om hvilke aksjeselskaper og hvilke aksjer mv. og andeler dette gjelder, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 2](#) og [pkt. 2.3.4](#). Tilsvarende er det fritak for slike aksjeselskaper mv. ved uttak av finansielle instrumenter som har slike aksjer mv. som underliggende objekt, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 3.12](#).

Fritaket for uttaksbeskatning gjelder selv om overføring skjer til personlig skattyter.

U-24-2.5.2 Uttak av aksjer og andeler fra selskap med deltakerfastsetting

For selskaper med deltakerfastsetting gjelder omfattende unntak fra skatteplikt ved uttak av aksjer mv. og andeler i andre selskaper med deltakerfastsetting som omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 10-41 annet ledd, jf. § 2-38. Om hvilke aksjer mv. og andeler dette gjelder, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.4.

U-24-2.5.3 Uttak av aksjer og andeler ved skattemessig kontinuitet

Skjer overføring av aksjer og andeler i selskaper med deltakerfastsetting med skattemessig kontinuitet, jf. sktl. § 10-33 og § 10-46, er det ikke hjemmel for uttaksbeskatning, jf. sktl. § 5-2 annet ledd.

U-24-2.5.4 Generasjonsskifte o.l.

Uttak som i utgangspunktet fyller vilkårene ovenfor for uttaksbeskatning er likevel ikke skattepliktig hvis alle betingelsene nedenfor er oppfylt, jf. sktl. § 5-2 første ledd tredje punktum, jf. § 9-7 fjerde ledd:

- Uttaket skjer ved gaveoverføring, herunder gavesalg eller arveforskudd.
- Det som overføres er formuesobjekt, herunder varer og immaterielle verdier.
- Formuesobjektet på uttakstidspunktet var knyttet til giverens virksomhet.
- Gavemottakeren i forbindelse med overføringen overtar hele virksomheten som gjenstanden var knyttet til eller en utskilt og selvstendig del av virksomheten. (Om overføring av en ideell andel av en virksomhet i et enkeltpersonforetak, se nedenfor.)
- Gavemottakeren fortsetter driften av den overtatte virksomheten og anvender formuesobjektet i den.
- Gavemottakeren anses arveberettiget på grunnlag av slektskap, ekteskap eller samboerskap, jf. arveloven kapittel 2, 3 eller 4. Det er ikke noe krav at mottakeren er giverens nærmeste arving etter loven.

Unntaket fra uttaksbeskatning gjelder ikke ved overføring av formuesobjekt knyttet til annen inntektsgivende aktivitet enn virksomhet. For eksempel vil unntaket ikke gjelde for gaveoverføring av forretningsbygg som har vært utleid, når utleien ikke er ansett som virksomhet på tidspunktet for gaveoverføringen. Om hva som er virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

Unntaket gjelder heller ikke for formuesobjekter som giveren ikke eier som ledd i virksomheten, selv om de overføres sammen med en virksomhet. Objektets tilknytning hos giveren til den overførte virksomheten må vurderes konkret.

Unntaket gjelder normalt ikke dersom mottakeren overtar virksomheten, men selger eller innstiller den kort tid etter mottakelsen. Unntaket gjelder heller ikke dersom mottakeren bare fortsetter en så liten del av giverens virksomhet at det vanskelig kan sies at giverens virksomhet er overtatt. Se Ot.prp. nr. 16 (1991–92) kap. 17.1, merknader til § 42 annet ledd bokstav e (side 146). Som eksempler på praktiseringen av bestemmelsen, se

- BFU 01/2008 (Overføring av virksomhet til fire livsarvinger der tre av mottakerne umiddelbart selger sin andel til den fjerde. SKD konkluderte med at tilfellet ikke var omfattet av fritaket for uttaksbeskatning, ettersom ikke samtlige gavemottakere skulle videreføre virksomheten over en viss tid)
- BFU 26/2011 (Virksomheten bestod av utleie av en fast eiendom som ble overført til sønnens aksjeselskap som leide eiendommen til bruk i sin virksomhet. Reelle hensyn medførte at overføringen var omfattet av fritaket for uttaksbeskatning fordi den aktuelle eiendommen fortsatt ville ha tilknytning til skattepliktig virksomhet og bruken ville være akkurat den samme som tidligere.)
- BFU 14/2014 (Driftsbygning ble overdratt ved gavesalg fra far til barna i 2013 og leid tilbake til farens enkeltpersonforetak. Utleievirksomheten skulle i juni 2014 omdannes til aksjeselskap. Omdanningen utløste ikke uttaksbeskatning av faren.)
- SKD av 13. februar 2015 (Overføring av gårdsbruk ved gave eller gavesalg, med påfølgende bortforpaktning til giveren i en periode før mottakeren begynner med aktiv drift, vil normalt utløse uttaksbeskatning for giveren.)

Ved overdragelse ved gavesalg hvor vilkårene for unntak fra uttaksbeskatning er oppfylt, kan overdrageren påberope seg kontinuitet etter sktl. § 9-7 sjette ledd, slik at det heller ikke blir noen gevinstbeskatning ved gavesalget, se nærmere emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 5.2.

U-24-2.5.5 *Overføring av ideell andel av et enkeltpersonforetak*

Ved overføring av ideell andel av enkeltpersonforetak vil det bli etablert et selskap med deltakerfastsetting. Mottakeren anses da for å ha overtatt deler av giverens virksomhet og overføringen vil være unntatt fra uttaksbeskatning om vilkårene for dette for øvrig er oppfylt, se ovenfor. Om skattlegging av den/de som etablerer selskapet med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering](#)».

Om skattefri omdanning av enkeltpersonforetak til selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

U-24-2.5.6 *Overføring til ektefelle og meldepliktig samboer*

En ren overføring fra en ektefelle til den andre regnes ikke skattemessig som overføring og gis ikke skattemessige virkninger i denne forbindelsen. Dette gjelder så lenge ektefellene skattlegges felles eller særskilt (ikke atskilt). Det samme gjelder overføring som skjer ved skifte av fellesbo i forbindelse med separasjon/skilsmiss. Vilårene for å foreta uttaksbeskatning må vurderes etter den bruken ektefellene gjør av gjenstanden etter overføringen, f.eks. privat bruk. Se [pkt. 2.3.2](#).

Meldepliktig samboer, jf. sktl. § 2-16, er likestilt med ektefeller i denne sammenheng.

U-24-2.5.7 *Overføring til samboer*

Overføring til ikke-meldepliktig samboer utløser uttaksbeskatning, med mindre vilårene i sktl. § 5-2 første ledd tredje punktum jf. § 9-7 fjerde ledd er oppfylt, se [pkt. 2.5.4](#).

U-24-2.5.8 *Overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper*

Overføring av eiendeler i virksomhet er skattefritt på visse vilå, se FSFIN § 11-21 og emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)». Dette gjelder overføring av eiendeler mellom selskap med deltakerfastsetting med samme eiere, eller overføring av eiendeler mellom aksjeselskaper innen samme konsern.

U-24-2.5.9 *Omdanning av enkeltpersonforetak/selskap med deltakerfastsetting til et annet selskap*

Uttaksreglene kan ikke brukes ved skattefri omdanning av enkeltpersonforetak eller selskap med deltakerfastsetting til et (annet) selskap med deltakerfastsetting eller til aksjeselskap. Om vilårene for skattefri omdanning, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

Dette betyr at reglene om uttak ikke kan brukes på eventuell overføring av inntil 20 % andel til andre enn de opprinnelige eierne.

U-24-2.5.10 *Spesielt om ikke-avskrivbar bolig*

Det skal ikke foretas uttaksbeskatning av boligeiendom fra enkeltpersonforetak om eieren tar boligen i bruk privat. Dette gjelder selv om inngangsverdien er nedskrevet med betinget skattefri gevinst etter någjeldende eller tidligere regler. Det samme gjelder om boligen gis bort. Gis gaven fra aksjeselskap eller likestilt selskap etter sktl. § 10-1 eller fra selskap med deltakerfastsetting, vil dette være skattepliktig som uttak.

U-24-2.5.11 *Spesielt om boligdel i avskrivbart bygg*

Det foretas ikke uttaksbeskatning om eneeier flytter inn i leilighet (egen boligdel) i avskrivbart bygg, såfremt bygget fremdeles er avskrivbart. Dette gjelder selv om bygget, herunder leiligheten, er nedskrevet til null. Det har heller ingen betydning om det er foretatt nedskrivning med betinget skattefri gevinst.

Det foretas heller ikke uttaksbeskatning om eneeier utseksjonerer eller gir bort egen boligdel i avskrivbart bygg, såfremt boligdelen på uttakstidspunktet kunne vært solgt skattefritt etter reglene om eier og botid, jf. sktl. § 9-3. Dette gjelder selv om kostprisen for boligdelen er kommet til fradrag helt eller delvis gjennom avskrivninger før eieren flyttet inn.

U-24-2.5.12 *Spesielt om gaveoverføring av jord- og skogbrukseiendom*

Det foretas ikke uttaksbeskatning ved gaveoverføring av jord- eller skogbrukseiendom når giveren kunne ha solgt den overdratte eiendommen skattefritt til gavemottakeren på gavetidspunktet, jf. sktl. § 9-13. Dette gjelder selv om gaven omfatter bygninger mv. som helt eller delvis er avskrevet.

Ved delvis skattefrihet (eiertid mellom 6 og 10 år) foretas en tilsvarende reduksjon av uttaksbeløpet (gevinsten) som ellers ville vært skattepliktig. Dette gjelder bare så langt uttaket ikke er skattefritt etter unntakene ovenfor.

Se for øvrig emnet «**Jord- og skogbruk – realisasjon**».

U-24-2.5.13 *Spesielt om eierens eget arbeid*

I enkeltpersonforetak gjelder uttaksreglene ikke for eierens egen arbeidsinnsats til fordel for seg selv.

Om skatteplikt for innvunnet fortjenesteelement ved omdisponering innenfor inntektsgivende aktivitet, se [pkt. 2.3.7](#).

U-24-3 **Generelt om fastsetting av uttaksfordelen**

Ved uttak til egen bruk eller uttak til gaveoverføring, skal uttaksfordelen som utgangspunkt settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, se sktl. § 5-2 første ledd siste punktum. Hvor selve formuesobjektet tas ut, fastsettes fordelene som om formuesobjektet hadde vært realisert til omsetningsverdi. I andre tilfeller skal uttaksfordelen som utgangspunkt fastsettes til omsetningsverdien av den faktiske bruken, jf. sktl. § 5-2 og § 5-3.

Har et formuesobjekt faktisk og rettslig stått til disposisjon for eieren/aksjonæren hele eller en del av året, kan det etter omstendighetene være aktuelt å fastsette uttaksfordelen til leieverdier for hele perioden, se HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée AS). (I denne dommen ble det åpnet for dette, men flertallet gikk ikke nærmere inn på spørsmålet, siden saken ikke var lagt opp slik.)

Hvor en aksjonærs eller selskapsdeltakers bruk av et formuesobjekt i en periode helt eller delvis har skjedd i selskapets interesse, f.eks. fordi aksjonæren/deltakeren har utført arbeid for selskapet, kan det være aktuelt å redusere uttaksfordelen, se emnet «**Aksjer – utbytte**», [pkt. 6.4.7](#).

Dersom f.eks. et formuesobjekt er solgt til underpris, fastsettes uttaksfordelen til differansen mellom betalt vederlag og omsetningsverdien.

For en næringsdrivende er omsetningsverdien den prisen som vedkommende ville ha oppnådd ved salg om han hadde solgt varen på den måte som er vanlig for hans bedrift, eksklusiv eventuell utgående merverdiavgift på salg. Det er ikke anledning til å redusere omsetningsverdien med personalrabatt som kunne vært gitt til ansatte. Om omsetningsverdi i et tilfelle der det forelå en gjenkjøpsavtale, se HRD i Utv. 2002/365 (Rt. 2002/56).

U-24-4 **Fastsetting av uttaksfordel etter sktl. § 13-1**

U-24-4.1 **Generelt**

I tilfeller hvor omsetningsverdien ikke gir dekning for skattyters omkostninger og en rimelig forrentning av den innskutte kapital, kan sktl. § 5-2 på nærmere vilkår suppleres med sktl. § 13-1, se bl.a. HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS) og HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée). Uttaksfordelen skal da fastsettes ved skjønn etter sktl. § 13-1 tredje ledd, se nærmere [pkt. 4.5](#).

For å anvende sktl. § 13-1 ved fastsetting av uttaksfordelen, må alle vilkårene i bestemmelsen for øvrig være oppfylt. Dette innebærer at

- det må foreligge interessefellesskap
- det må foreligge en inntektsreduksjon for skattyter
- det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen

U-24-4.2 **Interessefellesskap**

Om når det foreligger interessefellesskap, se emnet «**Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap**».

U-24-4.3 Inntektsreduksjon

En inntektsreduksjon for selskapet foreligger dersom selskapets kostnader, herunder tapt kapitalavkastning knyttet til formuesobjektet, overstiger omsetningsverdien.

En inntektsreduksjon kan f.eks. foreligge dersom leieinntektene til markedspris er lavere enn selskapets kostnader. Som eksempel, se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). (Når selskapet ikke fikk dekket sine løpende låne- og driftsomkostninger, og i tillegg ikke oppnådde en rimelig avkastning på kapitalinnskuddet, forelå det en inntektsreduksjon). Se også HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée). (Retten la til grunn at det forelå en inntektsreduksjon hvor de faktiske leieinntektene var lavere enn selskapets kostnader.)

Ved vurderingen av om det foreligger en inntektsreduksjon, skal det ikke tas hensyn til en potensiell verdistigning på formuesobjektet, se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS) og HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée). Et gevinstpotensial kan imidlertid ha betydning ved vurderingen av om det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen, se nedenfor i [pkt. 4.4](#).

Har bruken av formuesobjektet i en periode helt eller delvis skjedd i selskapets interesse, f.eks. fordi aksjonæren/deltakeren har utført arbeid for selskapet, kan det være aktuelt å redusere uttaksfordelen, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», [pkt. 6.4.7](#).

Om når det foreligger inntektsreduksjon etter de alminnelige reglene, se emnet «[Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap](#)».

U-24-4.4 Årsakssammenheng

Vurderingen av om det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen må baseres på en konkret helhetsvurdering.

Det foreligger ikke årsakssammenheng hvis den foretatte disposisjonen må anses som en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet, uavhengig av interessefellesskapet. En selskapsfremmed disposisjon foreligger dersom disposisjonen er begrunnet i aksjonærens, og ikke i selskapets interesse. Vilkåret om årsakssammenheng vil da være oppfylt. Dette vil typisk være aktuelt ved anskaffelse av f.eks. fritidseiendom, båt eller fly.

Vurderingen av om det foreligger årsakssammenheng må først og fremst ta utgangspunkt i selskapets formål på investeringstidspunktet. Etterfølgende forhold kan ha betydning ved vurderingen av hva som var selskapets formål ved investeringen. I enkelte tilfeller kan en investering bli ansett som en normal forretningsmessig disposisjon på anskaffelsestidspunktet, men endret bruk kan innebære at opprettholdelse av investeringen ikke anses å skje i selskapets interesse. Det må da vurderes om selskapets formål med den endrede bruken er forretningsmessig. Om et tilfelle fra praksis, se vedtak i Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 40/2018.

Det vedtektsfestede formålet for selskapet skal ikke tillegges nevneverdig vekt ved denne helhetsvurderingen. Det avgjørende er hvilke intensjoner selskapet faktisk hadde, se HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée AS).

Mulighet for salgsgevinst vil kunne være et moment for at en transaksjon har vært en normal forretningsmessig disposisjon, se HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée AS). (En investering i en leilighet i Spania, uten forventning om utleieinntekter, kunne ikke fremstå som normal eller fornuftig. Muligheten for salgsgevinst var da ikke tilstrekkelig til at transaksjonen samlet sett fremsto som en normal forretningsmessig disposisjon.)

U-24-4.5 Nærmere om fastsetting av uttaksfordelen**U-24-4.5.1 Verdsetting av bruken etter sktl. § 13-1**

Dersom vilkårene i [pkt. 4.1](#) til [pkt. 4.4](#) er oppfylt, kan uttaksfordelen ved bruk av formuesobjektet fastsettes ved skjønn etter sktl. § 13-1. I skjønnet skal selskapets inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget, jf. sktl. § 13-1 tredje ledd.

Utgangspunkt for fastsettingen vil være de kostnader selskapet har hatt som følge av disposisjonen. Kostnader som inngår i den skjønnsmessige fastsettingen vil bl.a. være

- kapital-/lånekostnader ved disposisjonen
- stipulert tapt avkastning på egenkapitalinnskudd (markedsrente)
- driftsomkostninger knyttet til formuesobjektet, herunder årets totale vedlikeholdskostnader
- faktisk verdifall på grunn av slit og elde

Det skal vanligvis ikke tas hensyn til verdifall som følge av markedssvingninger. Det må foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfellet for å fastsette faktisk verdifall. Dersom det foretas påkostninger på et formuesobjekt som nevnt ovenfor, skal påkostningen behandles som en del av investeringen.

I noen tilfeller vil en påkostning ikke ha noen verdi for selskapet, f.eks. ved spesialtilpasninger som foretas utelukkende i aksjonærens interesse. Verdien av slike påkostninger anses tatt ut av selskapet når påkostningen foretas, og tillegges uttaksfordelen.

Regnskapsmessige avskrivninger vil ofte gi et godt uttrykk for hva som utgjør faktisk verdifall på et formuesobjekt, se LRD 3. oktober 2013 i Utv. 2013/1668 (Vikholmen) og SKD 5. desember 2012 i Utv. 2012/1825. Det samme gjelder regnskapsmessige nedskrivninger etter regnskapsloven § 5-3.

I tilfeller der en investering, som allerede er foretatt og som opprinnelig ble ansett som en forretningsmessig disposisjon, og bruken av objektet går over til å bli selskapsfremmed, skal tapt kapitalavkastning beregnes ut fra eiendelens markedsverdi på bruksendringstidspunktet. Se vedtak i Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 40/2018.

Det skal ved fastsettingen av skjønnnet ikke tas hensyn til muligheten for gevinst ved verdistigning på formuesobjektet, se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS) og LRD 3. oktober 2013 i Utv. 2013/1668 (Vikholmen).

Uttaksfordelen legges til grunn ved utbyttebeskatningen av brukeren.

U-24-4.5.2 Realisasjon/gaveoverføring/utdeling av formuesobjektet

Ved realisasjon eller uttak av formuesobjektet vil det være den skattemessig nedskrevne verdien som skal brukes som inngangsverdi ved beregning av gevinst eller tap, se SKD 5. desember 2012 i Utv. 2012/1825. Omsetningsverdien på uttakstidspunktet utgjør utgangsverdien.

Dersom vilkårene i [pkt. 4.1](#) til [pkt. 4.4](#) er oppfylt, må det vurderes om et eventuelt tap skyldes markedsnedgang eller interessefelleskapet. Tap som skyldes interessefelleskapet er ikke fradragsberettiget for selskapet, jf. sktl. § 13-1. Se f.eks. LRD 29. april 2013 i Utv. 2013/994. Selskapet kan ikke nektes fradrag for den delen av tapet som selskapet eventuelt tidligere har blitt løpende uttaksbeskattet for.

Dersom det allerede ved anskaffelsen var intensjonen at aksjonæren skulle bli eier på et senere tidspunkt, må det vurderes om hele tapet, også verdifall som skyldes markedsendringer, anses å skyldes interessefelleskapet.

U-24-4.6 Eksempler fra praksis

Eksempler fra rettspraksis og praksis i skatteklagenemnda om fastsetting av uttaksfordel og/eller utbyttefordel

- HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). (Et aksjeselskap lot eneaksjonæren med familie bo vederlagsfritt i en bolig som tilhørte selskapet, se nærmere ovenfor [pkt. 4.](#))
- HRD i Utv. 2014/1225 (Rt. 2014/614) (Elysée AS). (Et aksjeselskap hadde kjøpt en leilighet i Spania. Retten kom til at eneaksjonærens private interesser hadde vært motiverende for transaksjonen samlet sett. Selskapet ble uttaksbeskattet i henhold til sktl. § 5-2, jf. sktl. § 13-1.)
- LRD 5. november 1993 (Gulating) i Utv. 1994/1160. (Bolig ble solgt fra hovedaksjonær til eiendomsselskap og brukt som selgers bolig etter overdragelsen. Ved skattleggingen ble aksjonæren utbyttebeskattet for differansen mellom en forrentning av kjøpesummen, med tillegg av vedlikeholdsutgifter, og en fastsatt leie for fordel av bolig i arbeidsforhold (lønn). Retten fastholdt skattleggingen og bemerket at skjønnsutøvelsen verken var vilkårlig eller åpenbart urimelig.)
- LRD 18. mai 2007 (Hålogaland) i Utv. 2007/1083. (Aksjeselskap oppførte tre eneboliger hvorav to ble bebodd av aksjonærene med familie. Det forelå ingen inntektsreduksjon, fordi boligene ble oppført for å sikre nøkkelpersoner for virksomheten.)
- LRD 4. juli 2007 (Agder) i Utv. 2007/1280. (Det var adgang for skattemyndighetene til skjønnsmessig fastsetting av leieverdi for eneaksjonær som benyttet selskapets boligeiendom.)

- LRD 5. juni 2009 (Eidsivating) i Utv. 2009/971. (Selskap hadde ervervet en tomt og bygd hytte på tomten. Skattemyndighetene hadde uttaksbeskattet selskapet for rentekostnader og driftskostnader, men lagmannsretten fant at hytta måtte anses som en investering for selskapet og at det ikke var grunnlag for uttaksbeskatning. Det ble vektlagt at hytta var blitt brukt av selskapet, som sted for arbeid med nye tekster, melodier og innspillinger.)
- LRD 12. januar 2010 (Gulating) i Utv. 2010/224 (Yris Eiendom AS). (Kjøp av båt ble ansett som en selskapsfremmed disposisjon for et høyfjellshotell.)
- LRD 6. august 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/1303. (Far og datter eide 50 % hver av aksjene i et eiendomsselskap. Selskapet kjøpte to ridehester som ble brukt av datteren sine to mindreårige døtre som begge var aktive ryttere. Kun døtrene hadde fordel av hesteholdet. Spørsmålet var hvordan utbyttefordelen skulle verdsettes. Fordelen ble satt til de utgifter selskapet hadde hatt ved hesteholdet. Retten viste i den forbindelse til HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS)).
- LRD 28. mai 2013 (Frostating) i Utv. 2013/1247 (Handelshuset Rønneberg AS). (Selskapet leide ut en yacht til aksjonærer. Selskapet ble skjønnsmessig skattlagt for uttak i henhold til «Storhaugen Invest-prinsippet» og aksjonærene ble beskattet for utbytte.)
- LRD 3. oktober 2013 (Borgarting) i Utv. 2013/1668 (Vikholmen AS). (Selskapet leide ut en luksusyacht til eneaksjonæren til eget bruk, og selskapet ble skjønnsmessig skattlagt for uttak i henhold til armlengdepris og aksjonæren beskattet for utbytte.)
- LRD 27. mars 2015 (Borgarting) i Utv. 2015/1224 (Canica AS). (Selskapet ble av skatteklagenemda nektet tapsfradrag ved salg av en seilyacht, med begrunnelse i at investeringen skyldtes interessefellesskap med hovedaksjonæren. Lagmannsretten opphevet skattleggingen da deler av investeringen ble vurdert å være forretningsmessig begrunnet.)
- URD 25. november 1998 (Sandefjord byrett) i Utv. 1999/650. (Saken gjaldt fordelsbeskatning av bolig i arbeidsforhold. Boligen var meget kostbar og hadde et boligareal på ca. 550 kvm. Det var ikke noe leiemarked for tilsvarende bolig i distriktet, og fordelene kunne ikke da begrenses til en antatt utleieverdi. Ved den skjønnsmessige fastsettingen av fordelene ble det sett hen til selskapets investering og kostnader knyttet til boligen, herunder forrentning av investert kapital.)
- Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 35/2020 (Nemnda (i motsetning til skattekontoret og sekretariatet) fant ikke tilstrekkelige holdepunkter for å kunne anse kjøpet av eiendommen som en selskapsfremmed investering, og/eller at anskaffelsen var gjort av hensyn til aksjonærene og deres private behov. Det var dermed ikke grunnlag for å uttaksbeskatte selskapet)
- Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 42/2021 (Nemnda kom til at selskapets investering i fritidsbåt ikke var selskapsfremmed selv om dette var en dårlig investering for selskapet. Det var bl.a. ikke sannsynliggjort at aksjonæren hadde benyttet båten privat.)

U-24-5 Omdisponering innenfor skattyters inntektsgivende aktivitet

Ved omdisponering av omsetningsgjenstand til driftsmiddel, skal uttaksverdien settes til hva skattyter kunne kjøpt gjenstanden for som driftsmiddel (og ikke som vare), se HRD i Utv. 1993/3 (Rt.1992/1379) (Dynapac). Prisen skal regnes eksklusiv merverdiavgift dersom skattyter ville ha hatt krav på fradrag for merverdiavgiften i et avgiftsoppgjør ved kjøp av gjenstanden til denne bruken.

U-24-6 Hvem skal uttaksbeskattes

U-24-6.1 Eneier/enkeltpersonforetak

Ved uttak fra inntektsgivende aktivitet som er heleid av en person eller av ektefeller, herunder enkeltpersonforetak, er det eieren som skal uttaksbeskattes.

U-24-6.2 Sameie

U-24-6.2.1 Alle sameierne foretar uttak

Hvis alle sameierne foretar uttaket i samsvar med eierforholdet mellom dem, skal hver enkelt av sameierne uttaksbeskattes for sin andel.

U-24-6.2.2 *Én sameier foretar uttak*

Det forekommer også at bare én av sameierne foretar et skattepliktig uttak og derved blir eneier av det uttatte driftsmiddel.

Dersom den sameieren som tar ut gjenstanden ikke betaler noe til de andre sameierne, behandles forholdet som uttak for alle sameierne. Hver beskattes for sin forholdsmessige andel. (Som betaling regnes også innbetaling til sameiet eller belastning av uttakerens konto i sameiets regnskap). Den som blir eier av gjenstanden anses å ha foretatt uttak til egen bruk, mens de andre sameierne anses å ha foretatt en gaveoverføring.

Hvis sameieren betaler omsetningsverdi til de andre for deres andel av gjenstanden, behandles forholdet som uttak av den forholdsmessige delen for den som blir eier. For de andre sameierne behandles overføringen som et vanlig salg. Dette gjelder også om hele omsetningsverdien betales inn i sameiet. (Den forholdsmessige delen av vederlaget som gjelder den andelen av gjenstanden skattyter eide fra før, behandles skattemessig ikke som vederlag, idet skattyter ikke anses å selge gjenstanden til seg selv.)

Det kan forekomme at den som tar ut gjenstanden betaler en lavere verdi enn omsetningsverdien. For den som blir eier av gjenstanden, behandles forholdet som uttak av den forholdsmessige del vedkommende eide i sameiet. For de andre i sameiet, behandles forholdet dels som salg og dels som uttak til gaveoverføring. Sameiernes respektive andel av omsetningsverdien for den delen av omsetningsverdien som dekkes av vederlaget, behandles etter reglene om salg. Den overskytende verdien anses som uttak til gaveoverføring.

Eksempel

Sameierne A, B og C eier 1/3 hver. De har på saldo et forretningsbygg med omsetningsverdi kr 600 000 og saldoverdi kr 300 000. Det tas ut av A til privat bruk mot at han betaler kr 240 000 inn i sameiet, dvs. kr 80 000 til hver av de andre sameierne og kr 80 000 til seg selv.

A uttaksbeskattes for en tredjedel av omsetningsverdien, dvs. kr 200 000, som kan nedskrives på saldoen, altså andel saldoverdi kr 100 000 – omsetningsverdi kr 200 000 = – kr 100 000 (gevinst- og tapskonto).

B og C har hver mottatt et vederlag på kr 240 000:3 = kr 80 000. Dette vederlaget kan de velge å inntektsføre eller å skrive ned på saldo. Videre skal hver av sameierne B og C uttaksbeskattes for (kr 600 000 – kr 240 000):3 = kr 120 000. Dette beløpet kan nedskrives på saldo hos hver av dem. Forutsatt at både B og C ønsker maksimal skattekreditt, blir resultatet for hver av dem slik: Andel saldoverdi kr 100 000 – vederlag kr 80 000 – uttaksbeskatning kr 120 000 = – kr 100 000 (gevinst- og tapskonto).

U-24-6.3 *Selskap med deltakerfastsetting*

Fordel ved skattepliktig uttak fra selskap med deltakerfastsetting skal tillegges selskapets inntekt før fordelingen på deltakerne.

U-24-6.4 *Selskap som er eget skattesubjekt*

Ved skattepliktig uttak fra selskap som er eget skattesubjekt, herunder aksjeselskap, er det selskapet som skal uttaksbeskattes.

U-24-6.5 *Særlige problemstillinger i konsernforhold mv.*

Er formuesgjenstanden eiet av f.eks. et datterselskap, vil datterselskapet være giver og subjekt for uttaksbeskatning. Det er datterselskapet som eier gjenstanden og som yter en fordel til aksjonæren i morselskapet. Datterselskapet kan uttaksbeskattes selv om mottaker ikke er (direkte) aksjonær, se SKD 30. januar 2013 i Utv. 2013/252. Det vil i slike tilfeller ikke være adgang til å uttaksbeskatte morselskapet. Dette gjelder selv om det er morselskapet som på vegne av aksjonæren har initiert ervervet av formuesobjektet og sørget for finansieringen.

Har morselskapet sørget for finansieringen av formuesgjenstanden, må det vurderes om kapitaloverføringen innebærer et egenkapitaltilskudd, et lån, eller dekning av kostnader knyttet til gjenstanden som disponeres av aksjonæren. Lån og egenkapitaltilskudd behandles etter vanlige regler. Dekkes kostnadene uten at dette skjer i form av egenkapitaltilskudd eller lån, vil kostnadene ikke være fradragsberettiget for morselskapet, da morselskapet ikke har pådratt seg

noen kostnad for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Kostnadsdekningen vil derimot være skattepliktig for datterselskapet etter sktl. § 5-1. Datterselskapet kan som utgangspunkt fradragføre kostnadene etter de vanlige regler. Dersom datterselskapet har hatt inntektsbortfall ut over det som er dekket gjennom betaling fra morselskapet, kan det være aktuelt å uttaksbeskatte datterselskapet, jf. sktl. § 5-2. Se SKD 30. januar 2013 i Utv. 2013/252.

Hvis morselskapet leier et formuesobjekt fra datterselskapet, og formuesgodet deretter stilles til disposisjon for aksjonæren, vil uttaksbeskatning måtte vurderes både ved avtalen mellom datterselskapet og morselskapet, og ved leieavtalen mellom morselskapet og aksjonæren. Hvis leien morselskapet betaler til datterselskapet er lavere enn datterselskapets oppofrelse/inntektsbortfall, vil differansen bli uttaksbeskattet hos datterselskapet, og det vil foreligge et ulovlig utbytte til morselskapet. I tillegg må det vurderes om det er grunnlag for uttaksbeskatning av morselskapet ved utleie til aksjonæren og om aksjonæren har mottatt en fordel som skal utbyttebeskattes.

Om utbyttebeskatning av aksjonæren, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.3.3.

U-24-7 Tidfesting av inntekt

U-24-7.1 Generelt

Skattepliktig uttaksfordel skattlegges det inntektsåret uttaket må anses gjennomført, jf. sktl. § 14-2 tredje ledd.

Ved uttak av driftsmidler behandles uttaksfordelen ved skattleggingen på samme måte som salgsvederlag for vedkommende driftsmiddel ville blitt behandlet med inntektsføring, nedskrivning på saldo og/eller gevinstberegning og/eller overføring til gevinst- og tapskonto. Om behandling av salgsvederlag for avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

Ved uttak av varer inntektsføres uttaksfordelen samme år som uttaket gjennomføres.

For tjenester inntektsføres uttaksfordelen etter hvert som tjenesten tas ut.

U-24-7.2 Når er uttaket gjennomført

U-24-7.2.1 Formuesobjekter

Uttaket av formuesobjekt anses gjennomført når objektet opphører å være vare eller driftsmiddel i virksomheten og står til disposisjon for privat bruk.

Ved gaveoverføring anses uttaket gjennomført når eiendomsretten er overført til mottakeren. For varer som tas i bruk som driftsmiddel, anses uttaket gjennomført når varen tas i bruk som driftsmiddel.

Når virksomheten er opphørt, må objekter egnet til privat bruk anses uttatt dersom de står til eierens disposisjon og ikke er solgt innen rimelig tid. Dette gjelder med mindre skattyter sannsynliggjør at objektet ikke brukes privat.

U-24-7.2.2 Tjenester

Uttak av tjeneste i form av arbeid anses gjennomført etter hvert som arbeidet utføres, selv om det ikke er slutført. Uttak i form av vederlagsfri bruk anses gjennomført etter hvert som bruken finner sted.

U-24-7.2.3 Spesielt om bil

I utgangspunktet må en bil som er eid av lønnskaker/enkeltpersonforetak og som brukes både i inntektsgivende aktivitet og privat, anses tatt ut når den ikke lenger kan anses som avskrivbart driftsmiddel i yrket. Dette vil normalt være når yrkesbruken reduseres til under 6 000 km på årsbasis, jf. URD 12. desember 1978 (Dalane herredsrett) i Utv. 1979/266. Det kan videre etter skattyters valg foretas uttaksbeskatning i de tilfellene hvor bilen ikke nyttes til yrkeskjøring over 6 000 km i yrket, men hvor bilen har vært ansett som yrkesbil fordi forholdene i yrket har gjort bruken av bil nødvendig og yrkesbruken har utgjort den overveiende del av den totale bruk. I tilfeller hvor en slik adgang til uttaksbeskatning benyttes, kan samme bil kun anses som yrkesbil på ny dersom bilbruken endrer karakter, f.eks. ved at yrkesbruken årlig overstiger 6 000 km.

Om «uttaksbeskatning» av bil ved overgang fra regnskapsmessig skattlegging til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse, se emnet «[Bil – realisasjon/uttak](#)».

U-24-8 **Tapsfradrag**

Uttaksreglene gir ikke hjemmel for tapsfradrag selv om omsetningsverdien ligger under den skattemessige inngangsverdien. Om eventuelt fradrag etter reglene for tap, se emnet «[Tap](#)», pkt. 2.5.

U-24-9 **Behandling av uttak som ikke er skattepliktig**

Ved overføring av gjenstand til andre uten vederlag og hvor uttaket ikke er skattepliktig, jf. ovenfor om vilkårene for skatteplikt, skal giverens inngangsverdi for gjenstanden som er gitt bort, fjernes uten fradragsføring. Det samme gjelder dersom det ytes delvis vederlag og vederlaget er mindre enn rest inngangsverdi. Om reduksjon av saldoverdi uten fradrag i inntekten når uttak av avskrivbart driftsmiddel som inngår på samlesaldo unntaksvis ikke er skattepliktig, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 8.9. Ved overføring av deler av en gjenstand, skal inngangsverdien reduseres tilsvarende.

Ytes det delvis vederlag som overstiger yterens rest inngangsverdi, skal det faktiske vederlaget brukes ved eventuell gevinstberegning når vilkårene for uttaksbeskatning ikke er oppfylt. Dette vil f.eks. være aktuelt når foreldre i forbindelse med generasjonsskifte overdrar hele virksomheten til barn mot at barna overtar gjelden og denne gjelden overstiger foreldrenes samlede inngangsverdier for de overdratte eiendeler.

Foreligger det ikke hjemmel for beskatning av uttak av en tjeneste som er tatt i bruk privat eller gitt bort, må fradragsretten for kostnader vurderes. Kostnadene knyttet til den uttatte tjenesten vil da ofte være private eller på annen måte ikke være ledd i ervervsvirksomhet.

U-24-10 **Bokføring**

I bokføringsloven er det gitt spesifikasjons- og dokumentasjonskrav som gjelder for uttaks- og visse salgstilfeller, jf. bokføringsloven § 5, § 10 og § 11. Kravene er utfylt gjennom forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften).

U-24-11 **Den skattemessige behandlingen hos mottakeren av formuesobjektet/tjenesten**

U-24-11.1 **Skattlegging av fordelene**

U-24-11.1.1 *Uttak fra enkeltpersonforetak*

Ved skattepliktig uttak til privat bruk fra enkeltpersonforetak mv., skattlegges eieren for fordelene som en del av den inntekten som kommer fra enkeltpersonforetaket mv.

U-24-11.1.2 *Uttak fra aksjeselskap*

Ved overføring av formuesobjekt fra aksjeselskap til aksjonær klassifisert som utbytte, uttaksbeskattes selskapet. Om unntak for aksjer mv., se pkt. 2.5.1. I tillegg skal aksjonæren som mottar formuesobjektet, skattlegges etter reglene for utbytte. Dette gjelder selv om selskapet ikke er uttaksbeskattet. Om unntak for aksjonærer som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)». For aksjonær som arbeider i selskapet, kan det være aktuelt å anse fordelene som lønn, se emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)», pkt. 4.6. Hvis selskapet er merverdiavgiftspliktig, skal den verdi som selskapet uttaksbeskattes for, være eksklusiv eventuell merverdiavgift. Den verdi som aksjonæren skattlegges for, skal være inklusiv eventuell merverdiavgift.

U-24-11.1.3 *Uttak fra selskap med deltakerfastsetting*

Ved skattepliktig uttak fra selskap med deltakerfastsetting, tas fordelene med i nettoinntekten som fastsettes hos selskapet og som fordeles på deltakerne, jf. sktl. § 10-41 første ledd. Om fordeling av nettoinntekten på deltakerne, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)». For personlig deltaker som mottar formuesgjenstanden eller tjenesten, skal det i tillegg foretas skattlegging etter reglene om utdeling fra selskap med deltakerfastsetting, se sktl. § 10-42 og emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – utdeling](#)». For deltaker som arbeider i selskapet, kan det være aktuelt å anse fordelene som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 bokstav f, se emnet «[Tilsidesettelse – allment](#)», pkt. 4.6.

Reglene om skattlegging ved utdeling og arbeidsgodtgjørelse, gjelder uavhengig av om det foretas uttaksbeskatning hos selskapet. Hvis selskapet er merverdiavgiftspliktig, skal den verdien som selskapet uttaksbeskattes for være eksklusiv eventuell merverdiavgift. Den verdien som deltakeren skattlegges for, skal være inklusive eventuell merverdiavgift.

U-24-11.2 Inngangsverdi hos mottakeren

U-24-11.2.1 Uttak til eget bruk

For eneeier som uttaksbeskattes ved uttak til privat bruk, er det den verdien som legges til grunn ved uttaksbeskatningen som er skattyters inngangsverdi for gjenstanden. Er uttaket ikke skattepliktig, er det eneeierens inngangsverdi før uttaket som fortsatt er hans inngangsverdi.

U-24-11.2.2 Uttak til gaveoverføring

Ved gave og gavesalg hvor det er foretatt uttaksbeskatning, skal inngangsverdien for mottakeren settes til den verdi som er lagt til grunn ved uttaksbeskatningen, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd og emnet «Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet», pkt. 5.4.

U-24-11.2.3 Omdisponering innenfor skattyters inntektsgivende aktiviteter

Utløses beskatning ved omdisponering innenfor skattyters skattepliktige aktiviteter, se pkt. 2.3.7, skal den verdi som legges til grunn ved omdisponeringen anses som skattyters nye inngangsverdi. Skjer omdisponeringen fra en merverdiavgiftspliktig til en ikke merverdiavgiftspliktig virksomhet, kan det være aktuelt med uttaksmerverdiavgift etter mval. kap. 3 avsnitt II. I så fall anses uttaksmerverdiavgiften som en kostnad som må aktiveres som en del av inngangsverdien for det uttatte formuesobjektet.

Er det ikke beregnet uttaksmerverdiavgift ved uttaket, og avgiftsfastsettingen senere endres, slik at det påløper uttaksmerverdiavgift, må det foretas en korrigering ved skattefastsettingen. Dette kan gjøres ved at inngangsverdien endres for det/de år inngangsverdien får virkning for inntektsfastsettelsen. Tilsvarende gjelder hvis det er fastsatt uttaksmerverdiavgift uten at vilkåret for å fastsette slik avgift var oppfylt og det foretas endring av avgiftsgrunnlaget. Hvis vilkårene i skatteforvaltningsloven er oppfylt, kan endring av inntektsfastsettingen gjennomføres ved endring av egenfastsettingen etter sktflv. § 9-4, eller ved endring av skattemyndighetene etter sktflv. § 12-1. Alternativt må det foretas korrigering i form av fradragføring/inntektsføring i det år det fattes vedtak om endring av avgiftsfastsettingen.

V-1 Valutagevinst/-tap

- Sktl. § 9-3 første ledd bokstav b, § 9-4, § 9-9, § 14-4 andre ledd og § 14-5 femte ledd
- FSFIN § 14-5 C
- Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) § 4-2

V-1-1 Sammenlåningsprinsippet

For transaksjoner foretatt i fremmed valuta er utgangspunktet at valutadelen vurderes sammen med den underliggende transaksjon (sammenlåningsprinsippet), se Rt. 1929 s. 369. Dette gjelder også hvor valutaelementet er dominerende ved transaksjonen.

Eier skattyteren f.eks. fysiske gjenstander, mengdegjeldsbrev eller aksjer, og valutakursen endrer seg fra tidspunktet for erverv av objektet til det realiseres, inngår valutagevinst/-tap i perioden mellom ervervstidspunktet og det tidspunkt formuesobjektet leveres ved salg, i gevinst- eller tapsberegningen for formuesobjektet. Det foretas ikke noen utskillelse av valutagevinst/-tap til egen skattemessig behandling. Dette gjelder også hvor gevinsten på formuesobjektet ikke er skattepliktig, for eksempel aksjer som faller inn under fritaksmetoden. Tilsvarende gjelder for andre forpliktelser enn pengegjeld, f.eks. plikt til å yte en tjeneste.

Sammenlåningsprinsippet gjelder både i og utenfor virksomhet, men utenfor virksomhet er det unntak for muntlige fordringer og pengegjeld, se sktl. § 9-9 og pkt. 3.2.

Sammenlåningsprinsippet innebærer som hovedregel også at gevinst og tap tidfestes samtidig med gevinst og tap på den underliggende transaksjonen. Innenfor virksomhet gjelder det

imidlertid særskilte tidfestingsregler for valutaelementet på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta. Foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap skal følge regnskapsprinsippet for urealisert valutatap/-gevinst på kortsiktige fordringer/gjeld som inngår i regnskapet, se [pkt. 4.2](#). Alle foretak som har bokføringsplikt, kan velge å kreve fradrag for urealisert valutatap på langsiktige fordringer/gjeld som inngår i regnskapet, se [pkt. 4.3](#).

V-1-2 Omregning til norske kroner

V-1-2.1 Utgangspunkt

Skattlegging og verdsetting for norske skatteformål foretas i norske kroner. Har skattyter handlet i utenlandsk valuta må det foretas en omregning til norske kroner. Som utgangspunkt skal omregningen skje etter kursen på ervervstidspunktet/tidfestingstidspunktet. Om unntak ved forskuddsbetaling, se nedenfor.

V-1-2.2 Erverv av formuesobjekt

V-1-2.2.1 Generelt

Ved erverv av formuesobjekter hvor vederlaget er tallfestet i utenlandsk valuta, skal beløpet omregnes til norske kroner etter kursen på tidspunktet for ervervet av formuesobjektet (eiendomsrettens overgang). Dette blir skattyterens kostpris for formuesobjektet.

Er formuesobjektet betalt med forskudd i utenlandsk valuta, omregnes beløpet til norske kroner etter kursen på betalingsdagen.

Skal et vederlag for et formuesobjekt som er tallfestet i utenlandsk valuta betales på et senere tidspunkt enn ervervstidspunktet for formuesobjektet (kredittkjøp), oppstår en gjeld. Skattyterens kostpris for formuesobjektet beregnes ut fra valutakursen på det tidspunktet formuesobjektet blir ervervet. Gjeldsforpliktelsen som oppstår i forbindelse med kredittkjøpet behandles etter de ordinære reglene for valutagevinst eller valutatap knyttet til gjeld, løstrevet fra formuesobjektet, se [pkt. 3](#). Om når gjelden anses innfridd, se [pkt. 2.5](#).

V-1-2.2.2 Boligeiendom som er ervervet før innflytting til Norge

For fysiske personer som eier bolig eller fritidseiendom i utlandet på innflyttingstidspunktet beregnes boligens inngangsverdi som kostpris på ervervstidspunktet multiplisert med valutakursen på det tidspunktet skattyteren anses skattemessig bosatt i Norge (globalskattepliktig til Norge). Se avgjørelser i Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 5/2017, NS 8/2017 og NS 42/2019. For person som er begrenset skattepliktig i innflyttingsåret benyttes valutakursen ved det etterfølgende årsskiftet dersom personen anses bosatt i Norge fra 1. januar i det etterfølgende inntektsåret, jf. sktl. § 2-1.

Dette gjelder ikke dersom boligen eller fritidseiendommen anses som driftsmiddel, jf. sktl. § 14-61 og emnet «[Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

V-1-2.3 Realisasjon av formuesobjekt

Ved realisasjon av et formuesobjekt skal vederlag fastsatt i utenlandsk valuta omregnes til norske kroner etter kursen på tidfestingstidspunktet, og vil utgjøre utgangsverdien ved gevinstberegningen (sammenslåingsprinsippet), se [pkt. 1](#). Om tidfestingstidspunktet, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)», [pkt. 8](#). Ved salg vil tidfestingstidspunktet vanligvis være det tidspunktet det solgte formuesobjektet leveres kjøper (eiendomsrettens overgang).

Er det betalt forskudd i utenlandsk valuta ved realisasjon av formuesobjekt, omregnes forskuddsbeløpet til norske kroner etter kursen på betalingsdagen.

Skal betaling av kjøpesummen av et formuesobjekt skje på et senere tidspunkt enn tidfestingstidspunktet (kreditsalg), oppstår det en fordring (pengekrav) i fremmed valuta. Om behandlingen av valutaelementet ved realisasjon av fordringen, se [pkt. 3](#).

V-1-2.4 Realisasjon av pengekrav i utenlandsk valuta

Ved realisasjon av pengekrav i utenlandsk valuta skal det foretas en omregning til norske kroner. Dette gjelder både pengekrav som er eid innenfor virksomhet og pengekrav som er eid utenfor virksomhet. Et pengekrav anses realisert ved overdragelse eller ved hel eller delvis innfrielse, se nærmere «[Realisasjonsbegrepet](#)», [pkt. 3.6](#). Omregning til norske kroner skal skje etter kursen på tidfestingstidspunktet. Dette gjelder også hvor det er avtalt utsatt forfalltid.

V-1-2.5 Innfrielse av gjeld

Valutagevinst/-tap knyttet til gjeld realiseres i sin helhet hos debitor ved full innfrielse, etter hvert ved nedbetaling eller i sin helhet når andre overtar ansvar for gjelden, f.eks. i forbindelse med overdragelse av fast eiendom eller virksomhet. Valutagevinst og -tap ved innfrielse av gjeld er skattepliktig/fradragsberettiget både innenfor og utenfor virksomhet, og det må på innfrielsestidspunktet foretas en omregning til norske kroner.

Normalt vil gjelden anses innfridd dersom skattyter refinansierer gjelden ved å ta opp lån hos en annen kreditor. Imidlertid kan det forekomme at refinansiering ikke anses som innfrielse. Dette må avgjøres etter en konkret vurdering av forholdene. Momenter som trekker i retning av at det ikke er en innfrielse av lånet er at

- initiativet til refinansieringen ikke kommer fra debitor og debitor ikke var tvunget til refinansiering på grunn av forfall eller av andre grunner
- formålet ikke har vært å endre debitors økonomiske handlefrihet
- refinansieringen ikke har ført til reell endring i vilkårene

Ingen av momentene vil i seg selv være avgjørende, men hele forholdet må bedømmes under ett.

Om et tilfelle hvor overdragelse av lån fra en konsernintern kreditor til en annen ikke var å anse som realisasjon for låntaker, se BFU 24/2011.

Noen valutalån har som vilkår at ved hver termin blir eventuelt valutatap på restlånet beregnet og betalt. Beregnet valutatap (kursdifferanse) på restlånet anses ikke realisert når lånet løper videre i samme valuta og med samme størrelse tallfestet i den utenlandske valutaen, selv om det beregnede tapsbeløpet blir innbetalt. Derimot er valutaelementet knyttet til den nedbetalte delen av lånet, realisert.

V-1-2.6 Omregning fra funksjonell valuta til norske kroner

Med funksjonell valuta menes valuta som virksomheten i hovedsak er knyttet til. Skattyter som anvender funksjonell valuta som regnskapsvaluta i årsregnskapet, jf. regnskapsloven § 3-4, må foreta omregning til norske kroner for skatteformål. Det må foretas en omregning til norske kroner av hver enkelt post i skatteskjemaene, og det må deretter beregnes skattemessig resultat i norske kroner. Det er ikke anledning til å beregne skattemessig resultat i funksjonell valuta som så omregnes til norske kroner (nettoinntektsprinsippet). Om en enkelt post i et skatteskjema består av summen av flere transaksjoner, gjelder omregningsplikten imidlertid bare summen, ikke de enkelte underliggende transaksjoner. Omregningen til norske kroner skal gjennomføres slik at det skattemessige resultat ligger nærmest opp mot det man ville fått dersom regnskapet var ført i norske kroner. Se nærmere forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring § 4-2.

Om unntak for NOKUS og utenlandske selskap med deltakerfastsetting, se skatteforvaltningsforskriften § 8-9-2 tredje ledd.

Omregningsdifferanser skal som hovedregel anses som skattepliktig valutainntekt eller fradragsberettiget valutatap, jf. sktl. § 5-1, § 6-1 første ledd og § 6-2. Se FIN 21. april 2009 i Utv. 2009/608. Se også om omregningsdifferanser som er omtalt av FIN i brev av 21. oktober 2009. Om omregning av funksjonell valuta se også BFU 21/2011 og 25/2011.

V-1-3 Valutagevinst og -tap på fordringer og gjeld**V-1-3.1 Valutagevinst og -tap på fordringer og gjeld i virksomhet**

Gevinst på fordringer og gjeld i virksomhet er alltid skattepliktig. Som hovedregel er tap fradragsberettiget, men for selskaper som faller inn under fritaksmetoden gjelder det etter sktl. § 6-2 tredje ledd unntak for tap hvor skyldneren er et nærstående selskap, se emnet «Fordringer», pkt. 8.2. Om hva som er tap i virksomhet, se emnet «Fordringer», pkt. 8.3.

Sammenslåingsprinsippet gjelder ved realisasjon av fordringer i utenlandsk valuta som er eid i virksomhet. Det betyr at dersom gevinsten/tapet på fordringen er skattepliktig/fradragsberettiget, inngår valutaelementet i den skattepliktige gevinsten eller det fradragsberettigede tapet på fordringen. Dersom fordringstapet ikke er fradragsberettiget som følge av avskjæringsregelen i sktl. § 6-2 tredje ledd, blir heller ikke ev. valutaelement fradragsberettiget. Dette gjelder selv om tapet utelukkende knytter seg til valutaelementet, se også pkt. 1.

I noen tilfeller kan valutaelementet på fordringen ha blitt skattlagt/fradragsført før den ble realisert, se [pkt. 4.3](#) for urealiserte langsiktige fordringer og [pkt. 4.2](#) for urealiserte kortsiktige fordringer. (Hvis tap på fordringen ikke er fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 tredje ledd, se ovenfor, skal valutatap ikke være fradragsført som urealisert tap.) Når den langsiktige fordringen realiseres, skal tidligere skattlegging/fradragsføring av urealisert gevinst/tap reverseres. Samtidig gjennomføres skattlegging/fradragsføring av den realiserte langsiktige fordringen, jf. beskrivelsen ovenfor. Når den kortsiktige fordringen realiseres, skal den regnskapsmessige føringen (ev. redusert med tap som ikke er fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 tredje ledd) også bli lagt til grunn skattemessig.

V-1-3.2 Valutagevinst og -tap ved realisasjon av fordringer utenfor virksomhet

V-1-3.2.1 Muntlige fordringer og andre fordringer enn mengdegjeldsbrev

Gevinst utenfor virksomhet ved realisasjon av muntlige fordringer og andre fordringer enn mengdegjeldsbrev er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Tilsvarende tap er ikke fradragsberettiget, se sktl. § 9-4 jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Om hva som er mengdegjeldsbrev, se emnet «[Verdipapirer](#)», [pkt. 1](#).

Valutagevinst som fremkommer ved realisasjon av muntlige fordringer og andre fordringer enn mengdegjeldsbrev er likevel skattepliktig, jf. sktl. § 9-9. Tilsvarende valutatap er fradragsberettiget, se sktl. § 9-4 jf. § 9-9. For slike fordringer gjelder altså ikke sammenslåingsprinsippet.

Generelt om hva som anses som realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

Valutagevinst/-tap vedrørende kontanter/fordringer i utenlandsk valuta realiseres bl.a. når de veksles om eller omklassifiseres til en annen valuta etter avtale mellom partene. Det er ikke noe vilkår at omvekslingen/omklassifiseringen skjer til NOK. Realisasjon foreligger også hvor en fordring eller kontanter i utenlandsk valuta benyttes som vederlag ved kjøp av formuesobjekt eller til å betale gjeld i samme valuta.

Det anses imidlertid ikke som realisasjon at skattyteren overfører et innskudd til en annen konto i samme valuta.

Bortfall av hele eller deler av en fordring på grunn av skyldnerens manglende betalings- evne anses ikke som realisasjon av valutagevinst/-tap for den bortfalte delen, og skattlegging etter sktl. § 9-9 er derfor ikke aktuelt. Dersom det oppstår gevinst eller tap på selve fordringen så er det kun valutakursendring på det beløpet som inngår i både inngangsverdi og utgangs- verdi på fordringen som inngår i skattleggingen av valutaelementet. Det skal med andre ord ikke beregnes et valutaelement på selve fordringsgevinsten eller -tapet. Det samme gjelder gevinst/tap knyttet til gjeld.

Eksempel

Fordring pålydende USD 100 erverves for USD 80. Kursen på ervervstidspunktet er 8. For- dringen er eid utenfor virksomhet. Etter to år nedbetales fordringen, og kreditor mottar USD 100 fra debitor. Dollarkursen har da steget til 10.

Ved beregningen av valutagevinsten/-tapet ses det bort fra fordringsgevinsten. Det betyr at det er valutakursendringen på USD 80, som utgjør NOK 160, som skal skattlegges.

Sammenslåingsprinsippet gjelder likevel for fordringer etablert før 12. april. 1991, jf. sktl. § 9-9 tredje punktum. Siden gevinst og tap på slike fordringer ikke er skattepliktig/fradragsbe- rettiget, jf. sktl. § 9-4 jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, blir også valutagevinst/tap skattefri/ ikke fradragsberettiget.

V-1-3.2.2 Mengdegjeldsbrev

For mengdegjeldsbrev anskaffet 10. mai 1990 eller senere og rettigheter til mengdegjeldsbrev er det skatteplikt for gevinst etter sktl. § 5-1 annet ledd første punktum, og fradragsrett for tap etter sktl. § 6-2. Om hva som er mengdegjeldsbrev, se emnet «[Verdipapirer](#)», [pkt. 1](#). For slike gjeldsbrev gjelder sammenslåingsprinsippet, som innebærer at valutaelementet inngår ved gevinst-/tapsberegningen ved realisasjon av fordringen.

For mengdegjeldsbrev anskaffet før 10. mai 1990 er gevinst skattefri, jf. sktl. § 9-3 bok- stav b nr. 2 og tilsvarende tap er ikke fradragsberettiget, se sktl. § 9-4 jf. § 9-3 bokstav b nr. 2.

Her gjelder også sammenslåingsprinsippet, som innebærer at valutagevinst/-tap ikke er skattepliktig/fradragsberettiget.

V-1-3.3 Valutagevinst og -tap på lån/gjeld utenfor virksomhet

Ved opptak av lån/stiftelse av gjeld utenfor virksomhet tallfestet i utenlandsk valuta, regnes endringer i valutakursen som valutagevinst/-tap, løstrevet fra selve lånet/gjelden. Sammenslåingsprinsippet gjelder altså ikke.

Hel eller delvis innfrielse av lån i utenlandsk valuta anses som realisasjon av valutagevinst/-tap etter sktl. § 9-9 annet punktum og sktl. § 9-4 jf. § 9-9 annet punktum. Dette gjelder også der lån i utenlandsk valuta nedbetales med samme valutasort som lånet, f.eks. dersom et valutalån i euro nedbetales med euro fra skattyterens egen innskuddskonto.

Refinansiering kan innebære at valutagevinst/-tap anses realisert, men dette må avgjøres etter en konkret vurdering. Avgjørende er normalt hvem som har tatt initiativet til refinansieringen. Er det låntaker selv (debitor) som tar initiativ og lånet overføres til ny kreditor vil refinansieringen anses som innfrielse av lånet etter sktl. § 9-9 annet punktum. Blir derimot et lån overført til ny kreditor uten at debitor medvirker, vil dette være et viktig moment i favor av ikke å anse refinansieringen som innfrielse for debitor.

Dersom gjelden konverteres til annen valuta anses valutagevinst/-tap som realisert, f.eks. dersom et lån i euro blir byttet til et lån i dollar. Skjer ikke innfrielse av lånet ved forfall og dette skyldes at partene har avtalt utsatt forfallstid, kan valutagevinst/-tap som utgangspunkt ikke anses realisert før fordringen faktisk innfris. Det samme gjelder selv om det bare er en av partene (debitor eventuelt kreditor) som er skyld i forsinkelsen.

Valutagevinst/-tap knyttet til gjeld i utenlandsk valuta realiseres også dersom gjelden omklassifiseres til en annen valuta. Det er ikke noe vilkår at omvekslingen/omklassifiseringen skjer til NOK.

Ettergivelse av gjeld på grunn av debtors manglende betalingsevne er ikke skattepliktig for debitor og det skal ikke beregnes valutagevinst/tap. Se også [pkt. 3.2.1](#).

Valutagevinst og -tap utenfor virksomhet som knytter seg til gjeld etablert før 12. april 1991 omfattes ikke av skatteplikten/fradragsretten i sktl. § 9-9. Her gjelder sammenslåingsprinsippet.

Ved nedbetaling av lån som har vært tatt opp i flere etapper, benyttes FIFO-prinsippet for å avgjøre hvilken del av lånet som nedbetales først.

Eksempel på valutalån

Opptrekk av lån – år 1:

Lån i USD 100 000 år 1 vekslingskurs på opptrekkstidspunktet = 7,5

Nedbetaling USD 20 000 i år 1 (1 avdrag) vekslingskurs på nedbetalingstidspunktet = 8

*Valutatap år 1 USD 20 000 * (7,5 - 8) = NOK 10 000*

År 2:

Nedbetaling USD 20 000 på kurs 8

Nedbetaling USD 30 000 på kurs 8,5

Valutatap USD 20 000 (7,5 - 8) NOK 10 000

Valutatap USD 30 000 (7,5 - 8,5) NOK 30 000

Totalt = NOK 40 000

År 3:

Skattyter ønsker å øke USD-lånet med USD 120 000 slik at totalt lån er USD 150 000

Økningen foretas på kurs 9

Ingen nedbetaling

Valutagevinst/-tap = NOK 0

Eksempel på nedbetaling med bruk av FIFO-prinsippet

År 4:

Nedbetaling USD 50 000 på kurs 8,5 (her benyttes FIFO-prinsippet)

Valutatap USD 30 000 (7,5 – 8,5) NOK 30 000Valutagevinst USD 20 000 (9 – 8,5) NOK 10 000

Totalt valutatap = NOK 20 000Nedbetaling av valutilån med utenlandsk valuta fra skattyterens egen innskuddskonto:

Lån i USD 100 000 år 1 midtkurs på opptrekkstidspunktet = 7,5

Nedbetaling USD 20 000 i år 1 (1 avdrag) midtkurs på nedbetalingstidspunktet = 8

Valutatap år 1 USD 20 000 * (7,5 - 8) = NOK 10 000

Ved beregningen av valutagevinst og –tap benyttes som utgangspunkt faktisk vekslingskurs. Dersom skattyter f.eks. nedbetaler et dollar-lån ved å benytte dollar fra sin egen innskuddskonto, benytter man dagens midtkurs fra banken eller Norges Bank.

For mengdegjeldsbrev beregnes det likevel ikke særskilt valutagevinst/-tap, men endringene i valutakurs inngår i gevinst/tapsberegningen ved realisasjon av gjeldsbrevet (sammenslåingsprinsippet).

V-1-3.4 Utenlandske betalingsmidler til personlig bruk

Valutagevinst er ikke skattepliktig og valutatap er ikke fradragsberettiget på utenlandske betalingsmidler til personlig bruk, for eksempel på reise i utlandet, se sktl. § 9-3 første ledd bokstav b og § 9-4 jf. § 9-3 første ledd bokstav b.

V-1-4 Tidfesting av valutagevinst/-tap**V-1-4.1 Generelt**

Hovedregelen for tidfesting av valutagevinst og valutatap er realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet. Nærmere om realisasjonsprinsippet, se emnet «**Tidfesting – realisasjonsprinsippet**». For gevinst- og tap på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta utenfor virksomhet, skal gevinst/tap skattlegges/fradragsføres når gevinsten/tapet er endelig konstatert, ved salg eller annen realisasjon. I de tilfeller der sammenslåingsprinsippet gjelder, tidfestes valutagevinst og valutatap sammen med det objektet som valutaen knytter seg til og følger dermed tidfestingsprinsippene som gjelder for dette objektet.

For foretak som har bokføringsplikt er det spesielle regler om fradragsføring av urealisert valutatap på langsiktige fordringer og gjeld, jf. **pkt. 4.3**. De spesielle tidfestingsreglene for langsiktige fordringer i utenlandsk valuta innebærer at valutaelementet til en viss grad kommer til beskatning før valutaen er endelig realisert. I denne perioden (før realisasjon) er det gjort unntak fra sammenslåingsprinsippet, og valutaelementet skattlegges løst fra verdiendring på fordringen som valutaen knytter seg til. Når fordringen realiseres skal effekten av den tidligere valutabeskatningen nullstilles, og det foretas endelig skattlegging av valutaelementet. For fordringer innenfor virksomhet hvor sammenslåingsprinsippet gjelder, skal valutaelementet inngå i skattleggingen av fordringen på vanlig måte. For fordringer utenfor virksomhet hvor sammenslåingsprinsippet ikke gjelder (jf. sktl. § 9-9), skattlegges valutaelementet separat.

For foretak som har årsregnskapsplikt gjelder regnskapsprinsippet for urealisert valutagevinst/-tap på kortsiktige fordringer, se **pkt. 4.2**.

Om et eksempel ang. skillet mellom kortsiktig og langsiktig fordring, se LRD (LB-2021-65381) i Utv. 2022/511.

V-1-4.2 Regnskapsprinsippet for kortsiktige fordringer/gjeld

Foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap skal følge regnskapsprinsippet for urealisert valutatap/-gevinst på kortsiktige fordringer/gjeld som inngår i regnskapet, se sktl. § 14-4 annet ledd og FIN 7. november 1994 i Utv. 1994/1433. Foretak med bare bokføringsplikt, skal i

utgangspunktet følge realisasjonsprinsippet for denne type fordringer/gjeld, se [pkt. 4.1](#), men i praksis aksepteres det at også bokføringspliktige benytter regnskapsprinsippet dersom dette gjøres konsekvent.

Regnskapsført valutatap som ikke er fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 tredje ledd, se [pkt. 3.1](#), må trekkes ut av inntektsgrunnlaget.

V-1-4.3 Fradrag for urealisert valutatap på langsiktige fordringer/gjeld

V-1-4.3.1 Generelt

Alle foretak som har bokføringsplikt, kan etter eget valg på visse vilkår kreve fradrag for urealisert valutatap på langsiktige fordringer/gjeld som inngår i regnskapet, se sktl. § 14-5 femte ledd. Med langsiktige fordringer/gjeld menes i denne forbindelse fordringer/gjeld som har forfall mer enn ett år etter utløpet av det regnskapsåret hvor fordringen ble ervervet/gjelden pådratt av skattyteren. Valutagevinster behøver ikke å inntektsføres før de blir realisert. Urealiserte valutagevinster skal imidlertid redusere fradragsføring av urealiserte valutatap.

For fordringer hvor fradragsrett for tap er avskåret etter sktl. § 6-2 tredje ledd, se [pkt. 3.1](#), vil det heller ikke være fradragsrett for urealisert valutatap. Den som benytter seg av reglene om fradrag for urealisert valutatap på langsiktige fordringer/gjeld må benytte porteføljeprinsippet og reverseringsprinsippet. Porteføljeprinsippet betyr at det må beregnes urealisert nettotap ved å motregne urealiserte valutagevinster mot de urealiserte tapene samme år. Reverseeringsprinsippet betyr at en valutagevinst må inntektsføres dersom den reverserer et urealisert valutatap som tidligere har blitt fradragsført.

Fradragsføring og reversering gjennomføres ved et skatteteknisk hjelpemiddel som kalles omvurderingskonto, se FSFIN § 14-5 C, og omtalen nedenfor. Det er endringene (differansen) mellom summen på omvurderingskontoen ved årets begynnelse og slutt som skal inntektsføres/fradragsføres.

Disse tidfestingsreglene gjelder bare selve valutaelementet på fordringen/gjelden. Reglene innebærer dermed unntak fra sammenslåingsprinsippet, som gjelder ved realisasjon av fordringen/innfrielsen av gjelden, se [pkt. 3](#).

Skattleggingen av urealisert valutatap ved hjelp av omvurderingskonto tar utgangspunkt i fordringens kostpris (inngangsverdi), og det ses bort fra urealisert gevinst/tap på selve fordringen/gjelden, se [pkt. 3.2.1](#).

V-1-4.3.2 Omvurderingskonto, hovedregel

Omvurderingskontoen er en oppstilling (status) som i utgangspunktet omfatter alle urealiserte valutagevinster og alle urealiserte valutatap beregnet i norske kroner, både på langsiktige fordringer og langsiktig gjeld ved det aktuelle årsskiftet. Oppstillingen skal som hovedregel omfatte alle urealiserte gevinster og fradragsberettigede tap uansett hvilken utenlandsk valuta fordringen/gjelden er tallfestet i. Det er bare de urealiserte gevinstene og/eller tapene som føres inn i oppstillingen, ikke fordringens/gjeldens størrelse.

De urealiserte gevinster og/eller tap beregnes for hver enkelt post. Beløpet (i utenlandsk valuta) for fordring/gjeld som gjenstår ved vedkommende årsskifte, multipliseres med differansen mellom kursen ved etableringen av fordringen/gjelden og kursen ved det aktuelle årsskiftet.

Kursen ved mellomliggende årsskifter er uten betydning.

Viser den enkelte post et urealisert tap, kan skattyteren det enkelte år velge å sette tapet til kr 0 på omvurderingskontoen.

Er fordringen/gjelden innfridd ved årsskiftet er urealisert gevinst/tap ved årsskiftet lik null.

Viser omvurderingskontoen et samlet netto tap, settes omvurderingskontoen til dette beløp. Viser omvurderingskontoen en netto gevinst, kan skattyteren velge å sette omvurderingskontoen til null for ikke å inntektsbeskatte urealiserte gevinster jf. FSFIN § 14-5-20.

V-1-4.3.3 Omvurderingskonto, unntak for ikke-konvertible valutaer

Foretak kan velge å unnlate å føre urealisert tap og gevinst på langsiktige fordrings- eller gjeldsposter i ikke-konvertible valutaer (valutaer som ikke fritt kan veksles) på omvurderingskontoen, se FSFIN § 14-5-21. Forutsetningen er at foretaket konsekvent gjennomfører dette for alle fordrings- og gjeldsposter i samme ikke-konvertible valuta. Urealisert tap eller gevinst

som etter dette holdes utenfor omvurderingskontoen kan ikke kostnadsføres eller inntektsføres med virkning for skatleggingen. Fradrag for tap og skatteplikt for gevinst vil da først tidfestes når de er realisert (endelige).

V-1-4.3.4 *Inntekts-/fradragsføring*

Netto av oppstillingen over de samlede gevinster og tap på enkeltpostene, sammenlignes med forrige års oppstilling av omvurderingskontoen. Positiv differanse inntektsføres som reduksjon av tidligere kostnadsført tap (inntekt ved reversering av tapsfradrag). Negativ differanse fradragsføres (som økt tap), se FSFIN § 14-5-20 bokstav c.

I tillegg til denne inntekts- og fradragsføringen skal de enkelte gevinster og/eller tap som er blitt realisert i løpet av året inntekts-/fradragsføres. Realisert gevinst/tap beregnes i forhold til kursen på det opprinnelige tidspunktet for erverv av fordringen/gjelden og kursen på realisasjonstidspunktet. Denne inntekts-/fradragsføring gjøres helt uavhengig av føringen av urealiserte tap, idet omvurderingskontoen automatisk opphever tidligere fradragsføringer av urealiserte tap ved innfrielse av fordringen/gjelden før årsskiftet.

V-1-4.3.5 *Eksempel på omvurderingskonto*

Fordring:	300 euro	
	Opptakskurs	7.0
	Valutakurs 31.12 år 1	7.6
	Valutakurs 31.12 år 2	7.2
	Fordringen innfris år 3	8.0
Lån 1:	100 US dollar	
	Opptakskurs	6.8
	Valutakurs 31.12 år 2	9.0
	Valutakurs 31.12 år 3	7.5
	Valutakurs 31.12 år 4	5.5
Lån 2:	150 engelske pund	
	Opptakskurs	10.0
	Valutakurs 31.12 år 3	10.5
	Valutakurs 31.12 år 4	11.5
År 1:	Realisert gevinst	0
	Urealisert gevinst 300 (7.6 – 7.0)	180 fordring
	Omvurderingskonto	0
	Til resultat	0 (0-0)
År 2:	Realisert tap/gevinst	0
	Urealisert gevinst 300 (7.2 – 7.0)	60 fordring
	Urealisert tap 100 (9.0 – 6.8)	220 lån 1
	Netto urealisert tap	160
	Omvurderingskonto	160
	Til resultat (kostnad)	160 (0-160)
År 3:	Realisert gevinst 300 (8.0 – 7.0)	300 fordring
	Urealisert tap 100 (7.5 – 6.8)	70 lån 1

	Urealisert tap 150 (10.5 – 10.0)	75 lån 2
	Netto urealisert tap	145
	Omvurderingskonto	145
	Til resultat:	
	(realisert) gevinst	300
	(urealisert) differanse omvurderingskonto	15 (160 – 145)
	Til inntekt	315
År 4:	Realisert gevinst/tap	0
	Urealisert gevinst 100 (5.5 – 6.8)	130 lån 1
	Urealisert tap 150 (11.5 – 10.0)	225 lån 2
	Netto urealisert tap	95
	Omvurderingskonto	95
	Til resultat:	
	(urealisert) differanse omvurderingskonto	50 (145-95)
	Til inntekt	50

V-2 Varebeholdning

- Sktl. § 4-17 og § 14-5 annet ledd
- FSFIN § 14-5 A
- Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften)

V-2-1 Hva er varebeholdning

V-2-1.1 Generelt

Som varer anses formuesobjekter anskaffet eller tilvirket med sikte på salg i skattyters inntektsgivende aktivitet. Varer kan være både løsøre og fast eiendom, f.eks. tomter anskaffet for salg i en inntektsgivende aktivitet. Varer må avgrenses mot driftsmidler som er formuesobjekter anskaffet til bruk eller som faktisk brukes i skattyters inntektsgivende aktivitet, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

Reglene for varebeholdning omfatter følgende beholdninger som skattyteren eier ved inntektsårets slutt:

- råvarer, herunder materialer for vedlikehold av varer
- halvfabrikata
- varer under tilvirkning
- ferdigvarer, innkjøpte eller av egen tilvirkning
- emballasje på lager
- brensel på lager
- andre hjelpestoffer på lager
- varer som midlertidig brukes til demonstrasjon og som deretter skal tilbake til lager for å omsettes som salgsvarer
- reservedeler, hvis disse ikke av bedriften aktiveres sammen med den maskin de tilhører, f.eks. reservemotor
- returemballasje. Returemballasje er emballasje som følger med ved salget, men som det er forutsatt skal returneres og som det derfor betales pant for, f.eks. flasker og kasser. Returemballasje kan etter skattyterens valg enten behandles som varelager eller som driftsmid-

del. Om behandling av returemballasje som driftsmiddel, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.26.

V-2-1.2 Dyr og akvatiske organismer

Dyr som inngår i buskap på gårdsbruk, reinflokk i reindriftsnæringen, bestand i pelsdyrnæringen og akvatiske organismer i akvakultur omfattes også av varebeholdningen ved inntektsårets slutt, jf. sktl. § 8-1 fjerde ledd. Årets tilvekst av fisk, akvatiske organismer i akvakultur, pelsdyr og rein regnes ikke som inntekt, jf. sktl. § 8-1 første ledd bokstav a, og skal ikke tas med som utgående verdi.

V-2-1.3 Arbeid under utførelse

Om arbeid under utførelse, se emnet «[Virksomhet – arbeid under utførelse](#)».

V-2-1.4 Uselgelige varer

Varer som skattyteren ikke fysisk har kvittet seg med ved årsskiftet, f.eks. ved å kaste dem på avfalls plass, makulere eller destruere dem, skal tas med i varebeholdningen. Dette gjelder selv om varene er blitt uselgelige f.eks. pga. motesvingninger, teknisk utvikling eller fordi varen er skadet.

V-2-2 Formue

Et foretaks formue i beholdning av råstoffer og varer, settes til den verdi som legges til grunn ved fastsettingen av inntekt, jf. sktl. § 4-17. Om verdsettingen, se nedenfor. Dette gjelder selv om formuesverdien derved kommer over reell omsetningsverdi.

Om særregler for verdsetting av formuesverdien av oppdrettsfisk, se emnet «[Akvakultur \(havbruk\)](#)».

V-2-3 Inntekt

V-2-3.1 Generelt

V-2-3.1.1 Hovedregel

Endringer i verdien av varebeholdningen mellom inntektsårets begynnelse og slutt, vil som hovedregel påvirke inntekten for foretaket. Dette gjelder uavhengig av om foretaket bare har bokføringsplikt eller om foretaket i tillegg er årsregnskapspliktig.

V-2-3.1.2 Særregler for enkelte næringer

Om særlige regler for enkelte næringer, se følgende emner

- «[Akvakultur \(havbruk\)](#)»
- «[Jordbruk – allment](#)»
- «[Kunstnere](#)»
- «[Pelsdyr](#)»
- «[Reindrift](#)»
- «[Skogbruk](#)»

V-2-3.2 Verdi av varebeholdning ved årets inngang

Verdi av varebeholdning ved årets inngang settes til den samme verdi som er brukt ved det foregående inntektsårets utgang.

V-2-3.3 Verdi av varebeholdning ved årets utgang

V-2-3.3.1 Generelt

Alle varer på lager vurderes slik

- innkjøpte varer settes til anskaffelsesverdi
- varer tilvirket av skattyter settes til faktisk tilvirkningsverdi

Se sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a.

Ved bestemmelse av faktisk anskaffelsesverdi/tilvirkningsverdi for varer som ikke kan individualiseres, anses varer som er ervervet først å være realisert først (FIFU-prinsippet), jf. sktl. § 14-5 annet ledd bokstav b.

Det er ikke anledning til å vurdere varer til gjenanskaffelsesverdi eller nedskrive varer for ukurans, prisfallsrisiko mv. med virkning for skattleggingen. Dette gjelder selv om varen anses uselgelig, såfremt skattyter fremdeles eier den.

V-2-3.3.2 Anskaffelsesverdi

For varebeholdning av innkjøpte salgsvarer og ubearbeidede råvarer, hjelpestoffer mv., er den faktiske anskaffelsesverdi det varen faktisk har kostet i innkjøp (faktura pris) med tillegg av toll, frakt, spedisjon etc. og transportkostnader til det sted hvor varen er lagret på vurderings-tidspunktet. Varer kan telles opp til kalkulert utsalgspris hvis en ut fra denne kan beregne anskaffelsesverdi på en tilfredsstillende måte.

Erverves varen vederlagsfritt som et ledd i virksomhet, settes anskaffelsesverdien til kr 0, ev. med tillegg av kostnader til frakt, rengjøring o.l. av varen. Dette gjelder f.eks. for gjenbruksbutikker som erverver klær og møbler vederlagsfritt. Det er uten betydning om overdrageren har gavehensikt. Kontinuitetsregelen i sktl. § 9-7 kommer ikke til anvendelse.

V-2-3.3.3 Tilvirkningsverdi

Tilvirkede og bearbeidede varer settes til tilvirkningsverdien. Til denne verdien regnes summen av direkte tilvirkningskostnader, dvs. kostnader til innsatsfaktorer som er benyttet direkte ved produksjonen av varen, jf. sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a.

Dette gjelder for eksempel kostnader til

- råstoffer
- halvfabrikata
- hjelpestoffer herunder
 - produksjonsstrøm
 - brensel
 - andre hjelpestoffer mv. som er brukt direkte i produksjonen
- produksjonslønn som inkluderer feriepenger, arbeidsgiveravgift, pensjonsinnskudd mv. for det tidsrom de ansatte deltar i selve produksjonen. Også vederlag for tjenesteytelser som knytter seg til selve produksjonen anses som produksjonslønn. Ved oppføring av f.eks. bygg kan dette være prosjektledelse, arkitekttjenester og teknisk tegning som er direkte knyttet til det aktuelle prosjektet.

Ordlyden i sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a er uttømmende. Derfor skal det for eksempel ikke tas med

- indirekte kostnader som f.eks. administrasjon, avskrivninger, vedlikeholdskostnader, forsikring, kostnader til produktkontroll, kostnader til oppvarming og belysning av produksjonslokaler mv.
- generelle salgskostnader, for eksempel meglertjenester, og forsknings- og utviklingskostnader. Se Ot.prp. nr. 35 (1990–91) kap. 7.4 (side 136 annen spalte)
- verdien av eierens eget arbeid i produksjonen. Dette gjelder også for ansvarlig deltaker i selskap med deltakerfastsetting
- kostnader til leie av maskiner og utstyr for å utføre en tilvirkningskontrakt

I noen tilfeller kan det være tvil om en kostnad er direkte knyttet til produksjonen eller om det gjelder en kostnad som bare har en indirekte tilknytning til tilvirkning av varen. Kostnader som er påløpt før produksjonen av varen fant sted, f.eks. utviklingskostnader, anses ikke som produksjonskostnader. Det samme gjelder kostnader påløpt etter at produksjonen har funnet sted, f.eks. salgskostnader. I tvilstilfeller kan det være relevant å se om kostnadene varierer med produsert mengde. Som eksempel på det siste kan nevnes produksjonsstrøm som er ansett som en direkte tilvirkningskostnad, mens strøm til oppvarming av produksjonslokalet er ansett som en indirekte kostnad.

V-2-3.3.4 Bokforlag og bokhandlere

Bokhandlere kan ved verdsettingen av beholdningen av bøker velge å ha ett eksemplar av hver tittel nedskrevet til kr 0. Forlagenes beholdning av bøker som er eldre enn 3 år, kan verdsettes til kr 0. Ved vurderingen av om en bok er eldre enn 3 år, skal siste trykningsår for tittelen legges til grunn. Utgivelse med vesentlig enklere eller dyrere utstyr regnes som ny tittel i forhold

til ordinær utgave. Disse reglene gjelder kun bøker som kan omsettes uten merverdiavgift i siste ledd, jf. lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift § 6-3 første ledd. Se FSFIN § 14-5-1.

V-2-3.3.5 Kunstnere

Kunstnere kan sette verdien av varebeholdningen av visse egenproduserte kunstverk til kr 0, se emnet «[Kunstnere](#)».

V-2-4 Omdisponering av omsetningsgjenstand til driftsmiddel

Om omdisponering av omsetningsgjenstand (vare) til driftsmiddel, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 2.3.7.

V-2-5 Dokumentasjon av varebeholdning

Varebeholdningen skal omfatte alle varer som skattyteren eier, også varer som antas uselgelige og uten hensyn til hvor varen befinner seg. Om krav til dokumentasjon (varetellingslister mv.), se forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring § 6-1 (bokføringsforskriften).

V-2-6 Arv/gave/gavesalg

Avdødes skattemessige posisjoner knyttet til varelageret videreføres av dødsbo/enearving som overtar boet udelt, eller gjenlevende ektefelle/samboer som overtar i uskifte. Tilsvarende gjelder for arvinger som overtar varelageret på skifte. Givers skattemessige posisjoner knyttet til varelageret videreføres hos gavemottaker. Se nærmere emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)».

Overtas varelager ved salg til underpris (gavesalg), er utgangspunktet at reglene om kontinuitet kommer til anvendelse, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)». Om korrigerende av inngangsverdien hos kjøperen for eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap hos selgeren i gavesalgstilfellene, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)», pkt. 5.4.

V-3 Vedlikehold

– Sktl. § 6-11 og § 14-41 første ledd bokstav j

V-3-1 Hovedregel

V-3-1.1 Formuesobjekt tilhørende skattyter

Kostnader til vedlikehold er som hovedregel fradragsberettiget dersom vedlikeholdet er utført på fysisk formuesobjekt som eies av skattyteren og som brukes til inntektserverv, som f.eks. lønnet arbeid, virksomhet mv. Om fradrag for vedlikehold på pendlerbolig, se emnet «[Mer-kostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 7.2.2.

V-3-1.2 Formuesobjekt tilhørende andre

Kostnader til vedlikehold av formuesobjekter som eies av andre enn skattyteren, f.eks. formuesobjekter som er leid, er normalt fradragsberettiget dersom leien er det. Om tidfesting av slike kostnader, se pkt. 9.2.

Om behandling hos eier av leietakers påkostning på leid formuesobjekt, se emnene «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 6.6 og «[Jordbruk – forpaktning](#)», pkt. 3.5.

Det forekommer at skattyteren får stilt et formuesobjekt vederlagsfritt til disposisjon for privat bruk, f.eks. fri bolig. Fordelsbeskattes skattyteren for fri bruk av objektet, må en ved fastsettingen av fordelens størrelse ta hensyn til eventuell vedlikeholdsplikt. Skattyteren skal da ikke ha fradrag for faktisk betalte vedlikeholdskostnader.

Om særregler for privat bruk av arbeidsgivers bil, se emnet «[Bil – privat bruk](#)», pkt. 8.10.

Om bruker av bolig hvor brukeren er i nær familie med eieren, og brukeren dekker alle driftskostnader vedrørende boligen, herunder vedlikehold, se emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)», pkt. 8.

V-3-2 Formuesobjektets art

Fradragsretten gjelder for vedlikeholdskostnader både på faste eiendommer og løsøre. Vedlikeholdskostnader for fast eiendom kan knytte seg til grunn og bygg og anlegg. Det foreligger også fradragsrett for vedlikehold på immaterielle eiendeler, for eksempel dataprogrammer, se FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487.

V-3-3 Nærmere om bruken av formuesobjektene

V-3-3.1 Brukt i skattyterens inntektsgivende aktivitet

V-3-3.1.1 Generelt

Fradragsretten gjelder som regel fullt ut for kostnader til vedlikehold av formuesobjekt som utelukkende eller hovedsakelig brukes av skattyteren til inntektserverv. Om tilbakeføring av kostnader ved privat bruk av bil, se emnet «[Bil – privat bruk](#)».

Brukes formuesobjektet hovedsakelig privat, og bare i mindre utstrekning til inntektserverv, gis et skjønsmessig fradrag for en andel av kostnadene, herunder vedlikeholdskostnader. I noen tilfeller er kostnadsfradraget standardisert. Om fremgangsmåten i slike tilfeller, se f.eks. emnene om bil, emnet «[Campingvogner](#)» og emnet «[Bil – privat bruk](#)».

I noen tilfeller kan det være tvil om vedlikeholdet har tilstrekkelig tilknytning til inntektserverv, f.eks. fordi vedlikehold av leilighet pågår over lang tid og slik sett hindrer at leiligheten genererer leieinntekter. Fradragsrett foreligger hvis hovedformålet med å pådra seg kostnadene var å erverve skattepliktige inntekter, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», pkt. 5.2. Et slikt tilfelle er omtalt i tingrettsdom i Utv. 1997 s. 605. Se også emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)», pkt. 3.6.

Om fradrag for kostnader i forbindelse med hjemmekontor i fritaksbehandlet bolig, herunder vedlikehold, se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)».

V-3-3.1.2 Representasjonsbygning mv.

Kostnader til vedlikehold av representasjonsbygning, -båt, -bil mv., er ikke fradragsberettiget, se for øvrig emnet «[Representasjon](#)».

V-3-3.2 Innbo

V-3-3.2.1 Til eget bruk

Det gis ikke fradrag for kostnader til vedlikehold av innbo som utelukkende eller hovedsakelig brukes privat av eieren.

Om fradrag for kostnader til vedlikehold av innbo til bruk på hjemmekontor mv., se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)», pkt. 3.1.

V-3-3.2.2 Til utleie

Det gis fradrag for kostnader til vedlikehold av innbo som leies ut, f.eks. i forbindelse med utleie i regnskapsbehandlet bolig.

I flermannsbolig, gis forholdsmessig fradrag for kostnader til vedlikehold av innbo, som f.eks. vaskemaskin o.l. som står i fellesarealer til felles bruk av eier og leieboere.

Om fradrag for kostnader, herunder vedlikeholdskostnader, ved kortvarig utleie av privat innbo enten

- særskilt
- i forbindelse med utleie av egen bolig, eller
- i forbindelse med utleie av fritaksbehandlet fritidseiendom

se emnet «[Innbo og løsøre](#)».

V-3-4 Hva er vedlikehold

Vedlikehold er arbeider som utføres for å bringe formuesobjektet tilbake i den stand det tidligere har vært som nytt. Vedlikehold kan bestå i å gjenopprette slitasje, f.eks. maling av hus, eller reparere skader på formuesobjektet, f.eks. fjerning av forurensete masser i grunnen og

utlegging av erstatningsmasse. Modernisering av formuesobjektet kan også i en viss utstrekning anses som vedlikehold. Det er et vilkår for fradrag at det foreligger et visst behov for vedlikehold.

Kostnader til å sette formuesobjektet i en stand som det ikke har hatt tidligere anses i utgangspunktet ikke som vedlikehold. F.eks. vil førstegangs maling av hus ikke være vedlikehold selv om det har gått lang tid siden huset ble oppført. Ved denne bedømmelsen skal en også regne med den stand som nåværende objekt har vært i hos eventuelle tidligere eiere. Således vil en ny eier få bedømt som vedlikehold de samme arbeider som en tidligere eier ville fått, se HRD i Utv. V/243 (Rt. 1940/594). Dette gjelder også for et kjøpt formuesobjekt som har vært så dårlig vedlikeholdt at dette har påvirket kjøpesummen.

Ved vurderingen av om det foreligger vedlikehold, må en ta standpunkt til

- skillet vedlikehold/påkostning, herunder endringer av objektet
- skillet vedlikehold/utskifting av selvstendig formuesobjekt
- skillet vedlikehold/nytt objekt

Dette er nærmere omtalt nedenfor.

Har formuesobjektet tidligere blitt endret etter at det var nytt, f.eks. bygget på eller ominnredet, er det den endrede stand som skal danne utgangspunktet for vurdering av hva som er vedlikehold.

V-3-5 Skillet vedlikehold/påkostning

V-3-5.1 Hovedregel

Kostnad til arbeider som ikke er vedlikehold etter definisjonen ovenfor, kan ikke fradragsføres direkte. Kostnader til slike arbeider anses i denne sammenheng som påkostning og kostnadene skal legges til formuesobjektets inngangsverdi (aktiveres), og kommer først til fradrag ved realisasjon/uttak eller eventuelt ved avskrivning. Dette gjelder selv om arbeidet ikke fører til en verdiøkning på formuesobjektet. Påkostning vil dermed omfatte arbeider som fører formuesobjektet til en bedre stand eller til en annen stand enn den tidligere har vært i, f.eks. tilbygg, moderniseringer eller rene endringer.

V-3-5.2 Endring av formuesobjekt, generelt

Arbeider som utelukkende består i endring av et formuesobjekt anses som påkostninger. Dette gjelder selv om endringen ikke innebærer noen standardforbedring eller verdiøkning. For eksempel vil riving av en vegg for å få større rom ikke være vedlikehold, heller ikke for den del som erstatter vedlikehold på den vegg som rives. Flytting av en vegg vil heller ikke være vedlikehold. På samme måte vil kostnadene til å flytte et bad som utgangspunkt bli ansett som påkostninger. Hvis endringsarbeidene skjer i forbindelse med et vedlikeholdsarbeid og ikke fører til merkostnader, kan kostnadene anses som en del av vedlikeholdskostnadene. Som eksempel nevnes at lettvegger må fjernes for å vedlikeholde gulvet. Arbeidet med å sette opp igjen veggene må anses som en del av vedlikeholdskostnadene. Dette gjelder selv om det skjer endringer i rominndelingen, i den grad endringen ikke fører til økte kostnader.

En midlertidig endring i bruken av formuesobjektet betyr ikke at formuesobjektet har endret karakter, se også LRD 27. april 2004 (Frostating) i Utv. 2004/681.

Endring som går ut på å omgjøre en tidligere endring, slik at gjenstanden bringes tilbake i sin opprinnelige form og stand, anses heller ikke som vedlikehold. F.eks. vil flytting av en vegg tilbake til opprinnelig sted, ikke være vedlikehold. Likeledes vil ombygging av en boligplattform i oljevirksomhet tilbake til den opprinnelige stand som boreplattform, ikke anses som vedlikehold.

V-3-5.3 Forbedring av formuesobjekt, generelt

Arbeider som fører til forbedring av et objekt utover den stand det en gang har vært i, anses som påkostning og ikke vedlikehold. Det betyr f.eks. at førstegangs maling av hus ikke vil være vedlikehold. Det samme gjelder første gangs isolering, f.eks. ved innblåsing av mineralull i vegger på et eldre hus og førstegangs katodisk beskyttelse av betong. Ved vurderingen av om en står overfor påkostning eller vedlikehold legges det vekt på i hvilken grad eiendelen er fysisk eller teknisk endret sammenlignet med opprinnelig stand. Det foreligger en påkostning hvor forbedringen er utført for å bringe objektet i samsvar med nye offentligrettslige krav, se

HRD i Utv. 2020/1089 (HR-2020-2018-A) (Lyse produksjon). (En kraftprodusent måtte forsterke en demning på grunn av nye krav om dampsikkerhet. Høyesterett kom til at kostnadene dette medførte ikke kunne fradragsføres direkte som vedlikeholdskostnader, men måtte aktiviseres og avskrives. Det hadde ikke betydning at endringene ikke gikk ut over det som var nødvendig for at demningen fortsatt skulle oppfylle de nye strengeste sikkerhetskravene, eller at endringene ev. hadde liten eller ingen økonomisk verdi for eieren.) Det ble lagt vekt på at det vesentlige resultatet av de fysiske endringene av demningen var at den ble bedre i stand enn tidligere til å motstå påkjenninger som denne type demninger måtte kunne motstå, basert på en oppdatert vurdering av risikobildet. Dette var det mer nærliggende å se som et tiltak med sikte på fremtidig verdiskapning, og dermed som en påkostning, enn som vedlikehold.

Ved avgjørelsen av om det er skjedd en forbedring må det tas hensyn til utviklingen som har funnet sted i materialbruk mv. siden gjenstanden var ny. Foretas utskifting av eldre deler med nye som etter dagens nivå tilsvarer samme standard (lav, middels eller høy) som formuesobjektet har vært i tidligere, skal hele kostnaden regnes som vedlikehold, jf. FIN 23. september 1975 i Utv. 1975/586. Forutsetningen er at den eldre delen trengte utskifting.

V-3-5.4 Forbedring/ending, påkostninger som trer i stedet for vedlikehold

Var det nødvendig å reparere eller vedlikeholde den delen av formuesobjektet som påkostningsarbeidet utføres på, har skattyteren krav på fradrag for hva det ville ha kostet å utføre reparasjonen eller vedlikeholdet (tenkt vedlikehold). Dette gjelder både hvor påkostningene består i forbedringer og hvor det gjelder endringsarbeider. Fradrag for tenkt vedlikehold gis bare for

- faktisk påløpte kostnader til forbedringen/endingen begrenset oppad til det beløpet som tenkt vedlikehold ville kostet
- kostnader begrenset oppad til tenkte vedlikeholdskostnader innen samme standard som tidligere (lav, middels, høy)
- kostnader til ending som etter sin karakter virkelig erstatter vedlikehold, og der preg av investering eller nyanskaffelse heller ikke blir det dominerende

Ved vurderingen av om endingen får karakter av investering eller nyanskaffelse må det ses hen til fysisk-tekniske, økonomiske og funksjonelle forhold. Det betyr først og fremst at fradrag for kostnader til tenkt vedlikehold faller bort dersom gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke er opprettholdt etter at forbedringen/endingen er gjennomført. Se HRD i Utv. 2016/1471 (HR-2016-01801-A) (Norrøna Eiendom AS). (Et bygg bestående av lager i kjeller, butikker i første etasje og kafé og selskapslokaler i annen etasje, ble renoverert og bygget om, slik at det kunne brukes som klesbutikk for to nye leietakere. Flere innervegger ble ikke satt opp igjen. Storkjøkkenet i annen etasje ble ikke erstattet med nytt kjøkken og det elektriske anlegget ble tilpasset endret bruk. Fasaden ble bygget om, slik at yttervegger og vinduer i første etasje ble flyttet én meter ut og inngangsløsningen ble endret. Høyesterett opprettholdt skatteklagenemndas vedtak, som nektet fradrag for kostnader til rivning av storkjøkken og innervegger og reduserte fradrag for fasade og elektrisk anlegg fra 100 til 75 prosent.) Med funksjonelle egenskaper menes i denne sammenheng de spesialiserte fysiske og tekniske funksjoner til den aktuelle gjenstanden eller del av gjenstanden. Om renoveringsarbeidet også innebærer at gjenstanden skal benyttes i en annen virksomhet enn før renoveringen, er ikke avgjørende. Kriteriet vil derfor først og fremst ha betydning i tilfeller hvor spesielle egenskaper har blitt innført eller fjernet, som f.eks. fjerning av kjøkken eller bad. En ombygging av lokaler fra kafé og lager til butikkllokaler vil i seg selv f.eks. ikke anses som opphør av funksjonelle egenskaper (jf. Norrønadommen).

Eksempel

Prisen for å pusse opp et bad med samme standard som badet hadde fra før er vurdert å koste kr 300 000. Dersom man i stedet velger en oppussing med høyere standard som koster kr 400 000, gis det fradrag for kr 300 000 som tenkt vedlikehold. Det overskytende må aktiviseres som påkostning. Hvis det er klart at renoveringen utføres for det er naturlig ut fra et normalt vedlikeholdsintervall, reduseres fradraget forholdsmessig.

Hvis badet samtidig også flyttes fra et rom i huset til et annet, gis ikke fradrag for merkostnadene forbundet med selve flyttingen, for eksempel ved å bygge om rommet til bad og ved å

endre røropplegget. Derimot gis fradrag for tenkt vedlikehold som uansett måtte vært utført på det gamle badet. Det gis dermed fradrag for kr 300 000. Kostnader til flytting og standardheving må aktiveres på vanlig måte som økning av bygningens kostpris.

Hvis eksemplet endres slik at badet rives uten at det bygges opp igjen, vil kravet om at de funksjonelle egenskapene ved gjenstanden må være opprettholdt etter renoveringen innebære at man ikke får fradrag for tenkt vedlikehold. Faktiske rivingskostnader må i stedet aktiveres som økt kostpris på bygningen. Kostnader til å bygge et annet rom der badet tidligere lå kan dermed heller ikke fradragsføres som tenkt vedlikehold, men må også aktiveres som økt kostpris på bygningen. Dersom fjerningen av badet også innebærer at f.eks. det elektriske anlegget må bygges om som tilpasning til de nye funksjonene i bygningen, kan heller ikke disse delene av renoveringskostnadene anses som tenkt vedlikehold. Inngår fjerningen av badet i et større renoveringsarbeid som har karakter av vedlikehold, må kostnadene til fornying av det elektriske anlegget sammenholdes med de øvrige renoveringsarbeidene, og klassifiseres i tråd med dette.

Som et annet eksempel på fradrag for tenkt vedlikehold knyttet til endringsarbeider kan nevnes utskifting av vedovn til pelletsovn eller varmpumpe. Dette anses som påkostning, men det kan gis fradrag for vedlikehold dersom det er nødvendig å skifte ut eller reparere vedovnen. Fradraget begrenses til det beløp det ville ha kostet å skifte ut vedovnen. Tilsvarende gjelder hvor det er brukt bedre eller dyrere materialer enn opprinnelig, for eksempel dersom det er brukt glasert takstein istedenfor sementstein. Dersom endringsarbeidet gjelder utskifting av utslitte deler som også anses som utidsmessige, vil endringen i sin helhet kunne anses som vedlikehold. Som eksempel nevnes en utslitt oljefyr som byttes ut med varmpumpe eller annen ordinær fyringskilde. Årsaken til at utskifting av vedovn og oljefyr behandles forskjellig, er at vedovn fortsatt anses som en ordinær fyringskilde, mens oljefyr anses for å være utdatert.

Legges det ny type kledning, f.eks. plast/stålpanel, utenpå hus av tre, må det vurderes om vedlikehold var nødvendig, og om det nødvendige var maling eller eventuelt utskifting av den tidligere trekledningen. Denne vurderingen må skje i hvert enkelt tilfelle. Dersom trekledningen ikke er av eldre dato, må det være skattyteren som eventuelt skal sannsynliggjøre at det var nødvendig å skifte den ut.

Skiftes et koblet vindu (middels standard tidligere) med et vindu med to lags isolerglass (middels standard i dag), gis det fradrag fullt ut for disse kostnader når det var nødvendig å skifte ut vinduet. Skiftes det derimot ut med et vindu med tre-lags glass (høy standard i dag), må fradraget begrenses til hva det ville koste å skifte ut vinduet med to-lags glass. De resterende kostnader anses som en forbedring som må tillegges formuesobjektets kostpris (aktiveres).

V-3-5.5 Spart fremtidig vedlikehold

Det forhold at et arbeid vil føre til mindre vedlikeholdskostnader i fremtiden, gir ikke større rett til kostnadsfradrag som vedlikehold.

V-3-5.6 Post for post vs. helhetsvurdering

Ved vurderingen av om det foreligger vedlikehold eller påkostning skal hver post i utgangspunktet vurderes for seg selv. Skiftes det f.eks. ut gulvbelegg, må det vurderes om utskiftningen skal anses som vedlikehold eller påkostning av gulvet. Ved omfattende rehabiliteringsarbeider hvor det ikke er mulig eller uforholdsmessig/vanskelig å foreta en fordeling mellom de enkelte postene, kan det foretas en helhetsvurdering hvor en tar hensyn til eventuell standardforbedring av formuesobjektet som helhet, jf. LRD 22. november 1982 (Eidsivating) i Utv. 1983/36.

V-3-5.7 Særlig om dataprogrammer

V-3-5.7.1 Generelt

De prinsipper som er beskrevet ovenfor om grensen mellom vedlikehold og påkostning gjelder også ved oppdatering mv. av dataprogrammer. Hver oppdatering må da vurderes konkret mht.

om den skal anses som vedlikehold eller påkostning, se nærmere FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487.

V-3-5.7.2 Reparasjoner av programfeil og lignende

Reparasjon av programfeil og lignende skal normalt anses som vedlikehold. Er det lagt ut et uferdig produkt på markedet, må det imidlertid vurderes om retting av feil i slike tilfeller skal anses som en del av kostprisen.

V-3-5.7.3 Oppdatering av brukergrensesnitt, kapasitet og kompatibilitet mv.

Kostnader til løpende eller periodisk innsats for å oppdatere et dataprogram i takt med den teknologiske utviklingen, skal normalt anses som vedlikehold. Dette gjelder for eksempel endringer i brukergrensesnitt og kapasitet ut fra tidsmessige krav til brukervennlighet og kompatibilitet. Dette skal i praksis gjelde selv om deler av slike kostnader skulle vært ansett som påkostninger ut fra de alminnelige retningslinjer som er beskrevet ovenfor.

V-3-5.7.4 Oppdateringer som skyldes endringer i lover og regler mv.

Oppdateringer som skyldes endringer i lover og regler mv. anses som vedlikehold. Dette gjelder for eksempel endringer som gjøres i programmer for innlevering av skattemelding, regnskap og lignende.

V-3-5.7.5 Endringer som tilfører programmet nye funksjoner

Endringer som tilfører programmet nye funksjoner må som utgangspunkt anses som påkostning. Dette gjelder for eksempel hvis et program for levering av skattemelding for aksjeselskap endres til å gjelde også for enkeltpersonforetak. Det samme gjelder hvis et program for nedlasting av musikk endres til også å gjelde nedlasting av film. Det må imidlertid vurderes om en ny funksjon kan anses som vedlikehold, for eksempel hvor det skjer endringer i brukergrensesnitt og kapasitet ut fra tidsmessige krav til brukervennlighet og kompatibilitet.

V-3-6 Skillet vedlikehold/utskifting av selvstendig formuesobjekt

V-3-6.1 Generelt

Utskifting av et selvstendig formuesobjekt anses ikke som vedlikehold. Derimot vil utskifting av en del av et formuesobjekt med en ny del av samme slag, være vedlikehold, dersom reparasjon eller vedlikehold av denne er nødvendig.

Det som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet må i denne forbindelse anses som ett formuesobjekt. Utskifting av hjul, motor mv. på bil, anses som vedlikehold. På fiskefartøy vil utskifting av kraftblokk, fiskepumpe, ekkolodd, radar, asdic og radiotelefonanlegg som avskrives under ett med båten (saldogruppe skip mv.), anses som vedlikehold. Avskrives disse objektene under driftsløse, vil utskifting ikke anses som vedlikehold av fiskefartøyet, men aktiveres som nyinvestering.

På en fast eiendom vil hver atskilt bygning anses som et selvstendig formuesobjekt. En frittstående garasje vil for eksempel anses som et eget formuesobjekt i denne forbindelse. Derimot vil en fløy på en bygning være en del av formuesobjektet (hele bygningen). Rives fløyen f.eks. på grunn av råte, og bygges opp slik den var før, er dette vedlikehold av bygningen som sådan. For avskrivbare bygninger vil faste tekniske installasjoner anses som selvstendige formuesobjekter. Se [pkt. 6.2.2](#).

V-3-6.2 Skillet bygning og selvstendig formuesobjekt

V-3-6.2.1 Generelt

Kostnader til utskifting eller vedlikehold av følgende gjenstander er normalt fradragsberettiget som kostnader til vedlikehold av bygning

- fastmontert utstyr for oppvarming av bygning, herunder vedovn, panelovn, olje/parafinbrenner, peis, sentralfyrlegg, mv.
- badekar/dusj/håndvask/varmtvannsbereder
- integrerte hvitevarer som ikke kan tas ut ved salg av bygningen uten særskilt avtale
- fastmontert vaskemaskin i felles rom til felles bruk f.eks. i flermannsbolig
- vegg-til-vegg teppe

- markiser, persienner
- felles anlegg for radio/fjernsyn
- heisanlegg i ikke-avskrivbart bygg
- kjølerom med maskiner i ikke-avskrivbart bygg
- elektrisk anlegg (til og med kontaktpunkt i vegg eller tak) i ikke-avskrivbart bygg

For avskrivbare bygg vil heisanlegg, kjølerom med maskiner og elektrisk anlegg som nevnt ovenfor anses som faste tekniske installasjoner. Se nærmere [pkt. 6.2.2](#). Utskifting skal da behandles som utskifting av en selvstendig gjenstand.

Normalt skal følgende gjenstander ikke anses som en del av bygget

- ikke integrerte hvitevarer
- lett demonterbare lamper
- produksjonsmaskiner

V-3-6.2.2 Særlig om faste tekniske installasjoner i avskrivbare bygninger

Faste tekniske installasjoner i avskrivbare bygninger skilles ut på egen saldogruppe, se sktl. § 14-41 første ledd bokstav j. Faste tekniske installasjoner vil typisk være varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l. Nærmere om saldogruppe j, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

Slike faste installasjoner anses hver for seg som selvstendige formuesobjekter, og ikke som en del av bygget. Utskifting av en fast teknisk installasjon i avskrivbar bygning, skal ikke for noen del behandles som vedlikehold av bygningen, men som nyanskaffelse som skal aktiveres på saldo i saldogruppe j. Vedlikehold av en fast teknisk installasjon kan derimot fradragsføres direkte.

V-3-6.3 Beholdning av driftsmidler

Utgangspunktet er at hvert driftsmiddel skal vurderes individuelt ved vurderingen av om det foreligger utskiftning eller vedlikehold. Imidlertid kan driftsmidler unntaksvis vurderes samlet som en beholdning, slik at den totale kostpris aktiveres, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», [pkt. 3.3](#). Dette kan være aktuelt hvor kostprisen for det enkelte driftsmiddelet ikke overstiger kr 15 000, se sktl. § 14-40 første ledd, slik at driftsmiddelet ikke er aktiveringspliktig på eget grunnlag.

Dersom driftsmidlene anses som beholdning, kan enkelt driftsmidler skiftes ut og fradragsføres som vedlikehold. Om hele beholdningen av driftsmidler skiftes ut, anses beholdningen som realisert og den nye beholdningen aktiveres. Om beholdningen av driftsmidler utvides, anses det som økning av beholdningen som er aktiveringspliktig. Om et eksempel fra praksis, se vedtak i Skatteklagenemnda (stor avdeling) NS 49/2021.

V-3-7 Skillet vedlikehold/nytt objekt

V-3-7.1 Generelt

Dersom hele formuesobjektet blir skiftet ut med et nytt, skal utskiftningen regnes som realisasjon av det gamle formuesobjektet og anskaffelse av et nytt. Det samme gjelder hvis en rehabilitering blir så omfattende at man i realiteten anses å ha realisert det gamle og anskaffet et nytt objekt. Ved denne vurderingen må man se hen til hvor mye som er igjen av det opprinnelige objekt. Dersom det opprinnelige objektet bare utgjør en mindre vesentlig del av den ferdige gjenstand, taler det for at man har anskaffet en ny gjenstand og at den gamle gjenstanden er realisert. Vurderingen av om en står overfor et nytt objekt, må skje i forhold til arbeid som har skjedd konsentrert og over et relativt kort tidsrom. Ved vurderingen må det legges vekt både på en fysisk og bygningsteknisk vurdering og en økonomisk betraktning. Det kan foreligge et nytt objekt selv om objektet etter at arbeidet er utført fremstår som en kopi av det opprinnelige, men objektets ytre preg og funksjoner kan ha betydning for vurderingen. Se HRD i Utv. 1999/1400 (Rt. 1999/1303), hvor totalrenovering av et bygg ble likestilt med oppføring av et nytt bygg. Se også URD 23. februar 1976 (Nes herredsrett) i Utv. 1976/147 og LRD 29. mai 1995 (Gulating) i Utv. 1995/765.

Pålagt omlegging av kloakk fra et kommunalt anlegg til et annet kommunalt anlegg ble ikke god tatt som vedlikehold i LRD 10. mai 2002 (Frostating) i Utv. 2002/1028.

Hvis det gamle objektet anses realisert, må kostnadene til riving mv. anses som en del av kostnadene ved realisasjonen. Verdien av de gjenstående deler av bygget må anses som en del av vederlaget ved realisasjonen, og vil utgjøre en del av inngangsverdien på det nye bygget.

Om tilfeller hvor bygget rives uten at det er tatt i bruk, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 2.6.2.

V-3-7.2 Særlig om dataprogrammer

Hvis det foretas større endringer i et dataprogram kan det i enkelte tilfeller være aktuelt å klassifisere endringen som realisasjon av det gamle og anskaffelse av et nytt program. Dette forutsetter at kun en mindre vesentlig del av programmet slik det fremsto før endringen, er i behold etter endringen. Løpende videreutvikling av et dataprogram vil normalt ikke medføre at det foreligger noen nyanskaffelse. Se nærmere FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487.

V-3-8 Fradragets størrelse

V-3-8.1 Generelt

Fradrag for vedlikeholdskostnader skal baseres på de faktiske kostnader. Dette omfatter også leie av utstyr til bruk under vedlikeholdsarbeidet. Om de tilfeller kostnadene omfatter arbeider til forbedring som også erstatter vedlikehold, se [pkt. 5](#).

Strekker et vedlikeholdsarbeid seg over flere år, kan det i praksis være vanskelig å fastsette det samlede fradrag for vedlikehold før arbeidet er slutført. I prinsippet må en så langt det er mulig fastsette det riktige vedlikeholdsfradrag for hvert enkelt år. Viser det seg ved en samlet vurdering ved fastsettingen det siste år at det tidligere har blitt krevd for store eller for små fradrag, skal en tilpasse vedlikeholdsfradraget slik at totalfradraget blir riktig.

Har skattyteren tidligere år totalt fått for store fradrag, kan de tidligere års fastsettelser endres av skattyter ved endringsmelding etter sktfvl. § 9-4 eller av skattekontoret etter § 12-1. Se Skatteforvaltningshåndboken.

V-3-8.2 Verdien av eget arbeid med vedlikehold

Om behandlingen av verdi for eget arbeid med vedlikehold, se emnet «[Bolitig – eget arbeid](#)», [pkt. 8.1](#).

V-3-8.3 Kostnader til bortkjøring av avfall

Anses kostnadene som fradragsberettigede vedlikeholdskostnader, er det også fradragsrett for kostnader til bortkjøring av avfallet. Anses kostnadene som påkostning, må kostnadene til bortkjøring aktiveres. Ved delvis vedlikehold/påkostning vil kostnadene til bortkjøring være fradragsberettiget/aktiveres med samme forholdsmessige andel.

V-3-8.4 Erstatning til dekning av reparasjon

Får skattyteren erstatning til dekning av vedlikehold, herunder reparasjon, er det bare kostnader utover erstatningen som kan fradras inntekten. Dette gjelder selv om erstatningen ikke er skattepliktig. I praksis godtas det at erstatningen inntektsføres ved utbetaling og at kostnadene fradragsføres etter hvert. Det skal i slike tilfeller ikke foretas noen nedskrivning på saldo.

Får kjøper utbetalt erstatning fra selger eller selgers forsikringsselskap til dekning av reparasjons-/vedlikeholdskostnader på grunn av mangler ved salgsgjenstanden, skal erstatningen ikke innvirke på kjøpers eventuelle fradragsrett for de samme kostnadene. Erstatningen behandles i disse tilfeller som prisavslag slik at inngangsverdien reduseres. Se HRD 27. mars 2003 i Rt. 2003/387.

V-3-9 Tidfesting av kostnader

V-3-9.1 Generelt

Vedlikeholdskostnader skal som hovedregel fradragsføres det året arbeidet utføres. Kostnader til vedlikehold på avskrivbare driftsmidler kan eieren likevel velge å føre på saldo for avskrivning.

V-3-9.2 **Leid formuesobjekt**

V-3-9.2.1 *Generelt*

Vedlikeholdskostnader som leietaker har, skal som hovedregel fradragsføres hos leietaker det året arbeidet blir utført.

V-3-9.2.2 *Vedlikehold som trer i stedet for leiekostnad*

Det forekommer at en leietaker med leieavtale over et begrenset tidsrom påtar seg å bekoste omfattende vedlikeholdsarbeider som bringer leieobjektet tilbake i vesentlig bedre stand enn det var da det ble overtatt av leietaker. Kostnader som skal dekke et vedlikeholdsbehov som forelå ved overtakelsen av utleieobjektet anses ikke som leietakers vedlikeholdskostnader. For leietaker vil slike kostnader reelt sett være (tilleggs)husleie. Den økonomiske realiteten er den samme som om utleier hadde bekostet arbeidet og krevd dekning i form av (høyere) leie. I et slikt tilfelle må vedlikeholdskostnadene likestilles med engangsbetaling av husleie og fordeles over leieperioden. Er det uklart når leieperioden opphører, f.eks. ved opsjon som gir leietaker rett til å forlenge leieperioden, må det foretas en konkret vurdering av hva som er sannsynlig leieperiode. Opphører leieforholdet, kan restbeløpet føres direkte til fradrag.

På tilsvarende måte må utleieren (eieren av eiendommen) inntektsføre verdien av det omfattende vedlikeholdsarbeidet som leieinntekt. Verdien av vedlikeholdet tidfestes over den mest sannsynlige leieperioden. Opphører leieforholdet, skal restbeløpet føres direkte til inntekt. Kostnader til vedlikehold vil samtidig være fradragsberettiget for utleieren som eier av eiendommen, og utleier kan fradragsføre vedlikeholdskostnaden det året arbeidet blir utført.

Om behandling av påkostning på leid driftsmiddel, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 6.6.

V-3-10 **Stedet for kostnadsfradrag**

For personlige skattytere er kostnadsfradrag for vedlikehold på fast eiendom stedbundet fradrag. Om stedet for fradrag i andre tilfeller, se emnet «[Skattestedet](#)».

V-3-11 **Bolig og fritidseiendommer brukt av eieren**

Om fradrag for kostnader til vedlikehold mv. av bolig som er regnskapsbehandlet, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)», pkt. 3.

Det er som utgangspunkt ikke fradragsrett for kostnader til vedlikehold mv. på fritaksbehandlet bolig eller fritidseiendom, heller ikke hvor inntekten er skattepliktig etter sjablongregelen i sktl. § 7-2 annet ledd, se for øvrig emnet «[Bolig – utleie \(fritaksbehandling\)](#)». Fradragsrett foreligger imidlertid for vedlikehold av rom som utelukkende brukes i skattyters inntektsgivende aktivitet, se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)». Om fradragsrett for vedlikehold ved opphør av utleieaktivitet og overgang til fritaksbehandling, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)», pkt. 3.6.

Om begrensnings av fradrag for vedlikehold ved overgang fra fritaksbehandlet til regnskapsbehandlet bolig, se emnet «[Bolig – utleie \(regnskapsbehandling\)](#)», pkt. 3.10.

V-4 **Velferdstiltak**

- Sktl. § 5-15 andre ledd
- FSFIN § 5-15-5 første ledd
- FSSD § 6-21-3

V-4-1 **Hva er velferdstiltak etter skatteloven**

Velferdstiltak i skattelovens forstand er ytelser som

- henvender seg innad til de personer som er knyttet til foretaket/bedriften, og
- har til hensikt å øke trivselen og samhörigheten på arbeidsplassen og tilknytning til den, oftest i form av fellesarrangement

Se FINs kommentarer i Utv. 1977/625 og Ot.prp. nr. 86 (1997–98) kap. 7.5, spesielle merknader til sktl. § 5-12.

Om hvem som anses knyttet til bedriften, se emnet «[Representasjon](#)», pkt. 1.1. Om tiltak som retter seg mot personer som ikke er knyttet til foretaket/bedriften, se emnene «[Representasjon](#)» og «[Reklameinntekter/-kostnader](#)».

Ordningen med skattefrie velferdstiltak omfatter ikke foretak uten ansatte eller foretak med en eller flere ansatte som til sammen ikke har arbeidstid og lønn som tilsvarer én full stilling i foretaket. I foretak som eies av én person, eventuelt sammen med ektefelle eller samboer, må foretaket i tillegg ha andre ansatte (uten nær familiemessig tilknytning) som til sammen utgjør en hel stilling. Med nær tilknytning menes her ektefelle/samboer og familiemedlemmer i rett opp- og nedstigende linje. Velferdstiltak må avgrenses mot gaver hvor det gjelder andre regler, men reglene om skattefrie velferdstiltak kan anvendes sammen med reglene om skattefrie gaver i arbeidsforhold, se sktl. § 5-15 annet ledd jf. FSVIN § 5-15-1 tredje ledd. Se nærmere emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)». Reglene om skattefrie velferdstiltak må også avgrenses mot reglene om dekning av private kostnader som behandles som skattepliktige naturalytelser i arbeidsforhold, f.eks. fri feriereise, selv om den foretas sammen med andre i bedriften, se nedenfor og emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

Som eksempel på velferdstiltak nevnes

- tilstelninger, f.eks. felles julebord, felles helgeopphold på hotell for ansatte og familie
- støtte til bedriftsidrettslag og bedriftssangkor
- anlegg av idrettsplass for de ansatte
- drift av feriehytte

Se nærmere om slike tiltak i [pkt. 3](#).

V-4-2 Inntektsbeskatning av mottakeren

V-4-2.1 *Utgangspunkt*

V-4-2.1.1 *Generelt*

Fordel i form av velferdstiltak i arbeidsforhold er som utgangspunkt skattepliktig inntekt for den ansatte. Unntak fra skatteplikt gjelder dersom tiltaket består i en naturalytelse og anses som rimelig velferdstiltak, se [pkt. 2.2](#).

Om skattemessig behandling av andre naturalytelser i arbeidsforhold, se emnene «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)» og «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

Selv om et velferdstiltak i utgangspunktet er skattepliktig, må det vurderes om reglene for personalrabatter får anvendelse. Nærmere om personalrabatter på varer og tjenester, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», [pkt. 5](#). Et velferdstiltak som i utgangspunktet er skattepliktig, f.eks. fordi det ikke anses rimelig eller fordi det gjelder for få ansatte, kan likevel være skattefritt etter reglene om gaver og tilskudd i ansettelsesforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)». Reglene om skattefrie velferdstiltak kan også anvendes i kombinasjon med reglene om gaver og tilskudd i arbeidsforhold, f.eks. slik at det som overstiger grensen for hva som anses som rimelig behandles som skattefrie gaver innenfor beløpsgrensene i FSVIN § 5-15-1 tredje ledd.

V-4-2.1.2 *Verdsetting*

Om verdsetting av naturalytelser i arbeidsforhold, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

V-4-2.1.3 *Hvem er skattepliktig for fordelene*

Utgangspunktet er at ytelsen er skattepliktig hos den ansatte, selv om ytelsen tilfaller f.eks. den ansattes ektefelle.

V-4-2.1.4 *Tidspunkt for skattlegging*

Tidspunkt for skattlegging av naturalytelser i arbeidsforhold er det samme som for lønn, dvs. kontantprinsippet, se for øvrig emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)».

V-4-2.2 *Unntak, rimelige velferdstiltak*

V-4-2.2.1 *Generelt*

Ansattes fordel ved et tiltak i arbeidsforhold er iht. FSVIN § 5-15-5 skattefrie dersom følgende vilkår er oppfylt

- tiltaket kan karakteriseres som et velferdstiltak i skattelovens forstand, se [pkt. 1](#)

- ytelsen består av en naturalytelse
- tiltaket er rimelig, se [pkt. 2.2.3](#), og
- tiltaket er for alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften. Dette innebærer imidlertid ikke at alle ansatte i bedriften må tilbys et velferdstiltak av samme type på samme tidspunkt, forutsatt at tiltakene er noenlunde likeverdige

Består et tiltak av flere ytelser, f.eks. teaterbesøk kombinert med julebord, må hver av ytelsene vurderes separat ved anvendelsen av disse reglene. Deretter må det vurderes om summen av alle ytelser som inngår i kombinasjonen er rimelig.

V-4-2.2.2 *Naturalytelser*

Om hvilke fordeler som anses som naturalytelser, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

V-4-2.2.3 *Hva er rimelig*

Ved vurderingen av om velferdstiltaket er rimelig må en bl.a. legge vekt på

- om velferdstiltaket er vanlig i arbeidslivet
- verdien av det enkelte velferdstiltak for den ansatte, og
- om summen av de enkelte velferdstiltak i året som tilflyter en skattyter/som ytes fra en arbeidsgiver er av mindre økonomisk verdi

V-4-2.2.4 *Hvem kan få skattefritak for velferdstiltak*

Skattefritaket omfatter alle ansatte i bedriften, også deltidsansatte og midlertidig ansatte. Videre kan skattefritaket omfatte aksjonær i aksjeselskap når aksjonæren arbeider i selskapet. Styremedlemmer kan også omfattes. Fritaket omfatter også tidligere ansatte som har gått av med pensjon.

Om hvem som anses knyttet til bedriften for øvrig, se emnet «[Representasjon](#)», [pkt. 1.1](#).

V-4-3 **Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**

V-4-3.1 *Arbeidstøy mv.*

Helt eller delvis fritt arbeidstøy er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. Om skattemes-sig behandling av fritt arbeidstøy, se emnet «[Arbeidstøy mv.](#)».

V-4-3.2 *Avis mv.*

Tilgang til avis eller illustrerte blader på arbeidsstedet anses som et rimelig velferdstiltak når det er tilgjengelig for alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften, jf. FSFIN § 5-15-5 første ledd. Det samme gjelder for tilgang til elektronisk avis. Om skattefritak for privat tilgang til aviser når det foreligger tjenstlig behov, se FSFIN § 5-15-5 tredje ledd og emnet «[Aviser og nyhetstjenester](#)».

V-4-3.3 *Barnehage*

Helt eller delvis fri barnehage er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. Fordel ved helt eller delvis fri barnehage er en skattepliktig naturalytelse, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», [pkt. 6.4](#).

V-4-3.4 *Bedriftshytte*

Bedriftshytte/firmahytte mv. er hytte/fritidsbolig som arbeidsgiveren har anskaffet eller leid til bruk for de ansatte i fritiden. Leie av fritidsbolig til bruk for en enkelt ansatt anses ikke som bedriftshytte. Likestilt med bedriftshytte er tidsparter mv. knyttet til en bestemt fritidsbolig eller et bestemt fritidsboliganlegg som de ansatte har adgang til å benytte.

Fordel ved bruk av bedriftshytte er ikke skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-15-5 første ledd, når hytta er disponibel slik at alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften har lik rett til å disponere den. Dette gjelder også bedriftshytter i utlandet. Bruken av hytta bør sannsynliggjøres ved vedtekter for hvem som kan bruke den og hvordan bruken fordeles. Videre bør det være en oversikt over den faktiske bruken.

Er bruken i hovedsak forbeholdt bedriftens eiere eller et fåtall ansatte, vil fordelene være skattepliktig for disse. Om et slikt tilfelle, se LRD 12. november 2012 (Frostatting) i Utv. 2012/1754. Dette vil også gjelde om et fåtall har fortrinnsrett til særlig attraktive perioder,

f.eks. juli for sommerhytte ved sjøen eller påsken for en fjellhytte. Er det få ansatte i bedriften, vil bruksretten for hver enkelt være så vidt omfattende at fordelene for den enkelte ikke kan anses som rimelig. Som utgangspunkt kan det legges til grunn at fordelene vil være skattepliktige hvis det er færre enn 10 personer som har disposisjonsrett til én bedriftshytte. Dette vil gjelde for bedrifter med færre enn 10 ansatte, med mindre bedriftshytta eies sammen med en eller flere andre bedrifter, slik at det er 10 eller flere som har rett til å disponere hytta. Selv om antall brukere er høyere enn 10, må skatteplikten vurderes i forhold til om tiltaket kan anses som rimelig velferdstiltak. I enkelte tilfeller kan hytta bli ansett som bedriftshytte selv om det er færre enn 10 ansatte, dersom bruken for den enkelte ellers fremstår som et rimelig velferdstiltak.

Har bedriften flere hytter som kan disponeres av ansatte, kreves det som utgangspunkt at forholdstallet mellom hytter og ansatte er én til ti for at bruken skal anses som et rimelig velferdstiltak. Har bedriften f.eks. tre hytter som kan disponeres fritt, må det i utgangspunktet være minst 30 ansatte som har disposisjonsrett for at bruken skal anses som et rimelig velferdstiltak.

Ved vurderingen av hvor mange personer som har disposisjonsrett over hytta, kan det også tas hensyn til personer som ikke står i et direkte ansettelsesforhold til bedriften, men som står i et oppdragsforhold til denne, f.eks. eksterne konsulenter, når disse har rett til å disponere hytta på like vilkår.

Skattefritaket for bruk av bedriftshytte vil også normalt gjelde der et morselskap stiller en hytte til disposisjon for de ansatte i heleid datterselskap, forutsatt at de øvrige vilkårene for skattefritt velferdstiltak er oppfylt, se uttalelse SKD 9. september 2011 i Utv. 2011/1350.

Om beregning av fordelene dersom den er skattepliktig, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)», pkt. 2.

Dekning av kostnad til reise til bedriftshytte er skattepliktig, se [pkt. 3.16](#).

V-4-3.5 Bedriftsidrett

Arbeidsgivers dekning av kostnader til anskaffelser og drift i tilknytning til en bedrifts fotball-/håndballag mv., vil normalt være et rimelig velferdstiltak. Dette gjelder også treningstøy som brukes ved fellesarrangementer. Privat bruk av dette treningstøyet omfattes ikke av reglene om skattefrie velferdstiltak. Fordelen kan likevel være skattefri etter reglene om gave i arbeidsforhold i FSFIN § 5-15-1, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)». Se nærmere SKD i Utv. 2010/869.

V-4-3.6 Bedriftskantine

Rimelig mat i bedriftskantine er skattefri, se FSFIN § 5-15-5 første ledd.

Arbeidsgivers dekning av kostnader til frukt, juice, melk, kaffe, te eller lignende er et velferdstiltak som anses rimelig.

Subsidiering av kantine ellers er også et velferdstiltak. Det anses som rimelig så lenge de ansattes egenbetaling dekker arbeidsgivers selvkost for råvarene. Der fordelene er beskjedne fordi den f.eks. bare består i oppskåret brød og pålegg uten nevneverdige kostnader til tilberedning, anses ordningen som rimelig velferdstiltak, selv om egenbetalingen ikke dekker arbeidsgivers selvkost fullt ut, se URD 4. november 1999 (Jæren herredsrett) i Utv. 2000/108.

Er kantinedriften satt bort til et cateringselskap, skal all fakturering fra cateringselskapet anses som arbeidsgivers selvkost med mindre råvarekostnadene er spesifisert i fakturaene. Om skattefri servering av mat i møte/kurs, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», [pkt. 6.27.2](#).

V-4-3.7 Bobil

Arbeidstakers bruk av bobil er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. I de tilfeller brukeren benytter arbeidsgivers bobil, må det vurderes om skattlegging skal foretas etter reglene om privat bruk av arbeidsgivers bil, se emnet «[Bil – privat bruk](#)»

V-4-3.8 Campingvogn

Fri bruk av campingvogn mv. er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. Brukeren skal derfor skattlegges for slik bruk med utgangspunkt i leiepriser for tilsvarende vogn.

V-4-3.9 Feriereise

Arbeidsgivers kjøp av feriereise for ansatte, med eller uten familie, eventuelt refusjon av kostnadene, er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. Fordelen er skattepliktig inntekt for den ansatte. Ferieopphold på hotell i Norge eller i utlandet vil f.eks. være skattepliktig.

Om reiser som anses som velferdstiltak, se [pkt. 3.17](#).

Om ansattes deltakelse på studiereise, kongress mv., se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

Om fordel ved fri reise for ansatte i trafikkelskap o.l., se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

V-4-3.10 Forestillinger, idrettsarrangementer mv.

Betaler arbeidsgiver enkeltstående fellesarrangement for de ansatte, f.eks. teater, opera, konserter, fotballkamp mv., vil dette være et velferdstiltak. Fordelen vil være skattefri hvis tiltaket vurderes som rimelig, se [pkt. 2.2.3](#). Skattefritaket omfatter også den ansattes families deltakelse, innenfor rammen av hva som er rimelig.

Om et tilfelle hvor gratis personalbilletter som ble tilbudt ansatte og ledsagere ved et teater hadde et omfang som var for stort til at det kunne anses som skattefritt velferdstiltak, se [BFU 2/2018](#). (Hver ansatt ville kunne få 2 billetter til 15-20 forestillinger per år med en total omsetningsverdi på kr 12 000. Fordelen skulle derfor behandles skattemessig som lønn, jf. sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-10). Se også [pkt. 3.17](#). Sesongkort som brukes av hver ansatt enkeltvis anses ikke som et velferdstiltak i skattelovens forstand.

V-4-3.11 Fritidsbåt

Vederlagsfri bruk av fritidsbåt vil normalt ikke være et velferdstiltak i skattelovens forstand. Fordelen vil være skattepliktig for den ansatte. Tilgang til mindre båt i tilknytning til bedriftshytte vil imidlertid kunne anses som et rimelig velferdstiltak.

V-4-3.12 Helsestudio, treningsentre mv.

Tilgang til trimrom i bedriftens lokaler anses som et rimelig velferdstiltak. Dette gjelder også for ansatte på treningsentre som kan benytte treningscenterets fasiliteter. Det anses også som et rimelig velferdstiltak om bedriften leier lokaler i et treningscenter for bestemte tidsrom til bruk for bedriftens ansatte. Det samme gjelder hvor det leies inn instruktører og det arrangeres treningsopplegg i bedriftens egne eller leide lokaler, ev. i et treningscenter.

Arbeidsgivers dekning av personlig medlemskort som gir de ansatte rett til fri bruk av helsestudio, treningscenter mv., anses derimot ikke som et rimelig velferdstiltak i skattelovens forstand, se FIN 14. november 2001 i Utv. 2001/1650. Nærmere om arbeidsgivers dekning av kostnader til helsestudio mv. for de ansatte, se SKD 7. oktober 1999 i Utv. 2000/251.

Om skattemessig behandling av treningsordninger, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

V-4-3.13 Helsetjeneste

Arbeidsgivers dekning av helsetjenester er ikke velferdstiltak i skattelovens forstand.

Om skatteplikt/skattefritak for helsetjenester, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», [pkt. 6.23](#).

V-4-3.14 Hjemmekontor – servering av mat

Servering av mat hjemme kan være skattefritt dersom bevertningen skjer i forbindelse med et velferdstiltak, f.eks. hvor arbeidsgiver arrangerer julebord som et virtuelt treff f.eks. på Skype eller Teams. Refusjoner likestilles med naturalytelser når arbeidsgiver skal dekke utgifter til mat i slike sammenhenger. Dekning av kostnader til lunsj eller overtidsmat når man jobber på hjemmekontor anses ikke som velferdstiltak. Se [SKD 18. november 2020](#).

V-4-3.15 Jakt og fiske

Arbeidsgivers kjøp av rett til jakt eller fiske til bruk ved fellesarrangement for de ansatte, er et velferdstiltak. Det må vurderes konkret om tiltaket kan anses som rimelig, se [pkt. 2.2.3](#). Er

velferdstiltaket ikke rimelig, skal den ansattes fordel som hovedregel settes til normal omsetningsverdi for retten, eventuelt etter en forholdsmessig fordeling mellom deltakerne.

V-4-3.16 Reisekostnader i forbindelse med velferdstiltak

Dersom arbeidsgiver arrangerer et velferdstiltak for de ansatte og dekker de ansattes reisekostnader i forbindelse med arrangementet, inngår reisekostnadene i vurderingen av om velferdstiltaket anses rimelig, se [pkt. 2.2.3](#).

Hvis tiltaket anses som rimelig, vil dekning av reisekostnadene ikke være skattepliktig. Dette gjelder enten kostnadsdekningen skjer i form av naturalytelse, utgiftsrefusjon eller utgiftsgodtgjørelse. Om skattefrie kjøregodtgjørelse, se emnet «[Bil – godtgjørelse](#)». Om utgiftsgodtgjørelse, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)». Dekning av reisekostnader hvor ansatte skal benytte et velferdsgode privat og ikke i forbindelse med et tiltak arrangert av arbeidsgiver, anses ikke som et rimelig velferdstiltak. Dette gjelder f.eks. dekning av reisekostnader som en ansatt har for å kunne benytte en bedriftshytte alene eller sammen med sin familie.

V-4-3.17 Tilstelninger, hotellopphold mv.

Enkeltstående tilstelninger, som julebord, årsfest, jubileumsfest for runde år i bedriften mv. vil være velferdstiltak for de ansatte. Fordelen er skattefri som velferdstiltak hvis den er rimelig og tilbys alle eller en betydelig gruppe ansatte. Skattefritaket omfatter også den ansattes families deltakelse, innenfor rammen av hva som er rimelig. Om mat på hjemmekontor, f.eks. ved såkalt «virtuelt julebord», se [pkt. 3.14](#).

Enkeltstående tilstelninger som tilbys ansatte som slutter i forbindelse med nedbemanning der hensikten er å avvikle arbeidsforholdet på en god måte, er også et velferdstiltak. Fordelen vil være skattefri dersom verdien av den kan anses å være rimelig.

Enkeltstående tilstelninger som kombineres med kortere opphold på hotell, kan anses som velferdstiltak. Dette gjelder opphold med inntil to overnattinger. Det er uten betydning om oppholdet er lagt til virkedager eller en helg.

Består en reise av både velferdstiltak og tjenestereise (fagseminar e.l.), må en vurdere hver del isolert. Dersom kravene til skattefritak for henholdsvis velferdstiltaket og tjenestereisen er oppfylt, må utgangspunktet være at hele turen er skattefri.

Eksempel

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

Om deltakelse på studiereise, kongress mv., se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)», herunder [pkt. 1.3](#).

Skattefritaket for kortere opphold på hotell gjelder også for ansattes familie, innenfor rammen av hva som er rimelig. Dersom reisen medfører mer enn to overnattinger på hotell mv., vil familiens deltakelse i sin helhet bli skattepliktig for den ansatte. Dette gjelder selv om den ansattes egen deltakelse er skattefri, fordi denne er på tjenestereise (fagseminar eller lignende) før/etter velferdstiltaket, jf. eksemplet ovenfor.

Ved vurderingen av om slike tiltak skal anses som rimelige, legges arbeidsgivers totale kostnader for reisen til grunn. Også opphold i utlandet kan være rimelig velferdstiltak dersom kostnadene ikke overstiger det som er vanlig i arbeidslivet for et tilsvarende opphold i Norge. Videre må en se antall tilstelninger i året under ett når en vurderer om fordelene ved slike tilstelninger er rimelig. Flere enn to slike hotellopphold i løpet av ett år vil normalt være skattepliktig. Dette innebærer likevel ikke at ett eller to helgeopphold alltid kan anses som rimelig velferdstiltak etter skatteloven.

Lengre opphold enn nevnt ovenfor anses som ferie og ikke som velferdstiltak i skattelovens forstand. Fordel ved slike forlengede opphold er i utgangspunktet skattepliktig selv om oppholdet skjer samlet for de ansatte i bedriften. Dette gjelder selv om dette oppholdet med reise blir billigere enn innenfor grensen på to overnattinger. Dersom den ansatte selv dekker kostna-

dene ved det forlengede oppholdet, eller arbeidsgivers dekning av kostnadene til det forlengede oppholdet behandles som lønn, eventuelt etter reglene om skattefri gave, kan den første delen av oppholdet likevel behandles som skattefritt velferdstiltak hvis vilkårene for det ellers er oppfylt.

V-4-4 Fradragsrett for arbeidsgiveren

V-4-4.1 *Generelt*

Arbeidsgiveren har i alminnelighet fradragsrett for kostnader til velferdstiltak når kostnadene er pådratt av hensyn til de ansattes interesser og er knyttet til arbeidsgiverens inntektsgivende aktivitet, (enten ved direkte fradragsføring eller aktivering med avskrivning eller oppgjør ved salg/utrangering). Ved velferdstiltak hvor det også deltar personer som ikke er knyttet til bedriften, gis det fradrag for de deler av kostnadene som etter en forholdsmessig fordeling faller på de personene som er knyttet til bedriften. Som knyttet til bedriften anses eier, ansatt, styremedlem, aksjonær mv. med ledsager. Se FSSD § 6-21-3.

Hvis det tiltaket som kostnadene dekker ikke anses som rimelig velferdstiltak, må det vurderes om kostnadene er fradragsberettigede etter andre regler, f.eks. som lønn, eller om kostnaden skal behandles som utbytte.

Fradrag kan ikke nektes med den begrunnelsen at kostnaden til et velferdstiltak kan synes unødvendig.

Ved avgjørelsen av fradragsspørsmålet må det vurderes om kostnadene er pådratt utelukkende av hensyn til de ansattes interesser. Bidrag til f.eks. idrettsanlegg, svømmehall mv. som er tilgjengelig for andre enn de ansatte i bedriften vil ikke være fradragsberettiget. Dette gjelder selv om anlegget brukes av bedriftens ansatte og selv om bedriftens ansatte er i klart flertall blant brukerne. Derimot må det gis fradrag for et slikt bidrag dersom bedriften får en disposisjonsrett som gjør at bedriftens bruk står i forhold til bidragets størrelse.

For enkeltpersonforetak og selskap med deltakerfastsetting omfatter fradragsretten også eier/deltakers deltakelse så fremt vilkårene for øvrig er oppfylt, se nærmere [pkt. 1](#).

V-4-4.2 *Overføring av eiendom til selvstendig institusjon*

Gir bedriften bort eiendom (f.eks. feriested) til en selvstendig institusjon slik at bruken utelukkende kommer de ansatte til gode og tilfredsstillt kravene til bedriftshytte som nevnt i [pkt. 3.4](#), og bedriften verken har noen juridisk eller faktisk råderett over eiendommen, vil kostnadene til anskaffelsen være fradragsberettiget. Det er en forutsetning for fradragsrett at det fremgår av statuttene at verken eiendommen eller verdien av den kan tilbakeføres til bedriften eller bedriftens eiere, sammenlign HRD i Utv. 1984/181 (Rt. 1983/1462).

V-5 Verdipapirer

- Sktl. § 4-1, 4-14, § 4-15, § 5-20 første ledd bokstav b, § 9-3 første ledd bokstav c, § 9-4 første ledd og § 14-23

V-5-1 **Oversikt**

De mest alminnelige verdipapirene er

- aksjer, se emnene om aksjer
- egenkapitalbevis, se emnene om aksjer
- gjeldsbrev, herunder
 - pantobligasjoner
 - ihendehaverobligasjoner
 - banksertifikater

Noen typer verdipapirer benevnes også «finansielle instrumenter», jf. lov om verdipapirhandel 29. juni 2007 nr. 75 (verdipapirhandelloven) § 2-2, se også emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)». Omsettelige verdipapirer og derivater er eksempler på dette. Om behandlingen av ulike derivater, se emnene om finansielle instrumenter.

Sktl. § 9-3 første ledd bokstav c skiller mellom mengdegjeldsbrev og andre gjeldsbrev. Et mengdegjeldsbrev vil alltid være et omsetningsgjeldsbrev. Om hva som er omsetningsgjelds-

brev, se gjeldsbrevloven § 11. Som mengdegjeldsbrev anses ihendehaverobligasjoner og andre omsetningsgjeldsbrev som det utstedes mange av i sammenheng og med lik tekst, herunder samme pålydende. Det er imidlertid ikke noe krav at gjeldsbrevet har vært omsatt eller er egnet for omsetning i organiserte markeder. Se HRD i Utv. 2012/11 (Rt. 2011/1620) (Høyesterett fant at 31 gjeldsbrev/obligasjoner etter en språklig forståelse var tilstrekkelig mange til at de kunne betegnes som «mengdegjeldsbrev»). Gjeldsbrevene var utstedt med lik tekst, herunder samme pålydende. Det ble lagt til grunn at formålet med avgrensningen i sktl. § 9-3 første ledd bokstav c ifølge forarbeidene var å avgrense mot enkeltstående gjeldsbrev/obligasjoner.) Se også LRD 25. september 2012 (Borgarting) i Utv. 2012/1524.

V-5-2 Formuesfastsettingen

V-5-2.1 Generelt

Verdipapirer er skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-1.

V-5-2.2 Aksjer

Om aksjer, se emnet «[Aksjer – formue](#)».

V-5-2.3 Andeler i boligselskaper

Om andeler i boligselskaper, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

V-5-2.4 Stats-/kommune-/andre ihendehaverobligasjoner

Stats-, kommune- og andre ihendehaverobligasjoner verdsettes til kursverdien, eventuelt antatt salgsverdi ved utgangen av inntektsåret hvis kurs ikke er notert eller kjent, jf. sktl. § 4-14.

V-5-2.5 Pantobligasjoner, gjeldsbrev og andre utestående fordringer

Pantobligasjoner, gjeldsbrev og andre utestående fordringer fastsettes til fordringens pålydende uten hensyn til rentenes eller avkastningens størrelse, jf. sktl. § 4-15 første punktum.

Usikre fordringer reduseres skjønnsmessig til det fordringen med rimelig sikkerhet vil innbringe, jf. sktl. § 4-15 annet punktum. Fordringer som ikke for noen del forventes innfridd settes etter dette til kr 0.

Fordringer i utenlandsk valuta må omregnes til norske kroner etter valutakursen ved inntektsårets utgang. For øvrig behandles de ved verdsettingen på samme måte som norske fordringer. Se emnet «[Fordringer](#)».

V-5-2.6 Egenkapitalbevis

Egenkapitalbevis i sparebanker, gjensidige forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforeninger, samt selveiende finansieringsforetak er skattepliktig formue. Se emnet «[Aksjer – formue](#)».

V-5-2.7 Indeksobligasjoner

Om spareproduktet «indeksobligasjoner», se [pkt. 3.4.1](#). Indeksobligasjoner verdsettes til pålydende, tillagt fordring på endelig godskrevet avkastning ved utgangen av inntektsåret.

V-5-3 Inntekt

V-5-3.1 Aksjer mv.

V-5-3.1.1 Avkastning

Om utbytte på aksjer og andeler i aksjefond, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)».

V-5-3.1.2 Gevinst/tap

Om skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

V-5-3.2 Egenkapitalbevis

V-5-3.2.1 Avkastning

Renter av egenkapitalbevis i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsforetak skattlegges på samme måte som aksjeutbytte. Se emnet «[Aksjer – utbytte](#)».

V-5-3.2.2 *Gevinst/tap*

Om realisasjon av egenkapitalbevis, se emnet «Aksjer – realisasjon».

V-5-3.3 *Mengdegjeldsbrev*

V-5-3.3.1 *Generelt*

Om hva som er mengdegjeldsbrev, se [pkt. 1](#).

For innehaveren kan mengdegjeldsbrev gi inntekt og gevinst/tap i form av

- løpende avkastning (kupongrente)
- underkurs, dvs. at mengdegjeldsbrevet ifølge stiftelsesvilkårene skal utstedes til en lavere kurs enn innløsningskursen
- gevinst/tap ved realisasjon

Avkastning i form av underkurs kan tre i stedet for kupongrente, men det kan også være en kombinasjon av underkurs og kupongrente.

Et mengdegjeldsbrev kan utstedes til overkurs, dvs. en høyere kurs enn innløsningskursen. Overkursen vil isolert sett innebære en kostnad for innehaver, men som forventes å bli kompensert ved at det skal betales en høyere rente enn (forventet) markedsrente.

Skatteplikten/fradragsretten og tidfestingen kan være forskjellig avhengig av om mengdegjeldsbrevet er

- ervervet før 10. mai 1990
- ervervet i tidsrommet 10. mai 1990 til og med 31. desember 2013 eller
- utstedt i 2014 eller senere

Skatteplikten/fradragsretten kan også være forskjellig, avhengig av om det gjelder mengdegjeldsbrev i eller utenfor virksomhet. Nærmere om dette, se nedenfor.

V-5-3.3.2 *Skatteplikt/fradragsrett i virksomhet*

Avkastning av mengdegjeldsbrev i virksomhet er skattepliktig, jf. sktl. § 5-1, uavhengig av når mengdegjeldsbrevet er ervervet. Skatteplikten gjelder uavhengig av om avkastningen består i løpende rente (kupongrente) eller at mengdegjeldsbrevet er utstedt til en lavere kurs enn innløsningskursen (underkurs).

Er mengdegjeldsbrevet utstedt til overkurs, vil avkastningen for innehaveren bestå i en positiv differanse mellom summen av løpende rente over mengdegjeldsbrevets løpetid og den betalte overkursen.

Gevinst ved realisasjon, herunder innløsning av mengdegjeldsbrev i virksomhet, er alltid skattepliktig.

Tap ved realisasjon av mengdegjeldsbrev i virksomhet er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd.

Skatteplikten og fradragsretten gjelder også rettigheter til mengdegjeldsbrev.

V-5-3.3.3 *Skatteplikt/fradragsrett utenfor virksomhet*

For mengdegjeldsbrev utenfor virksomhet som er ervervet før 10. mai 1990 er gevinst ved realisasjon, herunder innfrielse, skattefri, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 2. Skattefriheten gjelder også ev. underkurselement, og det er ikke fradragsrett for et ev. overkurselement.

For mengdegjeldsbrev som er ervervet 10. mai 1990 eller senere er både avkastning og gevinst skattepliktig, se sktl. § 5-1 første og annet ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 2. Tap er fradragsberettiget, se sktl. § 9-4 første ledd, jf. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 2.

Gevinst ved realisasjon av rettigheter til mengdegjeldsbrev er i utgangspunktet ikke skattepliktig utenfor virksomhet uavhengig av ervervstidspunkt, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 2. Det er likevel skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap hvis verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaveren, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3.

V-5-3.3.4 *Tidfesting – generelt*

Løpende rente (kupongrente) for mengdegjeldsbrev skattlegges etter hvert som renteterminen påløper, jf. sktl. § 14-2 første ledd. Tilsvarende gjelder for utsteders fradragsføring av renteterminen, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Dette gjelder både innenfor og utenfor virksomhet.

V-5-3.3.5 Tidfesting av under-/overkurselement – mengdegjeldsbrev utstedt før 2014

For mengdegjeldsbrev i virksomhet som er ervervet før 10. mai 1990, skal under-/overkurselementet skattlegges/fradras ved realisasjon, jf. sktl. § 14-2 første ledd. Utsteder skal fradragføre renteelementet ved innfrielse, jf. sktl. § 14-2 annet ledd.

For mengdegjeldsbrev utstedt før 2014, og som skattyter har ervervet 10. mai 1990 eller senere, skal renteelementet som består i at mengdegjeldsbrevet skal innløses til en høyere kurs enn utstedelseskursen (underkurs), skattlegges det enkelte år, etter en fordeling av renteelementet over obligasjonens løpetid, jf. sktl. § 14-23 første ledd, slik bestemmelsen lød før lovendring 13. desember 2013 nr. 117 (i kraft for mengdegjeldsbrev utstedt fra og med 1. januar 2014). Dette gjelder både i og utenfor virksomhet. Om mengdegjeldsbrev utstedt i 2014 eller senere, se [pkt. 3.3.6](#).

Renteelement som består i at mengdegjeldsbrevet skal innløses til en lavere kurs enn utstedelseskursen (overkurs) fradragføres etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2 første ledd. Overkursen fordeles over obligasjonens løpetid, på samme måte som for underkurs, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) pkt. 15.2.3.

Er mengdegjeldsbrevet overdratt i løpet av året, skal hver av eierne skattlegges for sin del av årets renteelement. Fordelingen mellom eierne skjer ut fra hvor mange dager hver av dem har eid mengdegjeldsbrevet i løpet av inntektsåret.

V-5-3.3.6 Tidfesting av under-/overkurselement – mengdegjeldsbrev utstedt i 2014 eller senere

For mengdegjeldsbrev utstedt fra og med inntektsåret 2014 gjelder følgende regler for tidfesting av renteelementet som ligger i at mengdegjeldsbrevet skal innfris til en høyere eller lavere kurs enn kursen på ervervs-/utstedelsestidspunktet:

- Innehaveren inntekts- eller fradragfører renteelementet i det året mengdegjeldsbrevet realiseres, jf. sktl. § 14-23 første ledd.
- Utstederen inntekts- eller fradragfører renteelementet i det året mengdegjeldsbrevet innfris, jf. sktl. § 14-23 annet ledd.

V-5-3.3.7 Beregning av gevinst/tap

Ved beregningen av selgers gevinst/tap ved overdragelse, må totalvederlaget reduseres med eventuell opptjent ikke-utbetalt rentetermin som er skattlagt/skattlegges særskilt som renteinntekt hos selger og som følger med ved overdragelsen. For mengdegjeldsbrev utstedt i 2014 eller senere vil dette bare være aktuelt for ikke-utbetalt løpende rente (kupongrente). For mengdegjeldsbrev utstedt i tidsrommet 10. mai 1990 til og med året 2013 kan dette også være aktuelt for ev. underkurselement skattlagt hos selger. Det reduserte vederlaget vil også utgjøre inngangsverdi for kjøper.

Eksempel på realisasjon av mengdegjeldsbrev utstedt til underkurs i 2013:

Kjøpt mengdegjeldsbrev utstedt til underkurs i 2013 for kr 1000		
Skattlagt ikke-utbetalt renteelement/underkurs i eierperioden	kr	100
Realisasjonsvederlag ved salg	kr	1150
÷ Reduksjon i totalvederlag for skattlagt underkurs	kr	100
Utgangsverdi – korrigert	kr	1050
÷ Inngangsverdi	kr	1000
Skattepliktig gevinst	kr	50

V-5-3.4 Indeksobligasjoner**V-5-3.4.1 Generelt**

Indeksobligasjoner er et spareprodukt som tilbys av banker eller lignende finansinstitusjoner. Kunden etablerer en fordring som normalt ikke forrentes. Avkastningen er i stedet knyttet til indekser på utvalgte finansielle markeder.

Spesielt om aksjeindeksobligasjoner, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», [pkt. 3.2](#).

Om banksparing med aksjeindeksert avkastning, se emnet «[Renteinntekter](#)».

Se for øvrig FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1054, FIN 14. september 2005 i Utv. 2005/1170 og FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

V-5-3.4.2 Avkastning

Avkastning på indeksobligasjoner er skattepliktig inntekt.

Positiv avkastning som godskrives sparerer med endelig virkning det enkelte år, tidfestes løpende som renteinntekt.

Positiv avkastning som godskrives sparerer med endelig virkning først i forbindelse med oppgjør av fordringen, tidfestes som renteinntekt i oppgjørsåret.

Om behandling av avkastning ved førtidig innløsning, se FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

V-5-3.4.3 Gevinst/tap

Gevinst/tap ved omsetning av indeksobligasjoner anses ikke som skattepliktig inntekt/fradragsberettiget tap, med mindre spareformen er i virksomhet eller gjelder mengdegjeldsbrev, se sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1, jf. § 9-4 første ledd. Om hva som er mengdegjeldsbrev, se [pkt. 1](#). Om behandling av tap ved førtidig innløsning, se FIN 18. april 2006 i Utv. 2006/975 og FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

V-5-3.4.4 Gebyrer

Om tegningsgebyr, avbruddsgebyr, og administrasjonsgebyr ved førtidig innløsning, se emnet «[Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.](#)».

V-5-3.5 Andre verdipapirer

V-5-3.5.1 Generelt

Her behandles andre verdipapirer enn aksjer, egenkapitalbevis, mengdegjeldsbrev og indeksobligasjoner.

V-5-3.5.2 Avkastning

Avkastning av verdipapirer er skattepliktig inntekt. Når en skattyter kjøper en rentebærende obligasjon før utløpet av en rentetermin, må rente påløpt før overdragelsen skattlegges hos selger. Den delen av kjøpesummen som gjelder den løpende renteterminen, må derfor skilles ut. Kjøperen skattlegges bare for renter påløpt etter overdragelsen, selv om han normalt får utbetalt renter for hele renteterminen. Tidfesting av inntekten følger de vanlige reglene, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

Er andre obligasjoner enn mengdegjeldsbrev lagt ut til underkurs eller skal innfris til overkurs, og dette er fastsatt i stiftelsesvilkårene, er differansen mellom den kursen obligasjonen er utlagt til og innfrielseskursen skattepliktig inntekt fordelt over løpetiden i tillegg til eventuell løpende avkastning, se FIN 11. mars 1986 i Utv. 1986/312.

V-5-3.5.3 Gevinst/tap

Gevinst eller tap ved realisasjon av muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev samt rettigheter til mengdegjeldsbrev ervervet etter 9. mai 1990 er skattepliktig/fradragsberettiget når verdipapiret er eid som ledd i virksomhet, se emnet «[Fordringer](#)», [pkt. 8](#). Utenfor virksomhet kan gevinst/tap være skattepliktig/fradragsberettiget hvis verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaveren, se sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3 og § 9-4, jf. § 9-3 første ledd bokstav c. Dette kan f.eks. være tilfelle hvis et enkeltstående gjeldsbrev har vært (del av) vederlaget ved skattepliktig realisasjon av et annet formuesobjekt for innehaveren. Se nærmere emnet «[Fordringer](#)», [pkt. 7](#).

Om skattefrihet ved realisasjon av en enkel fordring, se HRD i Utv. 1999/1571 (Rt. 1999/1347).

Om skatteplikt for valutagevinst/fradragsrett for valutatap i forbindelse med verdipapirer, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

V-5-4 Fradragsrett for kostnader

V-5-4.1 Generelt

Skattytere som har hatt kostnader knyttet til skattepliktige inntekter som verdipapirene gir, kan kreve fradrag for slike kostnader, se FIN 2. mars 1993 i Utv. 1993/495. Kostnadene må stå i forhold til størrelsen på porteføljen, aktivitetsnivået mv.

V-5-4.2 Omkostninger ved erverv/realisasjon

Kostnader som skattyter har hatt til meglere eller liknende ved erverv av verdipapir mv. skal aktiviseres som en del av inngangsverdien for vedkommende verdipapir. Kostnader ved realisasjon av verdipapirer kommer til fradrag i en eventuell gevinst-/tapsberegning i realisasjonsåret.

V-5-4.3 Forvaltningsgebyr

Om fradragsrett for forvaltningsgebyr, se emnet «[Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.](#)».

V-6 Verdipapirfond

- Lov 25. november 2011 nr. 44 om verdipapirfond (verdipapirfondloven)
- Sktl. § 2-2 første ledd bokstav e, § 2-36 første ledd bokstav c, § 2-38, § 4-12 sjette ledd, § 10-11 første ledd, jf. § 10-10 tredje ledd, § 10-13 første ledd siste punktum og § 10-20
- Skatteforvaltningsforskriften § 7-3

V-6-1 Om verdipapirfond

V-6-1.1 Generelt

Verdipapirfond er en fellesbetegnelse på en selvstendig formuesmasse som for det vesentlige består av finansielle instrumenter og/eller innskudd i kredittinstitusjon, jf. lov 25. november 2011 nr. 44 om verdipapirfond (verdipapirfondloven) § 1-2. Fondet er finansiert ved kapitalinnskudd fra andelseierne. I markedet er det vanlig å klassifisere verdipapirfond i fire hovedtyper: aksjefond, obligasjonsfond, pengemarkedsfond og kombinasjonsfond. Betegnelsen har i seg selv ingen skattemessig betydning. Spesielt om børshandlede fond, såkalte ETF-er, se emnet «[Finansielle instrumenter – ETP \(Exchange Traded Products\)](#)».

Et verdipapirfond forvaltes av et forvaltningsselskap, jf. verdipapirfondloven § 1-3. Forvaltningsselskapet er forretningsfører for verdipapirfondet og treffer i denne egenskap alle beslutninger over fondet som forvaltningen av det medfører.

Et verdipapirfond anses som et eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav e.

Verdipapirfond er subjekt under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav b. Verdipapirfond er fritatt for skatteplikt for gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer hjemmehørende i land utenfor EØS, jf. sktl. § 10-20 annet ledd. Reglene om fradrag ved utdeling fra fondet er forskjellige, avhengig av hvor stor aksjeandel verdipapirfondet har i forhold til andre verdipapirer.

Andelseierne skattlegges etter en sjablongmessig metode for utdeling og gevinst, avhengig av hvor stor andel av inntektene som skriver seg fra aksjer og hvor stor andel som skriver seg fra andre verdipapirer, jf. sktl. § 10-20 tredje ledd. For personlige andelseiere gjelder aksjonærmodellen for den delen av utdeling og gevinst som anses å knytte seg til aksjer. For selskaper som er andelseiere gjelder fritaksmetoden for denne delen.

Investering i aksjer og andre verdipapirer gjennom kapitalforsikring (fondskonto) skattlegges likt med investering i verdipapirfond når forsikringselementet er lite, se sktl. § 10-20 tiende ledd og pkt. 1.2.

Om skattlegging av overføring til og utbetaling fra ansattefond, se FIN 6. februar 2007 i Utv. 2007/460.

V-6-1.2 *Spesielt om fondskonto*

En fondskonto er et kombinert investerings- og forsikringsprodukt. Det er forsikringsselskapet som eier plasseringene, men kunden har hele risikoen for avkastningen av innbetalte midler. Kunden har et krav overfor forsikringsselskapet på et beløp som tilsvarer verdien av de underliggende eiendelene på kontoen. Se nærmere [Prop. 1 LS \(2017–2018\) pkt. 5.7](#).

Investering i verdipapir gjennom kapitalforsikring (fondskonto) skal som hovedregel skattlegges etter reglene om livsforsikring (kapitalforsikring), se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)». Når investeringene bare har et lite forsikringselement, skal slike investeringer skattlegges etter reglene om investering i verdipapirfond i sktl. § 10-20. Hvorvidt forsikringselementet er lite skal avgjøres på forskjellig måte, avhengig av om det skal utbetales et prosentvis tillegg eller et fast tillegg når forsikringstilfellet inntreffer.

Prosentvis tillegg:

Hvis det er avtalt at det ved forsikringstakers død eller uførhet skal utbetales et prosentvis tillegg til innstående på kontoen (sparebeholdningen inkludert avkastning), skal forsikringselementet anses som lite når slikt tillegg utgjør mindre enn 50 prosent av innstående (total utbetaling utgjør mindre enn 150 prosent), se sktl. § 10-20 tiende ledd første punktum.

Faste tillegg:

Hvis det er avtalt at det bare skal utbetales et forhåndsbestemt beløp ved forsikringstakers død eller uførhet (ikke prosentvis tillegg), vil forholdet mellom den totale sparebeholdningen inkludert avkastning og det avtalte beløpet endres med avkastningen på kontoen. I slike tilfeller skal avkastningen holdes utenfor ved vurderingen av om forsikringselementet er lite. Forsikringselementet skal anses som lite når det avtalte tilleggsbeløpet utgjør mindre enn 100 prosent av gjenværende innbetalt sparebeløp (sparebeholdningen fratrukket avkastning). Se sktl. § 10-20 tiende ledd annet punktum.

Ved vurderingen av om forsikringselementet er lite skal det ikke tas hensyn til supplerende elementer som f.eks. at selskapet skal dekke et fast sparebeløp dersom kunden blir ufør, se [Prop. 1 LS \(2017–2018\) pkt. 5.7.5](#).

Hvis forholdene endrer seg, slik at forsikringselementet går fra å være tilstrekkelig stort til lite, skal dette skattemessig behandles som en avslutning av avtaleforholdet etter forsikringsreglene og etablering av ny avtale etter fondsreglene. Tilsvarende hvis endringen går den motsatte vei. Se [Prop. 1 LS \(2017–2018\) pkt. 5.7.5](#).

V-6-1.3 *Spesielt om utenlandske paraplyfond*

Utenlandske paraplyfond er selvstendige innretninger som selskapsrettslig kan være organisert annerledes enn norske verdipapirfond. En vanlig type paraplyfond er såkalte SICAV («*Société d'Investissement à Capital Variable*»). Om slike fond, se FIN 8. september 2010 i Utv. 2010/1348.

Paraplyfond er gjerne organisert på den måten at skattyter kjøper en andel i fondet hvoretter investeringen, etter skattyters ønske, tilordnes en bestemt avdeling eller aksjeklasse. De ulike avdelingene/aksjeklassene anses som særskilte enheter. Hver avdeling/aksjeklasse vil ha en mer eller mindre ulik investeringsprofil, dvs. skattyters andel vil gi rett til en portefølje av ulike underliggende objekter alt etter hvilken avdeling/klasse han velger. Hvorvidt fondet utdeler utbytte eller om utbytte akkumuleres og tilordnes skattyters andel, kan variere med avdelingene/aksjeklassene.

Andelene kan kreves innløst, men andelene kan også være gjort omsettelige. Paraplyfondet fastsetter til enhver tid de ulike avdelingenes/aksjeklassenes innløsningsverdi.

Skattyter kan kreve at hans andel byttes fra en avdeling/aksjeklasse til en annen. Bytte skjer ved innløsning av andel i en avdeling/aksjeklasse mot nytegning av andel i en annen avdeling/aksjeklasse i fondet, basert på et bytteforhold lik skattyters andel av nettoverdiene i paraplyfondet.

Norske skattyteres andeler/aksjer i utenlandske paraplyfond skal skattemessig behandles etter de samme reglene som andeler i norske verdipapirfond, med mindre skattyter godtgjør at selskapsformen skatterettslig må likestilles med annen norsk selskapsform, f.eks. ikke-børsnotert aksjeselskap. Det er ikke avgjørende for dette valget om skattyters andel i paraplyfondet betegnes som en aksje.

Det må vurderes konkret om hver enkelt avdeling/aksjeklasse i et paraplyfond skal anses som et eget verdipapirfond. Dette må avgjøres ut fra de underliggende privatrettslige forholdene. Relevante momenter i en slik vurdering kan blant annet være om underfondet anses som en selvstendig formuemasse løst fra andre rettigheter og forpliktelser i strukturen, hvem som tar den økonomiske risikoen knyttet til fondsandelene og hvilket subjekt som innehar de sentrale eierbeføyelsene knyttet til fondsandelene, se FIN 8. september 2010 i Utv. 2010/1348. Herunder vil det ha betydning om aksjeklassene har egne styringsorganer. Se også [BFU 52/2007](#).

Anses avdelingen/aksjeklassen som et eget fond, kan en i utgangspunktet legge til grunn at fondsandeler må behandles på lik linje med andeler i norske verdipapirfond. Innløsning, salg og ombytte av andeler mellom selvstendige enheter innenfor paraplyfondet, behandles på samme måte som realisasjon av aksjer. Om skattlegging av andelshaver for mottatt utdeling fra fondet, se [pkt. 3.1](#).

Nærmere om skattleggingen av norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond, se emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», [pkt. 8](#).

V-6-2 **Formue**

Andel i verdipapirfond er skattepliktig formue. Formuesverdien settes til andelsverdien (100 %) 1. januar i skattefastsettingsåret, se sktl. § 4-12 sjette ledd første punktum. Aksjeandelen i verdipapirfond, jf. sktl. § 10-20 fjerde ledd, verdsettes til 80 % av aksjeandelens verdi, jf. sktl. § 4-12 sjette ledd siste punktum. Det er den faktiske aksjeandelen som skal legges til grunn ved beregningen av formuesrabatten.

Aksjeandelen i en fondskonto formuesskattlegges på samme måte som aksjeandel i verdipapirfond når forsikringselementet er lite, se sktl. § 4-12 sjette ledd annet punktum jf. sktl. § 10-20 tiende ledd første og annet punktum. Om hva som er fondskonto og når forsikringselementet er å anse som lite, se [pkt. 1.2](#).

V-6-3 **Inntektsbeskatning av andelshaverne**

V-6-3.1 **Utdeling fra fondet**

V-6-3.1.1 **Generelt**

Aksjeandelen i fondet er avgjørende for hvordan utdeling fra fondet skal skattlegges. Reglene bygger på at utdeling som skriver seg fra renteinntekter skal skattlegges som renteinntekt, mens utdeling som skriver seg fra aksjeinntekter skal skattlegges som aksjeutbytte. Det er fastsatt en sjablommessig metode for å fastsette hvor stor del av avkastningen som skal anses å skrive seg fra aksjer.

Andelseierne skattlegges som følger, jf. sktl. § 10-20 tredje ledd:

- Utdeling fra verdipapirfond med mer enn 80 % aksjeandel skattlegges som aksjeutbytte, se bokstav a.
- Utdeling fra verdipapirfond med mindre enn 20 % aksjeandel skattlegges som renteinntekt, se bokstav b.
- Utdeling fra verdipapirfond med mellom 20 og 80 % aksjeandel splittes i en del som skal skattlegges som aksjeutbytte og en del som skal skattlegges som renter, beregnet forholdsmessig ut fra aksjeandelen, se bokstav c.

Om beregning av aksjeandelen, se [pkt. 3.2](#).

V-6-3.1.2 **Utdeling til personlige andelseiere**

For den delen av utdelingen fra fondet som skal anses som aksjeutbytte gjelder aksjonærmodellen for personlige andelseiere. Om aksjonærmodellen, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», [pkt. 5](#).

Bare den delen av andelens inngangsverdi som tilsvare aksjeandelen i ervervsåret er skjeringsgrunnlag etter sktl. § 10-12, jf. sktl. § 10-20 femte ledd. Aksjeandelen i ervervsåret fastsettes som utgangspunkt på samme måte som ved beregningen av hvor stor del av utdelingen som skal anses som aksjeutbytte, jf. sktl. § 10-20 femte ledd annet punktum, se [pkt. 3.1.1](#) og [pkt. 3.2](#).

For andeler ervervet i fond som i 2015 hadde en eller flere aksjer, gjelder det overgangsregler for fastsettingen av skjeringsgrunnlaget, jf. endringslov 18. desember 2015 nr. 115 VII. For andeler i slike fond ervervet før 7. oktober 2015, fastsettes aksjeandelen i ervervsåret til

100 prosent. For andeler ervervet 7. oktober 2015 eller senere i 2015, skal faktisk aksjeandel per. 1 januar 2016 legges til grunn ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget.

Utdeling som skattlegges som renteinntekt gir ikke rett til fradrag for skjerming, jf. sktl. § 10-20 sjette ledd.

Ubenyttet skjerming fra tidligere år kan fremføres på vanlig måte, uavhengig av regeldringene fra og med 2016.

Den delen av utdelingen som anses som utbytte blir, etter at det er gjort fradrag for skjerming, ved skatteberegningen oppjustert (multiplisert) med 1,72, jf. sktl. § 10-11 første ledd annet punktum.

For investering i fondskonto e.l. gjennomført før 1. januar 2019 skal aksjeandelen per 1. januar 2019 legges til grunn ved beregningen av skjermingsgrunnlaget for 2019, se endringslov 19. desember 2017 nr. 121 kap. VIII.

V-6-3.1.3 Tidfesting av utbetaling som skattlegges som renter, herunder om tilordning ved arv og gaveoverføring av fondsandel

Mens renteinntekter for øvrig skal tidfestes etter hvert som de opptjenes, skal utdeling av renter fra verdipapirfond tidfestes til utdelingstidspunktet. Dette skyldes at det er selve utdelingen som utløser skatteplikten, jf. sktl. § 10-20 tredje ledd. Hvor fondsandel overføres ved arv eller gave, blir opptjente, men ikke utbetalte renter hos arvelater/giver, i sin helhet først skattepliktige hos mottaker på utdelingstidspunktet (kontinuitet), jf. sktl. § 9-7.

V-6-3.1.4 Utdeling til selskaper mv.

For selskaper mv. gjelder fritaksmetoden for den delen av utdelingen som skal anses som aksjeinntekt, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav b. Fritaksmetoden gjelder selv om utdelingen skriver seg fra inntekter fra aksjer i selskaper som ikke i seg selv er omfattet av fritaksmetoden. Fritaksmetoden gjelder dermed også ved utdeling fra verdipapirfond som skattlegges som aksjeinntekt, selv om utdelingen skriver seg fra renteinntekter eller inntekter fra aksjer i lavskattelands utenfor EØS. Den delen av utdelingen som skal skattlegges som renteinntekt etter sktl. § 10-20 tredje ledd bokstav b eller c omfattes imidlertid ikke av fritaksmetoden, jf. sktl. § 10-20 sjette ledd. Fritaksmetoden får som utgangspunkt heller ikke anvendelse om det utdelende selskap får fradrag for utdelingen, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav h, se emnet «**Fritaksmetoden**», pkt. 3.6.

V-6-3.1.5 Kildeskatt

Reglene om kildeskatt på aksjeutbytte gjelder for utdelinger til andelseiere hjemmehørende i utlandet, men ikke for den delen av utdelingen som skal behandles som rente, jf. sktl. § 10-13 første ledd siste punktum. Om kildeskatt på aksjeutbytte, se emnet «**Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster**», pkt. 5. For selskaper hjemmehørende i et annet EØS-land gjelder fritaksmetoden for kildeskatt hvis selskapet tilsvarende et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden og er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land, jf. sktl. § 2-38 femte ledd og emnet «**Fritaksmetoden**», pkt. 2.3.

For den del av utdelingen som skal behandles som rente, skal det svares kildeskatt etter sktl. § 10-80 ved utdeling til nærstående selskap eller innretning i lavskattelands, hvis vilkårene er oppfylt, se emnet «**Utland – kildeskatt på renter**».

V-6-3.2 Beregningen av aksjeandelen i forbindelse med utdelinger mv. fra fondet

V-6-3.2.1 Generelt

Aksjeandelen i fondet har betydning for hvor stor del av en utdeling fra fondet som skal skattlegges som utbytte, se pkt. 3.1 og for hvor stor del av en utdeling som er fradragsberettiget for fondet, se pkt. 4.2.4. Aksjeandelen har også betydning ved anvendelsen av skjermingsmetoden. Omfattes andelseieren av fritaksmetoden, har aksjeandelen betydning for hvor stor del av en gevinst eller tap som omfattes av fritaksmetoden. Om beregningen av aksjeandelen ved realisasjon av andel i verdipapirfond, se sktl. § 10-20 syvende ledd og pkt. 3.3.2. Ved manglende innrapportering fra fondet gjelder det særlige regler om fastsetting av aksjeandelen, se nedenfor.

Aksjeandelen i fondet beregnes ut fra forholdet mellom verdien av aksjer mv. og andre verdipapirer ved inntektsårets begynnelse, basert på fondets verdijusterte egenkapital, jf. sktl. § 10-20 fjerde ledd. For fond som har startet opp i løpet av inntektsåret, beregnes aksjeandelen ut fra andelen ved årets slutt, jf. sktl. § 10-20 fjerde ledd annet punktum.

Ved beregningen av aksjeandelen skal alle aksjer regnes med, uavhengig av hvor selskapet er hjemmehørende. Egenkapitalbevis, andeler i likestilt selskap som omfattes av sktl. § 10-1 jf. § 2-2 første ledd bokstav b til e og andeler i selskap med deltakerfastsetting hvor deltakerne skattlegges etter nettometoden, likestilles med aksjer ved beregning av aksjeandelen, se sktl. § 10-20 fjerde ledd siste punktum. Derivater behandles som andre verdipapirer, selv om de har aksjer som underliggende objekt. Om derivater med negativ verdi, se nærmere nedenfor i pkt. 3.2.4.

Om hva som er derivater, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper», pkt. 2.

Statsveksler behandles som andre verdipapirer, se BFU 6/2019.

Kontantbeholdning og innskudd i kredittinstitusjoner skal holdes utenfor ved beregningen av aksjeandelen, se Prop. 1 LS (2015–2016) pkt. 7.4.4 s. 113.

V-6-3.2.2 Fusjon og fisjon i inntektsåret

Når et fond fusjonerer/fisjonerer i løpet av inntektsåret, kan tidspunktet for når andelen i fondet ble ervervet være bestemmende for beregningen av aksjeandelen. For erverv som gjøres i overdragende selskap før fusjon/fisjon, legges aksjeandelen i det overdragende fondet ved inntektsårets begynnelse til grunn. For erverv som gjøres i overtakende fond etter fusjon/fisjon blir løsningen ulik avhengig av om det overtakende fondet er nystiftet eller et eksisterende fond. For erverv i et fond som er nystiftet ved fusjon/fisjon legges aksjeandelen i fondet ved inntektsårets utgang til grunn ved fastsettingen av aksjeandelen. Hvis det overtakende fondet eksisterte før fusjons-/fisjonstidspunktet legges aksjeandelen ved inntektsårets begynnelse til grunn for erverv gjort etter fusjonen.

V-6-3.2.3 Underliggende fond

Har verdipapirfondet andeler i underliggende fond, skal den faktiske aksjeandelen for underfondet fastsettes på samme måte som i eierfondet, men med en forholdsmessig del beregnet ut fra eierandelen i det underliggende fond, jf. sktl. § 10-20 fjerde ledd tredje punktum. Denne beregningen gjennomføres i alle underliggende fondsledd, jf. Prop. 1 LS (2015–2016) pkt. 7.4.4 s. 117.

V-6-3.2.4 Særlig om derivater med negativ verdi

Derivater med en faktisk negativ verdi skal inngå i beregningen av aksjeandelen etter sktl. § 10-20 fjerde ledd med denne negative verdien. Dersom den negative verdien av et derivat faktisk sett er null, f.eks. fordi skattyter unnlater å benytte en opsjon, skal derivatet verdsettes til null ved beregningen av aksjeandelen.

Eksempel 1:

Verdipapirfond A har én aksje verd 100, ett derivat B verd 100 og ett derivat C med negativ verdi -100. De to derivatene føres mot hverandre, og aksjeandelen i A blir 100 %.

Eksempel 2:

Verdipapirfond A har én aksje verd 100, ett derivat B verd 100 og ett derivat C med negativ verdi -100 (men faktisk verdi null). Ved beregningen av aksjeandelen settes verdien av derivat C til den faktiske verdien null, og aksjeandelen i A blir 50 %.

Nedenfor vises to eksempler på hvordan derivater kan få negativ verdi:

Eksempel 1:

Et verdipapirfond har en obligasjon med flytende rente med løpetid på 3 år. For å sikre seg mot rentefall inngår verdipapirfondet en renteswapavtale som går ut på at verdipapirfondet skal motta fast rente i 3 år mot å betale flytende rente til kontraktspartnern i 3 år. Dersom den flytende renten overstiger fastrenten i kontraktperioden, innebærer differansen et tap for

verdipapirfondet, og dermed en negativ verdi. (Dersom den flytende renten i kontraktperioden imidlertid er lavere enn fastrenten, innebærer differansen en gevinst for verdipapirfondet, og dermed positiv verdi.)

Eksempel 2:

Et verdipapirfond inngår en terminkontrakt med aksjer som underliggende. Etter avtalen forplikter verdipapirfondet seg til å kjøpe aksje X for kr 1000 om 30 dager. Etter 30 dager omsettes aksjen for kr 800 (markedsverdi). Verdipapirfondet har da et tap på kontrakten på kr 200, som også utgjør derivatets negative verdi.

V-6-3.2.5 Manglende innrapportering

Hvis fondet ikke har innrapportert opplysninger som er nødvendige for å fastsette aksjeandelen, må andelseieren dokumentere aksjeandelen. Foreligger det ikke tilfredsstillende dokumentasjon, skal utdelingen skattlegges som rente, jf. sktl. § 10-20 niende ledd første og annet punktum.

Er det kun dokumentasjon for andel i underliggende fond som mangler, anses andelen i det underliggende fondet som andre verdipapirer enn aksjer, jf. sktl. § 10-20 niende ledd siste punktum.

Har fondet ikke innrapportert nødvendige opplysninger for å fastsette aksjeandelen i fondet, men det likevel foreligger tilfredsstillende dokumentasjon, skal aksjeandel i underliggende fond tas med ved beregningen av aksjeandelen i fondet, hvis andeler i slike underliggende fond utgjør mer enn 25 % av samlet verdi ved inntektsårets begynnelse, jf. sktl. § 10-20 niende ledd tredje punktum. Ved beregningen av denne andelen, tas bare med aksjer som det underliggende fond eier direkte med en tilsvarende forholdsmessig del, beregnet ut fra eierandelen i det underliggende fond, jf. sktl. § 10-20 niende ledd fjerde punktum. Aksjer som det underliggende fond eier i andre underliggende fond tas ikke med.

V-6-3.3 Gevinst og tap ved realisasjon av andel

V-6-3.3.1 Generelt

Gevinst og tap ved realisasjon av andel i verdipapirfond skattlegges etter reglene i sktl. § 10-20 syvende ledd. FIFU-prinsippet i sktl. § 10-36 gjelder tilsvarende for hver andelsklasse i det enkelte verdipapirfond. Helt eller delvis gjenkjøp av fondskonto anses som realisasjon og følger gevinst- og tapsreglene i sktl. § 10-20 syvende ledd, se sktl. § 10-20 tiende ledd fjerde punktum.

Reglene om gevinstbeskatning får ikke anvendelse på andeler i verdipapirfond når disse er eid i forbindelse med individuelle pensjonsavtaler og avtalen er inngått mellom andelseier og forvaltningsselskap. Tilsvarende gjelder for andeler i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven. Se sktl. § 10-20 åttende ledd. I disse tilfellene gjelder særreglene om pensjonsbeskatning.

V-6-3.3.2 Beregningen av aksjeandelen ved realisasjon av fondsandel

Ved realisasjon av andel i verdipapirfond skal aksjeandelen fastsettes i samsvar med sktl. § 10-20 tredje ledd, se [pkt. 3.1.1](#). Ved beregningen av aksjeandelen skal gjennomsnittet av aksjeandelen i ervervsåret og i salgsåret legges til grunn, jf. sktl. § 10-20 syvende ledd fjerde punktum. Dette gjelder både for personlige andelseiere og for selskaper som er andelseiere. Se nedenfor om betydningen av aksjeandelens størrelse for hhv. personlige andelseiere og selskaper.

Eksempel (hentet fra Prop. 1 LS (2015–2016) pkt. 7.4.4 s. 116)

Den faktiske aksjeandelen i fondet ved begynnelsen av ervervsåret er 92 prosent, og ved begynnelsen av salgsåret 70 prosent. Fondet har ikke andeler i underfond. Ved beregningen vil det da bli lagt til grunn en aksjeandel på 100 prosent for ervervsåret og 70 prosent for salgsåret, jf. tredje ledd bokstav a og c. Den beregnede andelen vil bli $(100+70)/2 = 85$ prosent. For andelseiere som oppfyller vilkårene for skattefritak for gevinsten etter fritaksmetoden, vil fritaket være begrenset til denne andelen av gevinsten.

For andeler ervervet i fond som i 2015 hadde en eller flere aksjer, gjelder det overgangsregler for fastsettingen av aksjeandelen i fondet, jf. endringslov 18. desember 2015 nr. 115 VII. For andeler i slike fond ervervet før 7. oktober 2015, fastsettes aksjeandelen i ervervsåret til 100 prosent. For andeler ervervet senere i 2015, skal aksjeandelen per 1. januar 2016 legges til grunn.

Ved beregningen av aksjeandelen i en fondskonto skal gjennomsnittlig aksjeandel for hvert år i eierperioden legges til grunn, se sktl. § 10-20 tiende ledd fjerde punktum. For investering i fondskonto e.l. gjennomført før 1. januar 2019 skal aksjeandelene per 1. januar 2019 legges til grunn som inngangsverdi ved gevinst- og tapsberegningen etter sktl. § 10-20 femte og syvende ledd, se overgangsreglene til sktl. § 10-20 tiende ledd i endringslov 19. desember 2017 nr. 121 kap. VIII.

V-6-3.3.3 *Personlige andelseiere*

For personlige andelseiere får aksjonærmodellen anvendelse for den delen av realisasjonsgevinsten som anses å ha tilknytning til aksjer i fondet. Om beregningen av aksjeandelen, se [pkt. 3.3.2](#). Ved investering i fondskonto gis fradrag for skjerming hos forsikringstakeren, beregnet ut fra aksjeandelen 1. januar i inntektsåret, se sktl. § 10-20 tiende ledd tredje punktum.

Ubenyttet skjerming fra før 2016 kan fremføres på vanlig måte, uavhengig av regelendringene, se [Prop. 1 LS \(2015–2016\) pkt. 7.4.6 s. 116](#).

Ubenyttet skjerming kan ikke overstige realisasjonsgevinsten, se sktl. § 10-31 første ledd tredje punktum. Ubenyttet skjerming kan imidlertid benyttes for hele gevinsten, ikke bare den delen av gevinsten som har tilknytning til aksjer, jf. [Prop. 1 LS \(2015–2016\) pkt. 7.4.4 s. 116](#).

Den delen av gevinsten som svarer til aksjeandelen blir ved skatteberegningen oppjustert (multiplisert) med 1,72, se sktl. § 10-20 syvende ledd siste punktum jf. sktl. § 10-11 første ledd annet punktum.

V-6-3.3.4 *Selskaper som er andelseiere*

For selskaper mv. som er subjekt under fritaksmetoden, får fritaksmetoden anvendelse for en andel av gevinst og tap som gjenspeiler andelen av aksjer i fondet, se § 10-20 syvende ledd annet og tredje punktum. Fritaksmetoden gjelder for selskaper som er andelseiere, selv om aksjeandelen i fondet består av aksjer i selskaper som ikke i seg selv er omfattet av fritaksmetoden. Fritaksmetoden gjelder dermed også ved realisasjon av andel i verdipapirfond, selv om fondet har aksjer i lavskattelands utenfor EØS. Om fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)». Om beregningen av aksjeandelen, se [pkt. 3.3.2](#).

V-6-4 **Skattlegging av verdipapirfondet**

V-6-4.1 *Formue*

Verdipapirfond formuesbeskattes ikke, jf. sktl. § 2-36 første ledd bokstav c og annet ledd. Se også emnet «[Formue](#)», [pkt. 2.2](#).

V-6-4.2 *Inntekt*

V-6-4.2.1 *Generelt*

Inntektsbeskatningen av verdipapirfond følger i utgangspunktet reglene for skattlegging av aksjeselskaper, se sktl. § 10-1 første ledd og § 2-2 første ledd bokstav e. Om skattlegging av aksjeselskaper, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)».

V-6-4.2.2 *Gevinst og tap ved realisasjon*

Verdipapirfond omfattes av fritaksmetoden som subjekt, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav b, se emnet «[Fritaksmetoden](#)». I tillegg er verdipapirfond generelt fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper utenfor EØS, jf. sktl. § 10-20 annet ledd. Dette gjelder også om aksjene er i selskap hjemmehørende i lavskattelands. Fritaksbestemmelsen i sktl. § 10-20 annet ledd gjelder også for utenlandske fond som skattlegges som hjemmehørende i Norge, når fondet oppfyller vilkårene for å anses som verdipapirfond etter legaldefinisjonen i verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 1. Det kreves ikke at slike utenlandske fond også må være regulert av de materielle reglene i verdipapirfondloven,

se HRD (HR-2019-1726-A) i Utv. 2019/771 (Storebrand International Private Equity V Limited).

V-6-4.2.3 Utbytte

Verdipapirfond, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav b, er i utgangspunktet ikke skattepliktig for lovlig mottatt utbytte på aksjer i selskaper/andeler i verdipapirfond hjemmehørende i Norge eller EØS-området, jf. sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a. Se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.4. Fritaksmetoden gjelder ikke for utdeling fra andre verdipapirfond som skattlegges som renteinntekt, jf. sktl. § 10-20 sjettede ledd og pkt. 3.1.4. Fritaksmetoden får heller ikke anvendelse hvor utdelingen skriver seg fra et utenlandsk selskap som får fradrag for utdelingen, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav h og emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.6. For aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS gjelder ikke fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.8. Om utbytte på aksjer mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.8.2.

Verdipapirfond som faller inn under fritaksmetoden skal skattlegges for tre prosent av utbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 sjettede ledd. Om denne sjablongmessige inntektsføringen, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

V-6-4.2.4 Fradrag

Verdipapirfond kan kreve fradrag i inntekten for den delen av utdeling til andelseierne som skattlegges som rente for mottaker, jf. sktl. § 10-20 første ledd, se pkt. 3.1 og pkt. 3.2.

V-6-5 Forvaltningsselskapers rapporteringsplikt

Forvaltningsselskap plikter i samsvar med sktfvl. § 7-3 og skatteforvaltningsforskriften 7-3 å gi opplysninger om innskudd i verdipapirfond. Se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. § 7-3.

V-7 Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)

- Sktl. § 4-1, § 4-4, § 6-40 syvende ledd, § 9-11, § 9-12, § 10-10, § 10-11 tredje ledd, § 10-13 første ledd og § 14-24
- Sktbl. § 5-4 annet ledd, § 5-6 første ledd bokstav e, § 5-10 første ledd og § 5-11 første ledd

V-7-1 Generelt

Med verdipapirlån forstås, jf. sktl. § 9-11 tredje ledd, en avtale hvor

- eieren av et verdipapir (utlåneren), mot annet vederlag enn kjøpesummen for dette, overdrar verdipapiret til en annen avtalepart (innlåneren), og
- den andre avtaleparten (innlåneren) på et senere tidspunkt forplikter seg til å tilbakeføre et identisk verdipapir til den opprinnelige eieren mot annet vederlag enn kjøpesummen for dette

Utlåneren kan ha kommet i besittelse av verdipapiret ved et tilsvarende lån (kjede av utlån).

Privatrettslig har (den opprinnelige) utlåneren fått eierretten til verdipapiret erstattet med et krav på tilbakelevering av et identisk verdipapir. Innlåneren har på sin side påtatt seg en forpliktelse til å levere tilbake et identisk verdipapir. Hvis innlåneren ikke har videresolgt det lånte verdipapiret og dermed besitter det, vil innlåneren privatrettslig bli ansett som eier av verdipapiret.

«Shortsalg» av verdipapir er et salg hvor selgeren ikke eier verdipapiret som selges når avtalen om salg inngås. «Dekket shortsalg» er et salg hvor selgeren ikke eier verdipapiret, men hvor selger på salgstidspunktet har sikret tilgang for levering. Tilgang til verdipapiret er et vil-

kår for at et verdipapirforetak kan formidle salg av verdipapiret, og for at et verdipapirforetak eventuelt selv skal kunne selge verdipapiret. Tilgang til verdipapiret kan selgeren få ved å inngå en avtale om lån fra en som allerede eier verdipapiret, og det er dette lånte verdipapiret som overføres til kjøperen av det shortsolgte verdipapiret. Den som selger short, må imidlertid på et senere tidspunkt levere tilbake et identisk verdipapir til den han lånte ifra, og dette gjøres oftest ved at selgeren kjøper verdipapiret på det åpne markedet.

I dette emnet behandles skattlegging ved lån av alle typer verdipapirer, og skattlegging ved realisasjon i forbindelse med lån av verdipapir («dekket shortsalg»). Om hva som er verdipapirer og den skattemessige behandlingen av disse, se emnet «[Verdipapirer](#)».

Nedenfor behandles ikke salg mot vanlig kjøpesum av verdipapir som selgeren ikke har lånt og hvor verdipapiret etter avtalen skal selges tilbake enten innen en fast frist eller på en bestemt dag (gjenkjøpsavtale). Det at det ved verdipapirlån ikke utveksles noen kjøpesum for verdipapiret, skiller verdipapirlån fra ulike typer gjenkjøpsavtaler (repurchase agreements).

V-7-2 Generelt om behandling av gevinst/tap ved utlån og tilbakelevering av verdipapirer

V-7-2.1 Skattlegging av gevinst

For utlåner anses utlån av verdipapirer i utgangspunktet som realisasjon. Det samme gjelder innfrielse eller annen realisasjon av kravet på å få tilbakelevert tilsvarende verdipapirer. For innlåner anses tilbakelevering av lånte verdipapirer som realisasjon. Om unntak fra skatteplikt for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se sktl. § 2-38 og emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Utlån av verdipapirer og tilbakelevering av lånte verdipapirer kan gjennomføres uten skattlegging når vilkårene i sktl. § 9-11 er oppfylt, se [pkt. 3](#). Etter disse reglene skal utlån av verdipapirene ikke gevinstbeskattes hos utlåneren på utlånstidspunktet. Videre skal det ikke foretas noen gevinstbeskatning hos utlåneren som følge av at innlåneren innfrir verdipapirlånet med tilbakeføring av identiske verdipapirer til utlånerens verdipapirkonto innen 1. januar i året etter utlånsåret, se sktl. § 9-11 femte ledd.

V-7-2.2 Fradrag for tap

Selv om etablering og innfrielse av verdipapirlån anses som realisasjon, skal eventuelt tap ikke anses realisert dersom verdipapirlånet blir innfridd med tilbakelevering av identiske verdipapirer, jf. sktl. § 9-11 annet ledd. Dette gjelder for alle typer verdipapirlån, inkludert de som kan gjennomføres uten gevinstbeskatning, se [pkt. 3](#).

Tap ved etablering av verdipapirlån er fradragsberettiget for utlåner dersom lånet ikke innfris med tilbakelevering av identiske verdipapirer til utlåneren. Tapet anses først realisert når det blir klart at verdipapirlånet ikke vil bli innfridd med tilbakelevering av identiske verdipapirer, jf. sktl. § 9-11 sjette ledd. Om fradragsrett for tap, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)» og emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», [pkt. 5.1](#). Om unntak fra fradragsretten for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

V-7-3 Verdipapirlån uten gevinstbeskatning ved utlånet eller ved innfrielsen av lånet

V-7-3.1 Krav til type verdipapir

Reglene om utlån av verdipapir uten gevinstbeskatning er etter sktl. § 9-11 fjerde ledd bokstav a begrenset til å gjelde for

- aksjer
- egenkapitalbevis, og
- ihendehaverobligasjoner

Det er en forutsetning at verdipapiret på utlånstidspunktet er tatt opp til notering på regulert marked som definert i lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 2-7 fjerde ledd, eller tilsvarende notering på utenlandsk børs.

V-7-3.2 Vilkår for fritak for skatteplikt for gevinsten

For at utlånet skal fritas for gevinstbeskatning, jf. sktl. § 9-11, må følgende vilkår være oppfylt:

- Låneavtalen må være skriftlig, se sktl. § 9-11 fjerde ledd

- Innlåneren må påta seg en forpliktelse til å levere tilbake identiske verdipapirer til utlåneren ved utløpet av låneperioden, se sktl. § 9-11 tredje ledd. Med identiske verdipapirer menes verdipapirer i samme antall og type som de utlånte, med samme pålydende, eventuelt fallsdato, og samme tilknyttede rettigheter. Det må tillempe for situasjoner der verdipapirenes pålydende, antall mv. endrer seg i låneperioden og hvor dette ikke innebærer noen (skattemessig) realitet. Dette gjelder for eksempel aksjesplitt/-spleis og skattefri fusjon eller fisjon. For slike tilfeller må låneavtalen sikre at utlåneren får tilbake verdipapirer som reelt erstatter de utlånte verdipapirene, det være seg det antallet vederlagsaksjer som utlånte aksjer gir rett til ved en fusjon eller fisjon eller det antallet aksjer som de utlånte aksjene gir rett til ved en splitt eller spleis. Det kreves likevel ikke at utlåneren skal kompenseres in natura for fondsaksjer som er utstedt på de utlånte verdipapirene i låneperioden, se [pkt. 10.4.2](#) og Ot.prp. nr. 42 (2002–2003) kap. 1.6.2.2
- Innlåneren må påta seg en forpliktelse til å kompensere utlåneren for all avkastning (i vid forstand) som utdeles/tilstås på de utlånte verdipapirene i låneperioden, se sktl. § 9-11 fjerde ledd bokstav b. Dette omfatter både ordinær avkastning på verdipapirene, som utbytte og renter, men også avkastning i videre forstand, som for eksempel tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, tilståtte fondsaksjer og tegningsretter. Innlåneren skal likevel ikke være forpliktet til å tilbakeføre in natura finansielle instrumenter som i låneperioden tilstås på utlånte verdipapirer, for eksempel fondsaksjer, se strekpunktet ovenfor. Det er tilstrekkelig at innlåneren påtar seg en forpliktelse til å kompensere utlåneren for verdien av disse, se også [pkt. 10](#)
- For verdipapirer som er registrert i en verdipapirsentral som omfattes av opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-3 første ledd bokstav i, må lånetransaksjonen registreres som sådan i vedkommende verdipapirsentral, se jf. sktl. § 9-11 fjerde ledd bokstav c
- For aksjer og egenkapitalbevis i selskaper hjemmehørende i Norge, må identiske verdipapirer være tilbakeført til utlånerens verdipapirkonto per 1. januar i året etter utlånsåret, se sktl. § 9-11 femte ledd. Om konsekvensen av at dette ikke er gjort, se [pkt. 4](#)

V-7-4 **Verdipapirlån hvor vilkårene for å unnta gevinstbeskatning ved utlånet eller innfrielsen ikke er oppfylt**

V-7-4.1 **Generelt**

Ved utlån av verdipapirer hvor vilkårene i sktl. § 9-11 ikke er oppfylt, utløses skatteplikt for gevinst ved etablering og innfrielse av verdipapirlån, jf. sktl. § 9-11 første ledd annet punktum. For utlåneren utgjør gevinsten differansen mellom verdipapirenes markedsverdi på utlånstidspunktet og verdipapirenes inngangsverdi.

Utlåneren skattlegges for gevinsten i utlånsåret. Dette gjelder også ved utlån av norske aksjer og egenkapitalbevis, hvor tilbakelevering av verdipapirene skjer etter utløpet av utlånsåret, jf. [pkt. 3.2](#) siste strekpunkt. Det er uten betydning hva som er årsaken til den manglende tilbakeleveringen. Om tidspunktet for skattlegging for aksjer mv. i utenlandske selskaper og hvor det i senere år enn utlånsåret blir klart at identiske verdipapirer ikke vil bli tilbakeført, se [pkt. 4.5](#).

Innlåneren anses i prinsippet å ha realisert verdipapirene når disse leveres tilbake til utlåneren. Innlånerens anskaffelsesverdi består i en etablert tilbakeleveringsforpliktelse. Vederlaget består i at denne forpliktelsen slettes. Både anskaffelsesverdien og vederlaget verdsettes til markedsverdien av de lånte verdipapirene på tilbakeleveringstidspunktet, se Ot.prp. nr. 42 (2002–2003) kap. 1.3.4.3. Det vil dermed ikke bli noen gevinst for innlåneren ved tilbakeleveringen. Om skattlegging ved innlånerens realisasjon av innlånte verdipapirer, se [pkt. 6](#).

V-7-4.2 **Utlånerens inngangsverdi for tilbakeleverte verdipapirer**

Hvis utlåneren er gevinstbeskattet ved utlånet, skal det etableres ny inngangsverdi for eventuelle verdipapirer som utlåneren får tilbakelevert. Den markedsverdien som er lagt til grunn ved gevinstbeskatningen vil være utlånerens nye inngangsverdi.

Var markedsverdien på utlånstidspunktet lavere enn utlånerens inngangsverdi, foreligger det et tap som ikke er realisert og derfor ikke er fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-11 annet ledd, se [pkt. 2.2](#). I slike tilfeller videreføres utlånerens inngangsverdi på de utlånte verdipapirene uforandret.

V-7-4.3 Innfrielse og annen realisasjon av kravet på å få tilbake identiske verdipapirer

Hvis kravet på tilbakelevering av verdipapirene innfris ved at innlåneren tilbakeleverer identiske verdipapirer, skal det som utgangspunkt ikke foretas noen egen gevinstbeskatning for kravet på tilbakelevering. I stedet overføres inngangsverdien på dette kravet til de verdipapirene utlåneren får tilbake. Denne inngangsverdien er lik verdipapirenes markedsverdi på utlånstidspunktet og er identisk med utgangsverdien som legges til grunn ved inntektsføring av den fritatte gevinsten, jf. pkt. 4.2.

Dersom utlåneren på annen måte realiserer kravet på å få tilbake identiske verdipapirer, utløser dette skatteplikt for realisasjon av kravet på å få tilbake verdipapirene etter alminnelige regler. Dette gjelder for eksempel hvor kravet overdras til tredjemann eller hvor kravet gjøres opp på annen måte enn ved å tilbakelevere identiske verdipapirer. Ved gevinstberegningen settes kravets inngangsverdi lik inngangsverdien på de utlånte verdipapirene.

V-7-4.4 Norske aksjer og egenkapitalbevis – manglende innfrielse av lånet

Gjelder utlånet norske aksjer eller egenkapitalbevis, skal utlåneren skattlegges i utlånsåret hvis tilbakelevering av identiske verdipapirer ikke har skjedd innen utløpet av dette året, jf. pkt. 3.2 siste strekpunkt. Hvis det viser seg at identiske verdipapirer heller ikke senere tilbakeføres til utlåneren i samsvar med låneavtalen, og utlåneren i stedet kompenseres på annen måte, eventuelt ikke blir kompensert i det hele tatt, anses utlånerens krav på tilbakeføring av aksjene for å være realisert. Gevinst ved denne realisasjonen er skattepliktig og tap er fradragsberettiget. Skattleggingen/fradragsføringen skal foretas når det er klart at verdipapirlånet ikke vil bli innfridd ved tilbakeføring av identiske verdipapirer til utlåneren, jf. sktl. § 9-11 sjette ledd. Inngangsverdien for dette kravet settes lik den utgangsverdien som ble lagt til grunn ved inntektsføring av den (betingede) fritatte gevinsten.

Eksempel på gevinstberegning for norske aksjer

En aksje med inngangsverdi på 100 lånes ut. På utlånstidspunktet 1. september i år 1 har aksjen en verdi på 120. Det betingede skattefritaket er 20. Aksjen blir ikke tilbakeført til utlånerens konto før 2. januar i år 2, for eksempel på grunn av forsinkelse i oppgjørssystemet. Utlåneren skal inntektsføre den (betinget) fritatte gevinsten på 20 i år 1. Utlånerens inngangsverdi på kravet (på å få tilbake aksjen) er 120. Per 2. januar i år 2 har aksjen en verdi på 90. Det skal da ikke gjennomføres noe gevinst- og tapsoppgjør for kravet i år 2 (utlåneren får ikke fradrag for 30). I stedet settes inngangsverdien på den tilbakeleverte aksjen til 120 (og ikke til 90).

V-7-4.5 Utenlandske verdipapirer og norske ihendehaverobligasjoner som ikke blir tilbakeført

Ved utlån av aksje mv. i utenlandske selskap samt for norske eller utenlandske ihendehaverobligasjoner, vil det ikke være gjennomført noen skattlegging som følge av at verdipapirene ikke er tilbakeført ved årsskiftet. I slike tilfeller skal gevinst tas til inntekt og tap komme til fradrag når det avtales eller på annen måte er klart at verdipapirlånet ikke vil bli innfridd med tilbakeføring av et identisk verdipapir, jf. sktl. § 9-11 sjette ledd. Gevinsten/tapet ved utlån av verdipapiret skal skattlegges/fradragsføres på dette tidspunktet.

V-7-4.6 Skattlegging av innlåner ved tilbakelevering av annet enn identiske verdipapirer

I noen tilfeller gjør innlåneren opp sin forpliktelse overfor utlåneren etter låneavtalen på annen måte enn tilbakelevering av identiske verdipapirer, for eksempel ved levering av færre identiske verdipapirer med tillegg av et kontantvederlag, andre verdipapirer eller bare et kontantvederlag.

Leverer innlåneren til utlåner verdipapirer som ikke tilfredsstillende kravet til å være identiske med de lånte, anses dette som en vanlig realisasjon av de leverte verdipapirene hos innlåneren. Dette gjelder også for de verdipapirer som ikke blir levert tilbake, når bare deler av de identiske verdipapirene som er lånt blir levert tilbake. I slike tilfeller må gevinsten/tapet ved realisasjon av de leverte, ikke-identiske, verdipapirene skattlegges i det året innlåneren gjør opp sin forpliktelse overfor utlåneren.

Har innlåneren de lånte verdipapirene i behold etter å ha innfridd låneavtalen på annen måte enn ved tilbakelevering av identiske verdipapirer, anses de lånte verdipapirene som er i behold som kjøpt av innlåneren.

Om skattlegging ved innlåners realisasjon av lånte verdipapirer, se [pkt. 6](#).

V-7-5 FIFU-prinsippet når utlåneren foretar en realisasjon av aksjer i samme selskap som utlåner har utlånte aksjer i

Realiserer utlåneren andre aksjer i samme selskap som utlåneren har utlånte aksjer i, kan det ved fastsetting av inngangsverdi mv. være spørsmål om hvilke aksjer som er realisert. Etter sktl. § 10-36 første ledd skal den aksjen som først var anskaffet anses å være realisert først. Ved vurderingen av hvilken aksje som skal anses å være anskaffet først, skal man også medregne de utlånte aksjene som om utlåneren fortsatt var eier av dem.

V-7-6 Skattlegging ved innlånerens realisasjon av lånte verdipapirer

V-7-6.1 Generelt

Realiserer innlåneren verdipapirer som innlåner har fått tilgang til ved lån (dekket shortsalg) vil innlåner normalt erverve identiske verdipapirer til innfrielse av låneavtalen (dekningskjøp). De lånte verdipapirene skal i utgangspunktet anses realisert etter hvert som innlåneren erverver identiske verdipapirer, likevel ikke senere enn det tidspunktet hvor forpliktelsen etter låneavtalen gjøres opp, jf. sktl. § 9-12 første ledd.

Om eventuell skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)» og emnet «[Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster](#)», [pkt. 5.1](#). Om skattefritak for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

V-7-6.2 Beregning av gevinst og tap

Ved gevinst- og tapsberegningen i forbindelse med realisasjon av lånte verdipapirer settes utgangsverdien til vederlaget ved realisasjonen.

Inngangsverdien for de lånte verdipapirene settes etter sktl. § 9-12 annet ledd bokstav b til summen av

- kostnaden ved senere anskaffelse av identiske verdipapirer (dekningskjøpet). Dersom det i tiden etter salget, men før dekningskjøpet, for eksempel gjennomføres en splitt eller spleis i de aktuelle verdipapirene, må inngangsverdien settes til kostnaden ved å anskaffe et tilsvarende antall verdipapirer som de solgte har gitt opphav til ved splitten/spleisen
- premie (vederlag) som innlåneren etter låneavtalen betaler for å få disponere verdipapirene, og
- kompensasjon for annen avkastning enn utbytte utdelt på de lånte verdipapirene i låneperioden

Dersom innlåneren har egen beholdning av samme type aksjer som lånes inn, skal den aksjen som først var anskaffet anses realisert først (FIFU-prinsippet), jf. sktl. § 10-36 første ledd. Egenbeholdningen ervervet før lånet av aksjer skal da anses å være de aksjene som er realisert først. Eventuell realisasjon av aksjer ut over denne egenbeholdningen anses å gjelde de innlånte aksjene.

V-7-6.3 Tidfesting av gevinst og tap

Gevinst og tap ved realisasjon av verdipapir dekket ved lån mv., tidfestes etter regelen i sktl. § 14-2 første ledd annet punktum (realisasjonsprinsippet), se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

Når innlåner foretar dekningskjøpet i samme inntektsår som det lånte verdipapiret selges til tredjemann, skal gevinsten eller tapet ved transaksjonen beregnes og skattlegges dette året.

Når dekningskjøpet ikke er foretatt innen inntektsårets utgang, vil det inntil dekningskjøpet er foretatt ikke være mulig å anslå med sikkerhet størrelsen på gevinsten eller tapet ved salget av det lånte verdipapiret. Skattleggingen skal skje i det året da dekningskjøp blir foretatt, se sktl. § 14-24.

V-7-7 **Vederlag for lånet (utlånspremien)**

Innlåneren vil normalt være forpliktet til å betale et vederlag (premie) til utlåneren for retten til å disponere verdipapirene. Som premie i skattemessig forstand regnes alle ytelser som innlåneren plikter å yte til utlåneren for å få disponere verdipapirene, med unntak av ytelser som kompenseres for avkastning som er utdelt/tilstått på de utlånte verdipapirene i låneperioden.

For utlåneren er premien skattepliktig som kapital-/virksomhetsinntekt.

For innlåneren skal premien aktiveres som en del av inngangsverdien på de lånte verdipapirene.

V-7-8 **Avkastning på utlånte verdipapirer i låneperioden**

Utbetaling av avkastningen på lånte verdipapirer tilfaller den som er registrert som eier av verdipapirene på tidspunktet for utbetaling av avkastningen. I låneperioden vil dette si tredjemann som verdipapirene er overdratt til, eventuelt innlåneren dersom innlåneren selv sitter med verdipapirene.

Det vil normalt være tredjemann som skattlegges for avkastning fra selskapet. Dette skattlegges etter vanlige regler. Om skattlegging av utbytte, se emnet «**Aksjer – utbytte**» og emnet «**Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster**», pkt. 5.1. Om skattefritak for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «**Fritaksmetoden**».

Dersom innlåner ikke har overdratt verdipapirene til tredjemann, kan dette være en indikasjon på at verdipapirlånet ikke er reelt, eller er skattemessig motivert (omgåelse). I slike tilfeller skal utlåneren tilordnes avkastningen, se nærmere i Ot.prp. nr. 42 (2002–2003) pkt. 1.6.5. Se også FIN 20. august 2010 i Utv. 2011/275.

Om fordeling av inntektsrenter mellom kjøper og selger på rentebærende verdipapirer, se emnet «**Verdipapirer**», pkt. 3.5.2.

V-7-9 **Skjermingsfradrag**

Skjermingsfradraget for lånte aksjer mv. tilordnes den som er eier av aksjene per 31. desember i inntektsåret, jf. sktl. § 10-12 annet ledd siste punktum. Tredjemann tilordnes skjermingsfradrag for de aksjene som er kjøpt fra innlåner. Er identiske aksjer tilbakeført til utlåner innen årsskiftet, skal utlåner tilordnes skjermingsfradrag for disse aksjene. Dette skjermingsfradraget kan føres til fradrag i eventuell mottatt utbyttekompensasjon, se pkt. 10.2.

V-7-10 **Kompensasjon for avkastning på utlånte verdipapirer**

V-7-10.1 **Generelt**

Fordi utlåner ikke er registrert som eier i selskapet, får utlåner ikke avkastningen direkte på utlånte verdipapirer. Etter låneavtalen har utlåner imidlertid krav på kompensasjon (fra innlåneren) for all avkastning som er utdelt (utbetalt) på verdipapirene i låneperioden, jf. sktl. § 9-11 fjerde ledd bokstav b.

Har innlåneren mottatt utbytte og avtalen ikke inneholder bestemmelser om utbyttekompensasjon, skal slik utbyttekompensasjon anses å være ytet innenfor rammen av eventuell betalt premie e.l., jf. sktl. § 10-11 tredje ledd tredje punktum.

Ytelser etter avtale om verdipapirlån som kompenseres for avkastning utdelt på utlånte verdipapirer, skal i utgangspunktet klassifiseres som en ordinær kapitalinntekt/-kostnad dersom ikke annet er særskilt bestemt. Klassifikasjonen har betydning fordi det gjelder ulike regler for skattlegging av utbytte, renter og ordinære kapitalinntekter/-kostnader.

Kompensasjon for avkastning skal hos den opprinnelige utlåneren behandles etter de samme reglene som den avkastningen den skal kompensere.

V-7-10.2 **Kompensasjon for utbytte**

V-7-10.2.1 **Generelt**

Kompensasjon for utbytte etter avtale om lån av aksje mv. anses som utbytte på de utlånte aksjene, se sktl. § 10-11 tredje ledd første punktum. Om fra hvilke selskap utdelinger behandles som utbytte, se emnet «**Aksjer – utbytte**».

Hos den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen (vanligvis utlåner) skal kompensasjonen behandles som utbytte på de utlånte aksjene. Om skatteplikt for utbytte, se emnet «**Aksjer – utbytte**» og emnet «**Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster**», pkt. 5.1. Om

unntak fra skatteplikt for aksjeselskaper mv. for lovlig utbytte (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)». Eventuell skattlegging av kompensasjonen hos utlåner foretas i det året selskapet beslutter å utdele utbytte. Om fradrag for skjerming, se [pkt. 9](#).

Mellomliggende innlånere/utlånere som plikter å overføre mottatt utbyttekompensasjon til en bakenforliggende utlåner i en kjede av lån, anses ikke å oppebære utbyttekompensasjonen, og skal ikke skattlegges (verken som inntekt eller fradrag) for dem. Dette forutsetter at mottatt utbyttekompensasjon faktisk overføres fra mellomliggende innlåner til mellomliggende utlåner. Da mellomliggende avtaleparter i utgangspunktet ikke skattlegges for utbyttekompensasjon, har disse heller ikke krav på eventuelt fradrag for skjerming etter sktl. § 10-12 eller fradrag i norsk skatt for kildeskatt som utbyttekompensasjonen måtte være ilagt i utlandet.

Innlåneren har ikke fradragsrett for utredet kompensasjon for utbytte på aksjer og egenkapitalbevis, jf. sktl. § 6-23.

V-7-10.2.2 *Kildeskatt i Norge på utbytte/utbyttekompensasjon for utbytte fra norsk selskap til utlåner bosatt/hjemmehørende i utlandet*

Når den endelige mottakeren av en kompensasjon for utbytte fra norske aksje- eller allmennaksjeselskaper er person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet, skal det i utgangspunktet svares kildeskatt til staten etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav c, jf. § 10-13.

Personlig aksjonær som er bosatt i en annen EØS-stat har rett til fradrag for skjerming, jf. sktl. § 10-13 annet ledd. Fradrag for skjerming gis i form av refusjon etter utgangen av inntektsåret. Se emnet «[Utland – kildeskatt på aksjeutbytte](#)», [pkt. 6.2](#).

Om generelt unntak fra skatteplikt for utbytte mv. etter sktl. § 2-38 (fritaksmetoden) for aksjeselskaper mv. hjemmehørende i annen EØS-stat, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 2.3](#).

Dersom ordinært utbytte som det skal svares kildeskatt av, utdeles direkte til en utenlandsk aksjonær, har det utdelende selskapet plikt til å foreta forskuddstrekk, jf. sktbl. § 5-4a første ledd, og til å foreta innbetaling til staten etter nærmere regler i skattebetalingsloven. Ved forskuddstrekket skal det ikke tas hensyn til eventuelt fradrag for skjerming etter sktl. § 10-13. Selskapet er også ansvarlig for kildeskatten som faller på utenlandske aksjonærer, jf. sktl. § 10-13. Selskapet fritas imidlertid for disse pliktene når det gjelder kildeskatt på utbyttekompensasjonen. Når de lånte aksjene er videresolgt for utbyttedatoen, vil selskapet forholde seg til den tredjemann som har ervervet aksjene.

Plikten til å foreta forskuddstrekk og innbetaling av eventuell kildeskatt på utbyttekompensasjon tilligger innlåneren, og innlåneren er ansvarlig for skatten som faller på den utenlandske (endelige) mottakeren av utbyttekompensasjonen, jf. sktbl. § 5-4a annet ledd. Eventuell kildeskatt av kompensasjon for utbytte skal svares med den satsen som følger av skatteavtalen med den staten hvor den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen (den opprinnelige utlåneren) er bosatt/hjemmehørende. Har Norge ikke skatteavtale med vedkommende stat, eller innlåneren ikke kjenner identiteten til den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen, skal det trekkes kildeskatt med den satsen som følger av Stortingets årlige skattevedtak (25 %), jf. statsskattevedtaket § 3-5 tredje ledd.

Aksjelån (verdipapirlån) kan etableres i mange ledd (kjedelån). Trekk- og innbetalingsplikten, samt ansvaret for skatten skal i slike tilfeller i utgangspunktet bare plasseres hos ett subjekt. Disse pliktene skal bare tilligge innlånere som forestår utbetaling av utbyttekompensasjon til en utenlandsk kontraktsmotpart (utlåner). Dette innebærer at en norsk innlåner som står i et kontraktsforhold til en norsk utlåner dermed fritas for ovennevnte plikter. Dette gjelder selv om innlåner er kjent med at hans norske kontraktsmotpart ikke er den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen. Trekk- og innbetalingsplikten, samt ansvaret for skatten, påligger imidlertid alle innlånere som etter en aksjelånsavtale forestår utbetaling av en kompensasjon for utbytte fra norske aksje- eller allmennaksjeselskaper til en utenlandsk kontraktsmotpart. Dersom vedkommende ikke kjenner identiteten til den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen, må det trekkes 25 % kildeskatt av brutto utbyttekompensasjon, jf. Stortingets skattevedtak § 3-5 tredje ledd.

Når utbyttekompensasjonen defineres som utbytte på de utlånte aksjene, er Norge forpliktet til å refundere kildeskatt innbetalt til Norge utover det beløp som følger av skatteavtalen med bostedsstaten til den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen. Det stilles strenge krav til dokumentasjon ved søknad om refusjon av kildeskatt på utbyttekompensasjon. I tillegg til

dokumentasjon av reelt eierskap og bostedsland kreves det at søkeren dokumenterer beløpet som er trukket i kildeskatt på kompensasjonen, og hvilket subjekt som har forestått trekket. Ved lån i flere ledd (kjedelån) vil dette som regel forutsette at hele lånekjeden blir dokumentert. Godtgjøres det at den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen er hjemmehørende i Norge, skal eventuell innbetalt kildeskatt refunderes i sin helhet.

V-7-10.3 Kompensasjon for renter

Kompensasjon som etter låneavtale svares for renter som i låneperioden er utdelt på utlånte rentebærende verdipapirer, behandles skattemessig på samme måte som den avkastningen de erstatter, det vil si som renter på de underliggende utlånte verdipapirene.

Som rentekompensasjon anses et beløp lik de rentene som faktisk er utdelt på de underliggende utlånte verdipapirene i låneperioden. Dersom innlåneren har mottatt renter, og avtalen ikke inneholder bestemmelser om rentekompensasjon, skal slik rentekompensasjon anses å være ytet innenfor rammen av eventuell betalt premie e.l., se sktl. § 6-40 syvende ledd, jf. § 10-11 tredje ledd tredje punktum.

Skattesubjekt for rentekompensasjon er utlåneren, dvs. den som endelig mottar kompensasjonen (den virkelige rettighetshaver til kompensasjonen).

Innlåneren har krav på fradrag for utbetalt rentekompensasjon på lik linje med gjeldsrenter, jf. sktl. § 6-40 syvende ledd første punktum.

Mellomliggende innlånere/utlånere anses ikke å oppebære rentekompensasjonen, og den skal ikke skattlegges eller fradragføres på deres hånd.

V-7-10.4 Kompensasjon for annen avkastning

V-7-10.4.1 Generelt

Kompensasjon etter en avtale om verdipapirlån for annen avkastning enn utbytte og renter, skal i utgangspunktet behandles som en ordinær kapital-/virksomhetsinntekt for den endelige mottakeren av kompensasjonen. For utrederen (innlåneren) skal kompensasjonen behandles som en ordinær kapitalkostnad. Mellomliggende utlånere/innlånere anses ikke å oppebære kompensasjonen. På samme måte som for utbytte- og rentekompensasjoner skal det ikke knytte seg noen skattemessige virkninger til kompensasjonen for mellomliggende utlånere/innlånere som bare overfører kompensasjonen til et bakenforliggende ledd i lånekjeden.

V-7-10.4.2 Særlig om fondsaksjer

Til innfrielsen av lånet med identiske aksjer knytter det seg ingen skattemessige virkninger, se [pkt. 3](#). Dette innebærer at en kompensasjon in natura (aksjer i samme selskap) for fondsaksjer utstedt i låneperioden ikke skal anses som skattepliktig inntekt for den endelige mottakeren av kompensasjonen. Videre må opprinnelige inngangsverdier, som utlåneren har på de utlånte (stam-)aksjene, omfordeles på det samlede antallet aksjer som utlåneren får tilbake. Utlåneren stilles da i samme stilling som om fondsaksjene var mottatt direkte fra selskapet.

Dersom utlåneren blir kompensert på annen måte enn aksjer (i samme selskap), må kompensasjonen behandles som vederlag for de utlånte aksjene fordi utlåneren da har avstått en eierandel i selskapet mot vederlag.

Uavhengig av om kompensasjonen ytes in natura eller i pengers verdi, vil innlåneren ha rett til fradrag for kostnaden ved å yte denne.

V-7-10.4.3 Særlig om tegningsretter

Når tegningsretter overføres in natura for å innfri forpliktelser etter en låneavtale, anses dette ikke som en del av forpliktelsen til å innfri lånet med identiske aksjer. Overføring av tegningsretter in natura anses derfor å utgjøre en skattepliktig overføring av verdier fra innlåneren til utlåneren. Det beløpet som legges til grunn ved skattleggingen av tegningsretten, utgjør inngangsverdien for denne.

En økonomisk kompensasjon for verdien av tegningsrettene beskattes i utgangspunktet som ordinær kapital-/virksomhetsinntekt på mottakerens hånd. Innlåneren gis fradrag for kostnadene ved erverv av tegningsretter eller ved å yte en økonomisk kompensasjon.

For aksjeselskaper mv. er inntekt/gevinst på tegningsretter ikke skattepliktig, jf. sktl. § 2-38 (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

V-7-11 **Formue**

Generelt om skattlegging av formue, se emnet «**Formue**».

I låneperioden er utlåneren ikke (privatretslig) eier av de utlånte verdipapirene, men har et ubetinget krav mot innlåneren på å få tilbakelevert identiske verdipapirer. Dette kravet er et skattepliktig formuesobjekt for utlåneren. Det følger av sktl. § 4-1 at kravet skal verdsettes til omsetningsverdien per 1. januar i skattefastsettingsåret. Dette vil normalt svare til omsetningsverdien av de utlånte verdipapirene på dette tidspunktet.

Innlåneren gis fradrag i formuen for den ubetingede forpliktelsen til å levere verdipapirene tilbake i samsvar med låneavtalen, se sktl. § 4-4. Forpliktelsen skal i samsvar med den alminnelige hovedregelen for fastsetting av nettoformue verdsettes til virkelig verdi per 1. januar, det vil normalt si markedsverdien av de lånte verdipapirene på dette tidspunktet.

V-8 Vergemål

- Sktl. § 5-1, § 5-10 § 5-15 og § 6-1
- Lov 26. mars 2010 nr. 9 om vergemål
- Forskrift 15. februar 2013 nr. 201 om vergemål

V-8-1 **Om vergemål**

Vergemål reguleres av lov 26. mars 2010 nr. 3 om vergemål (vergemålsloven). Personer under 18 år vil alltid være under vergemål.

Personer som er 18 år eller eldre kan være satt under vergemål etter vergemålsloven kapittel 4, jf. vergemålsloven § 2. Vergemålet kan omfatte personlige forhold, økonomiske forhold eller begge deler, jf. vergemålsloven § 21 annet ledd. Et vergemål kan ha forskjellig omfang, men skal ikke være mer omfattende enn nødvendig.

Selv om en person er satt under vergemål, kan vedkommende ha den rettslige handleevnen i behold.

Fratakelse av rettslig handleevne kan også være begrenset til bestemte områder. På det økonomiske området kan fratakelse av rettslig handleevne være begrenset til å gjelde bestemte eiendeler eller bestemte disposisjoner, jf. vergemålsloven § 22 annet ledd siste punktum.

Omfanget av vergemålet vil være bestemt i vedtaket om å sette vedkommende under vergemål. Er skattyteren fratatt den rettslige handleevnen, skal dette være registrert bl.a. i folkeregisteret, jf. vergemålsloven § 77 første ledd bokstav e.

Vergemålsloven gir også i visse tilfeller andre rett til å opptre på vegne av skattyter uten at vedkommende er satt under vergemål. Om dette, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. § 5-3.

V-8-2 **Ivaretagelse av skattyters interesser overfor skattemyndighetene**

V-8-2.1 **Mindreårige**

Den mindreårige kan i utgangspunktet opptre selv overfor skattemyndighetene vedrørende formue og inntekt som vedkommende skattlegges selvstendig for. Vergen kan også opptre på vegne av den mindreårige i disse forholdene. Foreldrene må opptre overfor skattemyndighetene i forhold som gjelder formue og inntekt som skattlegges hos foreldrene.

Om vergens og den mindreåriges plikt til å levere skattemelding, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. §§ 8-2 og 8-13.

Om vergens og den mindreåriges rett til klage på skattefastsettingen, se Skatteforvaltningshåndboken, omtalen av sktfvl. § 5-3.

V-8-2.2 **Voksne som er satt under vergemål**

Er skattyter satt under vergemål, kan vergen i kraft av sitt oppdrag som verge opptre på dennes vegne overfor skattemyndighetene. Dette gjelder selv om skattyter ikke er fratatt sin rettslige handleevne. Om plikten til å levere skattemelding på vegne av den som er satt under vergemål, se Skatteforvaltningshåndboken. Hvis den som er satt under vergemål ikke er fratatt sin rettslige handleevne, kan vedkommende selv også opptre overfor skattemyndighetene.

Om retten til å klage på vegne av den som er satt under vergemål, se Skatteforvaltningshåndboken.

V-8-3 Godtgjørelse til verger

V-8-3.1 *Inntekt*

I visse tilfeller ytes det godtgjørelse til vergen etter avtale med statsforvalteren, se vergemålsloven § 30, jf. forskrift til vergemålsloven 15. februar 2013 nr. 201 (vergemålsforskriften) § 16. Godtgjørelsen kan gjelde et fast beløp, eller en godtgjøring etter timesats. Godtgjørelsen vil være skattepliktig som lønn for vergen når vergeoppdraget ikke er utført som ledd i næringsvirksomhet, jf. sktl. § 5-10. Godtgjørelse som ikke overstiger kr 6 000 i løpet av et inntektsår skal ikke innrapporteres, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 første ledd, og er derfor skattefri etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav i. Beløpsgrensen gjelder uavhengig av om godtgjørelsen dekkes av den vergetrengende selv eller av statsforvalteren. Har vergen flere vergeoppdrag som dekkes av samme statsforvalter, gjelder beløpsgrensen for den samlede godtgjørelsen fra denne statsforvalteren.

Lønn til verge fra statsforvalteren kan innrapporteres selv om lønnen i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 6 000 og derfor blir skattefri for vergen. I slike tilfeller vil det innrapporterte beløpet likevel ikke bli forhåndsutfyllt på skattemeldingen.

Er vergeoppdraget utført som ledd i næringsvirksomhet, jf. sktl. § 5-30, gjelder ingen nedre beløpsgrense for skatteplikt.

Vergen har også krav på en fast årlig sats fastsatt av den sentrale vergemålsmyndighet til dekning av utgifter, jf. vergemålsforskriften § 18. Hvis utgiftene i vesentlig grad overstiger den faste utgiftsdekningen, kan statsforvalteren fastsette en høyere sats. Slik utgiftsdekning anses medgått til dekning av vergens utgifter, slik at det ikke oppstår skatteplikt. Er vergeoppdraget utført som ledd i næringsvirksomhet, skal kostnadene føres i regnskapet. Utgiftsdekningen behandles da som virksomhetsinntekt.

V-8-3.2 *Arbeidsgiveravgift*

Om fritak for arbeidsgiveravgift for godtgjørelse til verge etter vergemålsloven § 30 som dekkes av den vergetrengende selv, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 3.13. Lønn til verge betalt av statsforvalteren inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

V-8-3.3 *Fradrag*

Den som er satt under vergemål har plikt til å dekke kostnadene til vergen selv hvis vedkommende har en formue eller inntekt som overstiger grensene i vergemålsforskriften § 19 første og annet ledd. I visse tilfeller kan statsforvalteren beslutte at kostnadene skal dekkes av det offentlige selv om formues- og inntektsgrensene er overskredet.

Kostnader til verge som den vergetrengende selv dekker, vil være fradragsberettigede etter sktl. § 6-1. I praksis gis det fradrag selv om kostnadene ikke har tilknytning til en bestemt skattepliktig inntekt, jf. Utv. I side 1019 (Riksskattestyret). Fradraget inngår ikke i et eventuelt minstefradrag. Forvaltningsgebyr knyttet til forvaltning av vedkommendes eiendeler vil også være fradragsberettiget.

V-9 Virksomhet – allment

- Sktl. § 5-30 og § 12-10
- Ftrl. § 1-10
- FSSD § 12-2-1 og § 12-2-2

V-9-1 Generelt

V-9-1.1 *Begrepsbruk*

Skatteloven har ingen egen definisjon av hva som skal anses som virksomhet, men sktl. § 5-30 gir noen eksempler på hva som omfattes av begrepet. Begrepet «virksomhet» i skatteloven skal forstås på samme måte som «næringsvirksomhet», se Ot.prp. nr. 86 (1997–98) side 48.

Om en inntektsgivende aktivitet skal anses som virksomhet eller ikke, kan ha betydning for flere regelsett, f.eks. ved spørsmål om omdanning fra personlig eid virksomhet til nystiftet aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, beregning av personinntekt i enkeltpersonforetak, stedbunden skattlegging, tidfesting av inntekter og kostnader, tapsfradrag og bokføringsplikt. I de fleste tilfeller er det klart om aktiviteten er av den ene eller andre karakter. Imidlertid kan spørsmålet i enkelte tilfelle være meget tvilsomt. Spørsmålet må da avgjøres etter en helhetsvurdering hvor en rekke momenter inngår.

I enkelte tilfeller fremgår det av lov eller forskrifter at en inntekt ikke skal behandles som virksomhetsinntekt etter visse avgrensede regelsett, f.eks. reglene om minstefradrag og trygdeavgift, se nedenfor. Inntekten kan likevel etter andre regler måtte anses som virksomhetsinntekt, f.eks. etter reglene om stedbunden skattlegging.

V-9-1.2 Selskap med deltakerfastsetting

Det stilles samme krav for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet i selskap med deltakerfastsetting som ellers. Dersom et selskap med deltakerfastsetting driver virksomhet, anses alle deltakerne som næringsdrivende. Hvorvidt en stille interessent skal anses som deltaker i virksomheten eller som långiver, må vurderes etter den interne avtalen, se HRD i Utv. 1989/403 (Rt. 1989/296) (Platou Investment AS). (Skattyter ble ansett som selskapsdeltaker). Se også LRD 2. januar 2001 (Borgarting) i Utv. 2001/439 (Tveten) (Skattyter ble ikke ansett som selskapsdeltaker i indre selskap). Se for øvrig emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)».

V-9-1.3 Aksjeselskap, andelslag mv.

Det stilles samme krav for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet når den drives av upersonlige skattytere som aksjeselskap, andelslag, stiftelser mv. Det samme gjelder for holdingselskaper.

En aksjonær kan ikke anses som næringsdrivende bare fordi aksjeselskapet han er aksjonær i driver virksomhet, se HRD i Utv. 1980/622 (Rt. 1980/1436) (Kahrs). (Ikke hjemmel for fradrag for tap på lån til eget AS). Utbetalinger fra aksjeselskap til eierne for personlig arbeid utført for selskapet, vil normalt måtte anses som lønn. Unntaksvis kan en aktivitet som utføres av aksjonæren for selskapet, bli ansett utført som ledd i en virksomhet som drives av aksjonæren utenfor aksjeselskapet. Dette må bedømmes konkret, se nærmere [pkt. 3.3.3](#). Se også f.eks. HRD i Utv. II/194 (Rt. 1923/689) og HRD i Utv. II/290 (Rt. 1926/417), og motsatt i LRD 30. april 1984 (Gulating) i Utv. 1984/562. Se også emnet «[Fordringer](#)», [pkt. 8.3.2](#).

V-9-2 Andre lover

V-9-2.1 Folketrygdloven

Folketrygdloven har en egen definisjon av hvem som anses som selvstendig næringsdrivende, se ftrl. § 1-10. Dette virksomhetsbegrepet er ment å være identisk med det virksomhetsbegrep som legges til grunn i skatteretten, se Ot.prp. nr. 29 (1995–96) side 29 flg.

V-9-2.2 Merverdiavgiftsloven

I utgangspunktet må begrepet næringsdrivende forstås på samme måte i merverdiavgiftslovgivningen som i skattelovgivningen, men særlige hensyn bak merverdiavgiften kan medføre at de konkrete vurderingene slår ulikt ut, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) kap. 31.2.4.1 s. 195.

Det kan ikke uten videre legges til grunn at skattytere som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret også skal anses for å drive virksomhet etter skattereglene.

V-9-2.3 Skattebetalingsloven

Skattebetalingsloven opererer med samme virksomhetsbegrep som skatteloven.

V-9-3 Begrepet virksomhet

V-9-3.1 Generelt

Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang

- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyters regning og risiko

Det stilles ikke krav til at eieren av virksomheten personlig deltar aktivt i driften for at den skal anses som virksomhet.

Det har ingen betydning for spørsmålet om det foreligger virksomhet om aktiviteten er utført i Norge eller utlandet. Om skatteplikt til Norge for virksomhet i utlandet, se emnet «Utland – virksomhetsinntekter».

Nedenfor avgrenses begrepet virksomhet mot

- ansettelsesforhold og annet arbeid for andre utenfor virksomhet, f.eks. enkeltstående og mer tilfeldige oppdrag, se pkt. 3.2
- passiv kapitalforvaltning, se pkt. 3.3
- tilfeldig inntekt, se pkt. 3.4
- ikke-økonomisk aktivitet, se pkt. 3.5

V-9-3.2 Avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor virksomhet

V-9-3.2.1 Generelt

Grensen mellom virksomhet og arbeid for lønn/annen arbeidsgodtgjørelse utenfor virksomhet, går som oftest på om aktiviteten drives for skattyters egen regning og risiko. «Egen regning» vil typisk innebære at skattyter selv må dekke kostnadene i forbindelse med aktiviteten, f.eks. kostnader til materiale, kostnader til drift, driftsmidler mv. «Egen risiko» innebærer at skattyteren selv har ansvaret for den kontraktsmessige oppfyllelsen av oppdraget og har ansvar for å dekke ev. underskudd. Ansvar for den kontraktsmessige oppfyllelsen vil f.eks. foreligge hvor skattyter har reklamasjonsansvar /erstatningsansvar hvis oppdraget ikke er utført i samsvar med det som er avtalt. Ved avgjørelsen av dette spørsmålet må det tas utgangspunkt i hva som er avtalt mellom oppdragsgiver og skattyter. Går avtalen ut på at arbeidet skal utføres for skattyterens regning og risiko og dette er reelt, må dette legges til grunn for den skattemessige behandlingen. Det avgjørende er om avtaleforholdet etter sitt innhold har karakteren av avtale med en selvstendig næringsdrivende. Svaret på dette beror på en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet, se f.eks. HRD i Utv. 1994/828 (Rt. 1994/1064) (TMB Engineering AS/Bye) og HRD i Utv. 2001/11 (Rt. 2000/1981) (Fabcon). Se også SKD 27. mars 2014 i Utv. 2015/732.

I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å konstatere hva som er det reelle forholdet. Følgende momenter vil etter omstendighetene trekke i retning av virksomhet

- skattyter står ansvarlig overfor oppdragsgiveren for arbeidsresultatet, slik at han har resultatansvar/reklamasjonsansvar
- skattyter har flere oppdragsgivere samtidig eller etter hverandre
- oppdragsgiver dekker ikke skattyters kostnader i tillegg til godtgjørelsen for selve arbeidet
- skattyter holder materialer mv.
- skattyter har egne driftsmidler
- skattyter har egne ansatte
- oppdraget omfatter bare et bestemt arbeid
- oppdraget er ikke bare tidsavgrenset
- skattyter har ikke krav på flere oppdrag fra oppdragsgiver
- skattyter har ikke krav på vederlag etter at oppdraget er avsluttet
- avregning skjer i fast beløp og ikke per tidsenhet
- skattyter har rett til å stille med andre enn seg selv personlig
- for bierverv; at skattyter for øvrig er næringsdrivende
- skattyter har eget kontor/produksjonslokaler mv.
- oppdragsgiver har ikke faglig instruksjonsmyndighet over hvorledes oppdraget skal utføres
- oppdragsgiver har ikke administrativ instruksjonsmyndighet over hvorledes oppdraget skal utføres

Oppregningen er ikke uttømmende. Momentene vil kunne ha ulik vekt i forskjellige tilfeller. Varighet og omfang av tjenesteytelser kan f.eks. ha sin forklaring i prosjektets og det enkelte oppdrags karakter. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende for resultatet.

Det at enkelte av momentene ovenfor ikke er til stede, er ikke automatisk et moment som trekker i retning av et lønsmottakerforhold. I tilfeller hvor oppdragstakers prestasjon er nært knyttet til oppdragsgivers øvrige drift, f.eks. når oppdragstaker arbeider sammen med oppdragsgivers ansatte om et bestemt prosjekt, vil f.eks. det at oppdragsgiver har den faglige og administrative instruksjonsmyndigheten ha mindre vekt.

Det er i en rekke tilfeller tatt stilling til hvorvidt en aktivitet er utført som ledd i et ansettelsesforhold eller som ledd i en virksomhet. Se eksemplene nedenfor som er ordnet alfabetisk.

V-9-3.2.2 Advokater

For privatpraktiserende advokat må det avgjøres konkret om oppdrag skal anses som en del av den virksomhet advokaten driver. For eksempel vil oppdrag som sekretær for foreninger mv. eller som forretningsfører for foretak av forskjellig art, normalt være en del av virksomheten. Det samme kan gjelde oppdrag som rettsmekler eller voldgiftsdommer. Arbeid som foreleser og sensor mv. i juridiske fag kan også anses som en del av virksomheten, se SKD 8. november 2010 i Utv. 2011/1083.

Godtgjørelse til privatpraktiserende advokat som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende behandles som lønnsinntekt selv om vervet klart må ses som ledd i mottakerens virksomhet, og uavhengig av om godtgjørelsen er utmålt som tappt inntekt i virksomhet, jf. sktl. § 5-10 bokstav b. Godtgjørelse for arbeid for selskapet som går ut over selve styrevervet vil derimot kunne behandles som en del av virksomhetsinntekten. Om de tilfeller hvor det utbetales beløp til dekning av kostnader påført virksomheten i forbindelse med arbeidet, se [pkt. 3.2.19](#).

Videre anses godtgjørelse til fastlønnede aktører som lønn i tjenesteforhold, selv om advokaten også driver privat praksis, se URD 13. desember 1975 (Oslo byrett) i Utv. 1976/46 (Riekeles).

V-9-3.2.3 Agenter

Om agenter mv. på provisjonsbasis, se SKDs rundskriv nr. 21/avd. I vedrørende avgiftene til folketrygden i Utv. 1973/656.

V-9-3.2.4 Barkeeper

Barkeepere er ofte provisjonslønnet. De anses ikke som næringsdrivende. Se LRD 8. mai 2002 (Frostating) i Utv. 2002/1023 (pub-bestyrer/barkeeper ansett som lønnstaker).

V-9-3.2.5 Barnepass

Om inntekt av barnepass, se emnet «[Barnepass](#)».

V-9-3.2.6 Budbil

Om budbiler, se LRD 8. mai 1996 (Borgarting) i Utv. 1997/47 (Bjerkås). (Skattyter ble ansett som næringsdrivende ift. merverdiavgiftsloven).

V-9-3.2.7 Bygge- og anleggsgafagene

Om inntekt innen bygge- og anleggsgafagene, se Sk. nr. 16/1986 i Utv. 1986/507, samt følgende rettsavgjørelser

- LRD 24. februar 1984 (Eidsivating) i Utv. 1984/305 (Kristian Olimb AS). (Oppdragsgivers utbetaling ble ansett som lønn og ikke som utbetaling til næringsdrivende)
- LRD 1. april 2009 (Frostating) i Utv. 2009/687 (Tre tømrere ble ansett som næringsdrivende)
- URD 8. november 1989 (Trondheim byrett) i Utv. 1990/613 (TM Byggjeneste A/S). (Oppdragsgivers utbetaling til snekkere/byggmestre ble under tvil ansett som utbetaling til næringsdrivende)
- URD 31. januar 1991 (Midt-Trøndelag herredsrett) i Utv. 1991/765 (A/S Trønderhus). (Oppdragsgivers utbetaling til snekkere ble ansett som utbetaling til næringsdrivende)

Se også dommer referert under [pkt. 3.2.11](#)

V-9-3.2.8 Fiske

Mannskapslott i fiske behandles som virksomhetsinntekt. Hyre behandles som lønn. Se for øvrig emnet «Fiske».

V-9-3.2.9 Forfatter

Forfatter som mottar vederlag i form av royaltys skal anses som næringsdrivende, jf. FSSD § 12-2-2 annet ledd. Se også emnet «Kunstnere».

V-9-3.2.10 Håndverks- og husflidsarbeid hjemme

Om håndverks- og husflidsarbeid hjemme, se SKDs rundskriv nr. 22/avd. I vedrørende avgiftene til folketrygden i Utv. 1974/85.

V-9-3.2.11 Konsulent

Om skillet mellom lønnstaker og virksomhet for konsulenter, se

- HRD i Utv. 1994/828 (Rt. 1994/1064) (TMB Engineering AS/Bye). (Konsulent ble ansett for å drive virksomhet gjennom eget aksjeselskap)
- HRD i Utv. 2001/11 (Rt. 2000/1981) (Fabcon AS). (Utbetaling til konsulenter i oljeindustrien var til næringsdrivende)
- HRD i Utv. 2002/1185 (Rt. 2002/996) (Skoog Hedrén). (Ingeniør med tidsbegrenset oppdrag ble ansett som lønnstaker)
- LRD 23. mars 1999 (Agder) i Utv. 1999/775 (Godtgjørelse til vikarierende daglig leder fra annet selskap var lønnsinntekt)
- LRD 5. februar 2001 (Frostating) i Utv. 2001/484 (Utbetaling til konsulent fra flere selskaper hvor konsulenten hadde en sentral posisjon ble ansett som lønn)
- LRD 13. november 2001 (Gulating) i Utv. 2001/1514 (Ingeniør ansett som næringsdrivende)
- LRD 16. juni 2008 (Gulating) i Utv. 2008/1410 (Konsulent innen fiskeindustrien ble ansett som næringsdrivende)
- URD 14. november 1995 (Stavanger byrett) i Utv. 1996/52 (Rockwater AS). (Ingeniøroppdrag ansett som virksomhet)
- URD 2. februar 2011 (Oslo tingrett) i Utv. 2011/539 (Gateway Management AS). (Utbetaling til selskap som var heleid av konsulent, som var daglig leder i det utbetalende selskap, ble ansett som arbeidsinntekt)

V-9-3.2.12 Kontraktør

Om skillet mellom lønnstaker og næringsdrivende underentreprenører, se LRD 24. februar 1984 (Eidsivating) i Utv. 1984/305 (Kristian Olimb AS). (Oppdragsgivers utbetaling ble ansett som lønn, og ikke som utbetaling til næringsdrivende) og HRD i Utv. 1994/828 (Rt. 1994/1064) (TMB Engineering AS/Bye). (Konsulent ble ansett for å drive virksomhet gjennom eget aksjeselskap).

V-9-3.2.13 Leger

Om skillet mellom lønnstaker og selvstendig næringsdrivende leger, se SKD 31. januar 2001 i Utv. 2001/916 (i den aktuelle saken fant SKD at legene ved et legesenter organisert som et aksjeselskap, var lønnstakere).

I LRD 27. juni 2006 (Eidsivating) i Utv. 2006/1053 kom retten til at en lege som hadde betraktet seg som lønnstaker i realiteten var å anse som selvstendig næringsdrivende. Retten la bl.a. vekt på at skattyter hadde ansvaret for arbeidsresultatet, at han selv hadde dekket egne utgifter og at han selv måtte dekke eventuelt underskudd. Saken ble sammenlignet med SKD 31. januar 2001 i Utv. 2001/916, se over.

Se også LRD 29. mai 2007 (Eidsivating) i Utv. 2007/1110 (Mjøs Kirurgene Lege og Spesialistsenter AS). (Leger som ble innleid til et privat legesenter ble ansett som selvstendig næringsdrivende. Sentralt i vurderingen var om legene hadde utøvet virksomheten for egen regning og risiko, herunder om de hadde risiko for arbeidsresultatet.)

Kompensasjon som leger mottar for tapt arbeidsfortjeneste/virksomhetsinntekt i forbindelse med arbeid som medlem av styre, utvalg, råd, nemnder mv., anses som lønn, jf. sktl. § 5-10 bokstav b. Se SKD 27. august 2015 (Utv. 2015/1778).

V-9-3.2.14 Musikere, sangere mv.

Om musikere i orkester, se HRD i Utv. 1973/570 (Rt. 1973/1136) (Hybelboernes forening). (Musikerne var næringsdrivende). Om plateartisters arbeidsinnsats hos plateselskap, se HRD i Utv. 1986/680 (Rt. 1985/644) (EMI Norsk A/S). (Godtgjørelser for innspilling av plater mv. var arbeidsgiveravgiftspliktig). Se også SKDs rundskriv nr. 26/avd. I vedrørende avgiftene til folketrygden i Utv. 1975/614.

V-9-3.2.15 Murer

Om skillet mellom lønnstaker og virksomhet for murere, se URD 1. februar 2000 (Moss byrett) i Utv. 2000/477.

V-9-3.2.16 Omsorgsarbeid

Om skillet mellom lønnstaker og selvstendig næringsdrivende i omsorgsbransjen, se SKD 27. mars 2014 i Utv. 2015/732.

V-9-3.2.17 Oppfinnere

Royalty som mottas for patenterte oppfinnelser anses normalt som virksomhetsinntekt. Om fradragsrett for kostnader til forskning og utvikling, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag](#)».

V-9-3.2.18 Oversetter

Oversettere som mottar vederlag i form av royalty skal anses som næringsdrivende, jf. FSSD § 12-2-2 annet ledd.

Tillegghonorar ved gjenbruk av oversettelse skattlegges ikke som virksomhetsinntekt dersom grunnhonoraret er skattlagt som arbeidsinntekt og gjenbruken ikke har medført ytterligere aktivitet for oversetteren. Slik godtgjørelse er etter lang forvaltningspraksis ansett som avkastning av immateriell rettighet og dermed fordel vunnet ved kapital

V-9-3.2.19 Politiske verv/meddommerverv

Godtgjørelse for politiske verv/meddommerverv behandles alltid som lønnsinntekt, jf. sktl. § 5-10 bokstav b. Dette gjelder også om godtgjørelsen er utmålt som tapt inntekt i virksomhet.

Dersom det utbetales beløp til dekning av folkevalgt/meddommers kostnader påført virksomheten i forbindelse med vervet, og slike utgifter klart skilles ut fra hva som utgjør godtgjørelsen for selve vervet som folkevalgt/meddommer, vil slik dekning av kostnader kunne behandles som virksomhetsinntekt. Dette vil for eksempel gjelde for folkevalgt/meddommer som driver landbruk og må leie inn vikar i sitt fravær knyttet til vervet.

V-9-3.2.20 Pyramidedeltakelse

Etter lov 9. januar 2009 nr. 2 om kontroll med markedsføring og avtalevilkår mv. (markedsføringsloven) § 6 jf. forskrift 1. juni 2009 nr. 565 om urimelig handelspraksis § 1 nr. 14, er det forbudt å etablere, drive eller markedsføre en pyramideordning der en forbruker betaler et vederlag for mulighet til å oppnå kompensasjon som primært stammer fra andre forbrukere som trer inn i systemet, og ikke fra salg eller forbruk av produkter (pyramidespill).

Skatteloven har ingen spesialregler for pyramideorganisasjoner, nettverksselskaper mv. eller for deltakernes formue og inntekt som gjelder deltakelse i slike organisasjoner.

Inntekter fra deltakelse i pyramidespill kan være skattepliktig som

- fordel vunnet ved virksomhet, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-30 og § 5-31
- fordel vunnet ved arbeid, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-10 til § 5-15
- fordel vunnet ved kapital, se sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-20 og § 5-21
- tilfeldige inntekter (gevinster), se sktl. § 5-50 og emnet «[Tilfeldige inntekter /gevinster](#)»
- gevinst ved realisasjon av formuesobjekt, se sktl. § 5-1 annet ledd og § 5-30 annet ledd, jf. kap. 9. Se også emnet «[Aksjer – realisasjon](#)»

Hjemmel for skattlegging må vurderes konkret for den enkelte skattyter og for den enkelte inntekt.

Om ulike skattespørsmål i forbindelse med deltakelse i T5PC og WGI, se SKD 7. oktober 2004 i Utv. 2005/838, SKD 13. april 2005 i Utv. 2005/843 og SKD 31. oktober 2005 i Utv. 2006/338.

V-9-3.2.21 Salgsrepresentanter

Om salgsrepresentanter på provisjonsbasis, se SKDs rundskriv nr. 21/avd. I, vedrørende avgiftene til folketrygden i Utv. 1973/656. Se LRD 11. januar 2002 (Frostatting) i Utv. 2002/64 (selgere av støvsugere ble ansett som næringsdrivende).

V-9-3.2.22 Sensorer

Sensorarbeid som utføres av næringsdrivende innenfor sensorens fagområde, anses utført som ledd i virksomheten. Se eks. SKD 8. november 2010 i Utv. 2011/1083.

V-9-3.2.23 Skipsreder

Om skipsredervirksomhet, se HRD i Utv. II/194 (Rt. 1923/689) og HRD i Utv. II/290 (Rt. 1926/417).

V-9-3.2.24 Språkundervisning

Om språkundervisning av ansatte i et selskap, se Riksskattenemndas vedtak i Utv. 1999/1341.

V-9-3.2.25 Styreverk, medlem av representantskap, utvalg, råd og lignende

Godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende behandles som lønnsinntekt. Dette gjelder selv om arbeidet må ses som ledd i mottakerens virksomhet, for eksempel som advokat eller revisor, og uavhengig av om godtgjørelsen er utmålt som tapt inntekt i virksomhet, se sktl. § 5-10 bokstav b.

Om de tilfeller hvor det utbetales beløp til dekning av kostnader påført virksomheten i forbindelse med arbeidet, se [pkt. 3.2.19](#).

V-9-3.2.26 Tannleger

Om tannlegers organisering av sin virksomhet i aksjeselskap, se URD 6. mars 1996 (Asker og Bærum namsrett) i Utv. 1996/711.

V-9-3.2.27 Transport

Om transportvirksomhet, se [pkt. 3.2.6](#).

V-9-3.2.28 Undervisning

Undervisningsarbeid som utføres av næringsdrivende innenfor eget fagområde, anses utført som ledd i virksomheten.

V-9-3.3 Avgrensning mot passiv kapitalforvaltning

V-9-3.3.1 Generelt

Kapitalinntekt kan være

- årlig avkastning, f.eks. utbytte av verdipapirer, inntekt ved utleie av løsøre og fast eiendom, eller
- gevinst ved salg, f.eks. av verdipapirer og fast eiendom

Dersom formuesobjektet/kapitalen anses å gå inn i en annen virksomhet, blir inntekten en del av vedkommende virksomhet. Nærmere om hva som omfattes av virksomheten, se nedenfor.

Når inntekten ikke inngår i annen virksomhet må det avgjøres om forvaltningen av formuesobjektet/kapitalen må anses som en virksomhet i seg selv. Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien.

V-9-3.3.2 Aktivitet

Ved vurderingen av aktivitetens omfang må det legges vekt på alle typer aktivitet som skal tilordnes skattyter (både fysisk og ikke-fysisk), f.eks. arbeid med å administrere. Aktivitet i form av utøvelse av eierbeføyelser er imidlertid ikke tilstrekkelig til at det anses å foreligge virksomhet. Som eksempel, se Utv. 1990 s. 1084 (Rt. 1990 s. 958 (Quatro) (Det var ikke påvist at et morselskap utøvet noen «overordnede styrings- og ledelsesfunksjoner» overfor sitt datterselskap, ut over det som naturlig fulgte av eierforholdet. Om et tilfelle hvor et holdingselskaps aktiviteter oppfylte virksomhetskravet, se HRD (HR-2018-2338-A) i Utv. 2019/1 (Yara). (En betydelig del av konsernets hovedkontorfunksjoner var her lagt til morselskapet. Dette gjaldt bl.a. administrative og finansielle tjenester og strategiske analyser knyttet til forretningsutvikling. Konsernledelsen utøvet strategisk utvikling og ledelse av konsernselskapene som gikk ut over eier- og styreoppgaver i datterselskapene. Konsernstabene utøvet også en rekke funksjoner for konsernselskapene ved å yte ulike tjenester som bl.a. finans, strategi, HR, juridisk arbeid, skatt og transaksjoner.)

Om styreverv mv., se [pkt. 3.3.3](#).

Aktiviteten behøver ikke å være utøvet av skattyter selv, men aktiviteten må være utført for skattyters regning og risiko.

Aktiviteten vil være utført for skattyters regning og risiko hvor den er utført av personer ansatt hos skattyter, eventuelt av deltakere i selskap med deltakerfastsetting. Er det etablert et forvaltningsapparat med ansatte, eget kontor og driftsmidler, trekker dette i retning av å anse aktiviteten som virksomhet.

Når skattyter har satt bort arbeidet til andre, f.eks. advokat, må det vurderes konkret om den andres aktivitet kan tilordnes skattyter, dvs. om aktiviteten utøves for skattyters regning og risiko. Som eksempler, se:

- HRD i Utv. 1968/75 (Rt. 1967/1570) (Huseby Kvaalen) (Skattyter hadde arvet en større eiendom og oppførte i løpet av en femårsperiode 11 boenheter på eiendommen, som ble solgt til forskjellige kjøpere. Salgsgevinstene måtte anses som virksomhetsinntekt. Det hadde ingen betydning at arbeidene var satt bort til forretningsfører, byggmester mv. Aktiviteten gikk langt ut over en vanlig kapitalanbringelse.)
- HRD i Utv. 2013/711 (Rt. 2013/421) (Tronviken ANS) (To personer kjøpte opp en fordringsmasse på ca. 300 kundefordringer til samlet pålydende ca. kr 8 332 000. Inndrivingen av fordringene var satt bort til tre inkassoselskaper. Fordringene ble lagt inn i et ANS som de to stiftet. Selve innehavet av en slik fordringsmasse krevde så stor aktivitet at det måtte anses som virksomhet. Det hadde ingen betydning at inndrivingen var overlatt til tre inkassoselskaper.)

Kravet til aktivitetens omfang vil variere og må vurderes over noe tid avhengig av virksomhets art.

Står man overfor en avkastning som klart overstiger en normal avkastning på den investerte kapitalen, vil dette i tvilstilfeller kunne være et moment for at det foreligger virksomhet, jf. LRD 10. august 1995 (Borgarting) i Utv. 1995/965.

V-9-3.3.3 Aktivitet utført av aksjonær, styremedlemmer m.m.

Er aktivitet utover ivaretagelse av eierbeføyelsene utført av en aksjonær i et aksjeselskap eller av andre nærstående, kan det oppstå spørsmål om aktiviteten skal anses utført for selskapets regning og risiko eller om den skal anses utført for aksjonærens eller den nærståendes egen regning og risiko. Er aksjonæren eller den nærstående lønnskaker i selskapet, anses aktiviteten utført for selskapets og ikke aksjonærens eller den nærståendes regning og risiko, se f.eks. Utv. 1980/622 (Rt. 1980/1436) (Kahrs). Tilsvarende gjelder hvor aksjonæren har andre stillinger i selskapet. I andre tilfeller kan aksjonærens eller den nærståendes engasjement for selskapet etter en konkret vurdering bli ansett som en egen virksomhet.

Utøvelse av styreverv anses som ivaretagelse av eierbeføyelser. Har skattyteren styreverv eller et annet verv i selskapet, kreves det en aktivitet som går ut over rammene for dette vervet, for at aktiviteten overfor selskapet skal anses som en egen virksomhet. Som eksempler, se

- Utv. 2015 s. 1365 (Rt. 2015 s. 628 (Solér). (En aksjonær ble ansett for å drive virksomhet med å forsøke å bygge opp en profesjonell fotballklubb. Det ble lagt vekt på at aksjonæren hadde drevet et særdeles aktivt eierskap, at han hadde tatt en betydelig personlig risiko ved

- å investere og garantere for lån og at han hadde dekket kostnader til reisevirksomhet og andre løpende utgifter. Innsatsen i form av kapital, garantier og arbeid var etter en objektiv vurdering egnet til å gi overskudd.)
- Utv. 2017/1084 (HR-2017-628-A) (Thinggaard). (En investor, som drev personlig virksomhet som gikk ut på oppkjøp og restrukturering av bedrifter, overførte virksomheten til sitt eget aksjeselskap (Thinggaard). Investoren drev gjennom dette selskapet en aktivitet i Peterson-gruppen, hvor Thinggaard var aksjonær, som gikk langt utover det arbeid som kunne knyttes til styrevervene. Aktiviteten besto i långivning, integrert rådgivning, administrasjon og ledelsesmessig støtte. Denne aktiviteten ble ansett som virksomhet for Thinggaard. Om spørsmålet om fradragsrett for tap på en fordring som Thinggaard hadde på et selskap i Peterson-gruppen, se emnet «[Fordinger](#)», pkt. 8.3.8
 - Utv. 2017/1088 (HR-2017-627-A) (Raise). (Et morselskap i et konsern hadde etablert et datterselskap (Raise International) som skulle forestå internasjonal virksomhet. I den forbindelse hadde datterselskapet etablert datterdatterselskap i Sverige og UK og bl.a. gitt lån til datterdatterselskapet i UK. Datterselskapet ble nektet fradrag for tap på dette lånet da virksomhetskravet i sktl. § 6-2 annet ledd annet punktum ikke var oppfylt. Kostnader som var knyttet til de personene som arbeidet med utenlandssatsingen ble delvis dekket på overordnet nivå og dermed som arbeid for morselskapet, og delvis på et operativt nivå som arbeid for datterdatterselskapene. Raise International ble ikke belastet for noen av kostnadene ved utenlandssatsingen, og Høyesterett fant ikke tilstrekkelige objektive holdepunkter for at aktiviteten kunne anses drevet for dette selskapets regning. Ivaretagelse av posisjonene som styreleder og daglig leder i samsvar med kravene i aksjeloven utgjorde ikke i seg selv tilstrekkelig aktivitet som oppfylte virksomhetskravet.)
 - Utv. 2017/1291 (LB-2016-67586) (Morpol). (Et morselskap i et konsern hadde ytet lån til et datterdatterselskap som senere ble solgt. Salget førte til at fordringen gikk tapt. Retten la til grunn at morselskapet var et eierselskap som forvaltet sine eierinteresser i datterselskapene med sikte på størst mulig samlet utbytte. All operasjonell virksomhet ble utført av datterselskapene. Det var ikke virksomhet i seg selv at morselskapet i kraft av å være aksjonær utøvet overordnet styring og ledelse av datterselskap. Det var derfor ikke grunnlag for fradrag for tap på fordringen etter sktl. § 6-2 annet ledd.)
 - Utv. 2018/197 (LG-2017-63452) (Morpol) (Saken gjaldt tap hos Marine Farms AS, som senere hadde blitt innfusjonert i Morpol ASA. Et vietnamesisk datterselskap drev med fiskeoppdrett, og flere av de ansatte i det norske morselskapet hadde hatt en aktiv rolle i oppbyggingen og driften av det vietnamesiske datterselskapet. Dette gikk blant annet ut på utvikling av teknologi, kompetanseoverføring og arbeid med salg og markedsføring av datterselskapets produkter. Den aktiviteten som morselskapets ansatte hadde utøvd over tid, med det formål å øke verdien på investeringene i det vietnamesiske datterselskapet, var så omfattende at morselskapet måtte anses å drive virksomhet.)
 - Utv. 2018/259 (LB-2016-190444) (Ravnaas). (Ravnaas eide aksjer i holdingselskapet Start Igjen AS, som igjen eide to datterselskaper. Ravnaas var ulønnet styreleder i to av selskapene. Retten kom til at Ravnaas' aktivitet i Start Igjen AS og datterselskapene måtte ses som en integrert økonomisk aktivitet som ble drevet for Ravnaas' egen regning og risiko. Aktiviteten var av tilstrekkelig omfang og var egnet til å gå med overskudd.)

V-9-3.3.4 Aksjer og andre verdipapirer

Det må på selvstendig grunnlag vurderes konkret om aksjer og andre verdipapirer er eid i virksomhet eller ikke, se emnet «[Tap](#)». Det kan være virksomhet i seg selv å eie, kjøpe og selge aksjer og andre verdipapirer, såfremt omfanget av aktiviteten er tilstrekkelig stor, se FIN 2. mars 1993 i Utv. 1993/495 og HRD i Utv. 1962/215 (Rt. 1962/273) (forutsettes at kjøp og salg av verdipapirer/aksjer for egen regning og risiko kan bli ansett som virksomhet).

Ved avgrensningen mot passiv kapitalplassering legges blant annet vekt på om handelen med aksjer og andre verdipapirer er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse. Videre er det av betydning om formålet med aktiviteten er å oppnå kortsiktige gevinster i motsetning til en passiv plassering ut fra et langsiktig mål.

Som eksempler, se [BFU 07/2006](#) (ikke ansett som virksomhet) og [BFU 24/2006](#) (ansett som virksomhet).

Om et tilfelle hvor skattyters aktivitet i forbindelse med en aksjeinvestering ble ansett som en del av oppgavene som tilligger daglig leder/styreleder i det selskap skattyter hadde investert i, og derfor ble ansett som passiv kapitalforvaltning, se [BFU 07/2014](#). (Saken gjaldt spørsmålet om vilkårene for skattefri omdanning til aksjeselskap var til stede, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)»).

V-9-3.3.5 *Bankinnskudd og lignende*

Forvaltning av bankinnskudd og lignende vil aldri i seg selv kunne anses som virksomhet uansett om det faktisk er utøvet en betydelig aktivitet.

V-9-3.3.6 *Bruktbilsalg*

Kjøp og videresalg av bruktbiler vil ofte bli ansett som virksomhet, også når dette skjer på fritiden, se LRD 13. mars 1996 (Gulating) i Utv. 1996/563. Se også URD 17. februar 1994 (Toten herredsrett) i Utv. 1994/287.

V-9-3.3.7 *Forvaltning av fordringsmasse*

Om et tilfelle hvor forvaltning av en fordringsmasse på rundt 300 fordringer oppfylte kravet til virksomhet, selv om innkrevingen av fordringene ble gjort av inkassoselskaper, se HRD i Utv. 2013/711 (Rt. 2013/421), referert i [pkt. 3.3.2](#).

V-9-3.3.8 *Oppføring av bygg*

Prosjektering og oppføring av ett eller flere bygg for egen regning og risiko med tanke på videresalg vil ofte medføre aktivitet av et slikt omfang og varighet at kravet til virksomhet er oppfylt. Om et tilfelle hvor oppføring og salg av to tremannsboliger oppført av grunneier med sikte på salg, ble ansett som virksomhet, se HRD i Utv. 1968/75 (Rt. 1967/1570). I LRD 6. juli 2009 (Agder) i Utv. 2009/1163 ble en personlig skattyter ansett å drive virksomhet gjennom oppføring og salg av en hytte. (Skattyter var også majoritetseier og daglig leder av et aksjeselskap som drev med oppføring av hytter for salg. Skattyter ble ikke identifisert med aksjeselskapet, men kompetanse, kontaktnett og forretningsvilkår som var utviklet gjennom aksjeselskapet ble vektlagt i retning av virksomhet. Det samme ble oppføring og salg av en annen hytte året før, selv om den gevinsten ble ansett som kapitalinntekt.)

I [BFU 4/2009](#) ble et boligsameie ansett å drive virksomhet i forbindelse med prosjektering, bygging og salg av tre leiligheter. Se også [BFU 26/2014](#) som gjaldt et borettslag som skulle oppføre en ny toppetasje med tolv nye leiligheter.

V-9-3.3.9 *Pyramideorganisasjoner/pyramidespill*

Om deltakelse i pyramideorganisasjoner og pyramidespill, se [pkt. 3.2.20](#).

V-9-3.3.10 *Skip utleid på «bareboat charter»*

Inntekt av kapital investert i skip anses i praksis som virksomhetsinntekt selv om skipet er utleid på langtidskontrakt uten mannskap eller utstyr (bareboat charter).

V-9-3.3.11 *Skogbruk*

Om skogbruk, se emnet «[Skogbruk](#)».

V-9-3.3.12 *Tomtesalg*

Ved salg av tomter må det vurderes om arealet har inngått som driftsmiddel i en virksomhet, for eksempel en jord- eller skogbrukseiendom, se nærmere i emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», [pkt. 4.3.3](#). Tomtegevinsten skal i så fall anses som en del av virksomhetsinntekten. I andre tilfeller må det vurderes om arbeidet med tilrettelegging og salg av tomtearealet kan anses som en virksomhet i seg selv. Dette må vurderes på vanlig måte, hvor det særlig må legges vekt på aktivitetens omfang.

Om tilfeller hvor gevinst ved salg av tomter ble ansett å være virksomhetsinntekt, se URD 26. april 1991 (Nedre Romerike herredsrett) i Utv. 1991/673 og URD 18. januar 2011 (Fjordane tingrett) i Utv. 2011/247. Se også [BFU 33/2006](#), hvor det ble ansett å foreligge virksomhet og [BFU 39/2006](#), hvor det ikke ble ansett å foreligge virksomhet. Om et tilfelle hvor det

ikke ble drevet jordbruksvirksomhet, men hvor salg av tomter ble ansett som salg av driftsmiddel fra annen virksomhet som gikk ut på utnyttelse av eiendommens potensiale til annen aktivitet, se [BFU 59/2006](#).

Om et tilfelle hvor gevinst ved salg av tomter ikke ble ansett å være virksomhetsinntekt, se [BFU 11/2014](#). (Sameierne i en tomt engasjerte et arkitektkontor for å utarbeide reguleringsplan med sikte på videresalg. Tomtesalgsgevinsten ble ansett som kapitalinntekt for sameierne.)

V-9-3.3.13 Utleie av bygninger

Hvorvidt det er virksomhet i seg selv å leie ut bygninger, herunder boligbygg og fritidseiendommer, må bedømmes konkret hvor en bl.a. tar hensyn til

- bygningens størrelse
- omfanget av aktiviteten, se nedenfor
- aktivitetens varighet

Aktivitetsnivået må normalt bedømmes over noe tid. Også aktivitet av kortere varighet (for eksempel noen måneder) vil kunne regnes som virksomhet (se [BFU 24/2010](#)). Det må foretas en helhetsvurdering, men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er virksomhet å leie ut til

- forretningsformål, mer enn ca. 500 kvm
- bolig- og fritidsformål, 5 boenheter eller mer

Normalt vil utleie av flere bygninger anses som én inntektsgivende aktivitet ved vurderingen av om det foreligger virksomhet. Dette gjelder også om bygningene ligger i forskjellige kommuner i Norge eller befinner seg i utlandet. Utleieforhold i bygninger hvor skattegrunnlaget fastsettes etter sktl. § 7-2, skal holdes utenfor ved vurderingen av om de øvrige utleieforhold skal anses som virksomhet, se [BFU 25/2007](#).

Også utleie i mindre omfang enn nevnt ovenfor kan være virksomhet. Dette vil bl.a. være tilfelle når skattyter har et høyt aktivitetsnivå, f.eks. i forbindelse med intensiv korttidsutleie, tilsyn og vask av lokalene eller lignende. Som eksempel, se [BFU 6/2016](#), hvor omfattende korttidsutleie av to leiligheter klart ble ansett som virksomhet. Ved korttidsutleie vil aktivitetsnivået ofte være høyt, slik at det etter omstendighetene kan foreligge virksomhet selv om det bare er én boenhet som leies ut. Det samme gjelder hvis det for en boenhet er flere separate leieforhold, eller f.eks. når utleiers aktivitet medfører at utleien fremstår nærmest som pensjonatdrift.

Også aktivitet som har foregått før utleien kommer i gang kan ha betydning for vurderingen av om utleien er virksomhet. Det kan f.eks. gjelde renovering av leiligheter før utleie.

Unntaksvis kan inntekt av utleie i et større omfang enn nevnt ovenfor bli ansett som kapitalavkastning når aktivitetsnivået er spesielt lavt, f.eks. fordi det er inngått langtidskontrakt og leieren har ansvaret for indre og ytre vedlikehold og skal dekke alle kostnader. Se for øvrig HRD i Utv. 1973/565 (Rt. 1973/931), LRD 28. oktober 1983 (Agder) i Utv. 1983/643 og LRD 10. august 1995 (Borgarting) i Utv. 1995/965. Om et tilfelle hvor det ble fastslått at skattyter hadde drevet næringsvirksomhet med utleie av fast eiendom da han overførte eiendommene til et nyopprettet aksjeselskap, se LRD 10. januar 2012 (Gulating) i Utv. 2012/843.

Arbeid som i samsvar med leiekontrakten utføres for leietakers regning og risiko, skal ikke tilordnes utleier som aktivitet.

V-9-3.3.14 Utleie av grunn

Inntekter fra tomtefeste anses ikke som inntekt av jord-/skogbruksvirksomhet. Bare unntaksvis anses tomtefeste som en egen virksomhet. Se som eksempel [BFU 03/2006](#) (Utleie av 60 tomter med årlige leieinntekter på kr 140 000 ble ikke ansett som egen virksomhet) og [BFU 4/2011](#) (utleie av tomter ikke ansett som virksomhet). Se likevel [BFU 12/2014](#) (Utleie av 300 tomter kombinert med salg og innløsning av tomter ble ansett som virksomhet).

Om bortforpaktning av jordbrukseiendom, se emnet «[Jordbruk – forpaktning](#)».

V-9-3.3.15 Kombinasjon av utleie av bygninger og grunn mv.

Ved kombinert utleie, for eksempel av bygning og grunn, må det vurderes konkret om de forskjellige utleieaktivitetene skal sees under ett for å avgjøre om det foreligger virksomhet. Ved

vurderingen kan det legges vekt på de momenter som er nevnt i [pkt. 7.1](#). Om bortforpaktning av gårdsbruk, se emnet «[Jordbruk – forpaktning](#)», [pkt. 6.2](#).

V-9-3.3.16 Utleie av løsøre

Vedvarende virksomhet med ikke ubetydelig utleie av løsøre på korttidskontrakter, vil vanligvis anses som virksomhet.

Langtidstuleie av løsøre vil normalt ikke anses som virksomhet, se HRD i Utv. 1980/176 (Rt. 1980/173) og FIN 21. oktober 1983 i Utv. 1983/473. Utleien kan likevel måtte anses som virksomhetsinntekt når utleier utøver aktivitet av et visst omfang, f.eks. i forbindelse med vedlikehold. Det er et moment ved vurderingen om utleier får vederlag utover dekning av verditap på gjenstanden samt en rimelig avkastning av den investerte kapital.

V-9-3.3.17 Åndsverksrettigheter

Forfattere og oversettere som mottar vederlag i form av royalty skal anses som næringsdrivende. For godtgjørelser fra forlegger til forfatter/oversetter følger dette av FSSD § 12-2-2 annet ledd. Royalty som oppbæres av andre, f.eks. arvinger mv., anses som kapitalinntekter.

Tilleggshonorar ved gjenbruk av oversettelse skatlegges ikke som virksomhetsinntekt dersom grunnhonoraret er skattlagt som arbeidsinntekt og gjenbruken ikke har medført ytterligere aktivitet for oversetteren. Slik godtgjørelse er etter lang forvaltningspraksis ansett som avkastning av immateriell rettighet og dermed fordel vunnet ved kapital.

V-9-3.4 Avgrensning mot tilfeldig inntekt

V-9-3.4.1 Veddemål/tipping

Sportsbetting anses som utgangspunkt som tilfeldig inntekt etter sktl. § 5-50, se emnet «[Tilfeldige inntekter /gevinster](#)», [pkt. 8](#). Unntaksvis kan sportsbetting etter en konkret vurdering bli ansett som virksomhet, se [BFU 60/2005](#) og avgjørelse av Skatteklagenemnda Stor avdeling 01 NS 149/2019. Dette betinger at inntektene av spillaktiviteten hovedsakelig er et resultat av kunnskap, ferdigheter og/eller snarrådighet. Dette vil kreve en forutgående målrettet innsats av et visst omfang. Det må vurderes om spillet gjennomføres på en metodisk måte som objektivt sett reduserer en stor del av tilfeldighetene. Dette kan sannsynliggjøres blant annet ved at aktiviteten går med overskudd over en viss tidsperiode. Se [SKD 12 juni 2020](#).

V-9-3.4.2 Pokerspill

Om pokerspill er å anse som virksomhet må vurderes konkret, se [SKD 8. mars 2006](#) i Utv. 2006/495.

Se for øvrig emnet «[Tilfeldige inntekter /gevinster](#)», [pkt. 7](#).

V-9-3.5 Avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet – krav til overskuddsevne

V-9-3.5.1 Generelt

Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og ikke-økonomisk aktivitet som f.eks. fritidsaktivitet, sosialt arbeid mv., er kravet om at aktiviteten må være egnet til å gi skattyter økonomiske fordeler, dvs. at aktiviteten har overskuddsevne. Det avgjørende er om aktiviteten objektivt sett er egnet til å gi overskudd når en ser aktiviteten over en passende tid, se

- HRD i Utv. V/546 (Rt. 1952/150) (Brækstad) (En kjøpmann, som også samlet på frimerker, ble ansett for å ha startet forretning med frimerkesamlingen som varebeholdning og supplert den med betydelige nyinnkjøp.)
- HRD i Utv. 1965/555 (Rt. 1965/1159) (Vister) (Skattyter hadde gjennom en årrekke holdt en eller to travhester for å starte dem i løp hvor premiene besto i ikke ubetydelige pengebeløp, og med mål om i størst mulig utstrekning å oppnå at premieplassering. Grunnlaget for inntektservervet var objektivt sett av den art at det gikk inn under skattelovens inntektsbegrep. Skattyters subjektive motivering kunne ikke være bestemmende, verken i den ene eller annen retning.)
- HRD i Utv. 1985/386 (Rt. 1985/319) (Ringnes) (Skattyter drev en jordbrukseiendom på ca. 20 dekar innmark og 14-16 dekar skog som i alle år hadde gått med betydelig underskudd. Resultatene av driften viste at det ikke var noen rimelig mulighet for at driften kunne komme over på overskudd, selv på sikt. Virksomhetskravet var ikke oppfylt).

- HRD i Utv. 1995/1127 (Rt. 1995/1422) (Kionig) (Skattyter drev en kombinert jord- og skogbrukseieendom hvor skogsdriften var det vesentlige. Skogbruket gikk med overskudd, mens jordbruksaktiviteten gikk med underskudd. Jord- og skogbruket ble ansett som et samlet hele, og det var ikke rom for en egen virksomhetsvurdering for jordbruket. Siden skattyter drev jord- og skogbruksvirksomheten som levevei, måtte det økonomiske formålet med virksomheten aksepteres, slik at skattyteren i utgangspunktet måtte stå fritt når det gjaldt hvilket driftsopplegg han så seg best tjent med. Vurderingen av lønnsomheten måtte skje i et ganske langsiktig perspektiv.)
- HRD i Utv. 2023/1 (HR-2022-2404-A) (Ramme Eiendom) (Eieren av en større eiendom hadde i årene 2011 til 2020 gjennomført et omfattende byggeprosjekt på eiendommen, blant annet i form av oppføring av et hotell- og museumsanlegg. Investeringene i prosjektet var så store at det ikke var mulig for driften å gå med overskudd. Det ble lagt til grunn at det er et krav om overskuddsevne for at en aktivitet skal anses som virksomhet etter sktl. § 5-1 og gi rett til fradrag etter sktl. § 6-1. Skattyter levde av andre inntektskilder enn eiendommen, det var stort sprik mellom investeringer og inntektsutsikter, det var tale om store beløp, og aktiviteten var finansiert med egenkapital uten lån eller eksterne investorer. Skattemyndighetene kunne derfor gå langt i å prøve om virksomheten var egnet til å gi et overskudd. Ved vurderingen av om det forelå overskuddsevne måtte det tas hensyn til avkastning av innskutt egenkapital, avskrivninger for slit og elde mv. Mye talte for at overskuddsevnen måtte vurderes over en tidsperiode på opp mot 10 år. Det måtte imidlertid legges til grunn at overskudd ville kunne oppnås først etter en betydelig lengre periode enn det, slik at virksomhetskravet ikke var oppfylt.)
- Se også
- LRD 19. januar 1989 (Frostating) i Utv. 1989/92 (fiske med egen båt)
- LRD 6. august 1991 (Eidsivating) i Utv. 1991/1388 (travsport)
- LRD 24. januar 1992 (Eidsivating) i Utv. 1992/197 (utleie av lystbåter mv.)
- LRD 25. november 1994 (Gulating) i Utv. 1994/1169 (utleie av båter)
- LRD 13. mars 1996 (Gulating) i Utv. 1996/563 (kjøp og videresalg av bruktbiler)
- LRD 7. desember 1998 (Borgarting) i Utv. 1999/33 (travpremier ikke ansett som opptjent i virksomhet)
- LRD 5. desember 2001 (Hålogaland) i Utv. 2002/53 (fiske ansett som virksomhet)
- LRD 2. oktober 2002 (Frostating) i Utv. 2002/1413 (avl og travdeltakelse under ett ansett som virksomhet)

Det foreligger i tillegg en rekke andre dommer, spesielt URD, som det av plasshensyn ikke er referert til.

Vurderingen av om en aktivitet har overskuddsevne må skje på objektivt grunnlag. Skattyterens egen oppfatning av aktiviteten og dens evne til å kunne gå med overskudd har underordnet betydning. Det må objektivt sett være en rimelig mulighet for å kunne oppnå overskudd av aktiviteten, og det må tas hensyn til utviklingen over flere år. Hvilken vekt som skal legges på skattyters planer for fremtidig drift må vurderes konkret. Det må tas hensyn til bl.a. lengden på planleggingsperioden, hvor konkrete planene er, om de har gitt seg uttrykk i innkjøp, utført arbeid mv.

Det må ses hen til hvordan en rasjonell økonomisk aktør ville handlet. Det kreves imidlertid ikke at driften må være innrettet med sikte på å oppnå høyest mulig avkastning. Skattyter må kunne prioritere andre verdier, som f.eks. etiske hensyn og ulike former for sosialt entreprenørskap foran hensynet til økonomisk utbytte. Kravet til overskuddsevne gjør imidlertid at det ikke foreligger virksomhet dersom aktiviteten kun er ment å skulle drives til selvkost eller gå i null. En aktivitet kan gå med underskudd og likevel oppfylle kravet om overskuddsevne. Dette kan være særlig aktuelt i en oppstartsfase, men gjelder generelt. Akkumulerte underskudd er det lite rom for å trekke inn, se HRD i Utv. 1995/1127 (Rt. 1995/1422) (Kionig) og HRD i Utv. 2023/1 (HR-2022-2404-A) (Ramme Eiendom avsnitt 109).

Vurderingen av om det foreligger overskuddsevne må gjøres for det aktuelle inntektsår og bedømmes ut fra forholdene slik de er på det tidspunktet som den fordelen (vare, tjeneste mv.) som det er spørsmål om har tilknytning til virksomhet innvinnes. Vurderingen må være konkret og relatert til den aktuelle skattyters opplegg for inntjening, og det må tas hensyn til hvilken bransje det gjelder. Kravet til overskudd kan variere fra bransje til bransje.

V-9-3.5.2 *Beregningen av overskuddsevnen – generelt*

Alle økonomiske forhold som normalt inngår i en vurdering av om det reelt sett er rasjonelt økonomisk grunnlag for drift, skal inkluderes i overskuddsvurderingen. Det må være en rimelig mulighet til å oppnå overskudd dersom driftsopplegget i et normalt driftsår og innen en relevant vurderingsperiode er egnet til å dekke forvaltnings-, drifts og vedlikeholdskostnader, gjeldsrenter, avskrivninger, se nærmere [pkt. 3.5.7](#) og en rimelig avkastning på investert kapital, se nærmere [pkt. 3.5.6](#).

Det er det reelle økonomiske overskuddet i vurderingsperioden som skal legges til grunn, ikke det skattemessige resultat (skattemessig overskudd). Ved vurdering av det reelle overskuddet må f.eks. investeringer fordeles over forventet faktisk levetid uavhengig av årets saldoavskrivninger. Grunnlagsinvesteringer som ikke verdiforringes, skal ikke trekkes fra i det reelle overskuddet, selv om de etter skattereglene kan fradragføres. Verdiøkende vedlikeholdskostnader skal fordeles over en passende periode, selv om de kan fradragføres ved skattefastsettingen. Videre skal det tas hensyn til egenutviklede immaterielle verdier, f.eks. paten-trettigheter.

V-9-3.5.3 *Beregning av overskuddsevnen – fremtidig verdistigning*

Det skal ikke tas hensyn til mulig fremtidig verdistigning på formuesobjekter i virksomheten, f.eks. på forretningseiendom, dersom det ikke er grunn til å anta at salg av disse formuesobjektene er en del av driftsopplegget til skattyter. Dette gjelder også for jord- og skogbrukseien-dom som kan realiseres helt eller delvis skattefritt pga. eiertid.

V-9-3.5.4 *Beregning av overskuddsevnen – passive inntekter*

Det reelle overskuddet av virksomheten må beregnes før det gjøres tillegg for passive inntek-ter som ikke har naturlig tilknytning til driften. Slike passive inntekter kan f.eks. være årlige erstatninger for vannfallsrettigheter. Tilsvarende gjelder for kostnader. Ved vurdering av om det er overskudd i en jordbruksvirksomhet, skal inntekter/kostnader vedrørende våningshus/kårbolig holdes utenfor.

V-9-3.5.5 *Beregning av overskuddsevne – atskilte virksomheter*

Driver skattyter atskilte virksomheter, må det reelle overskudd vurderes separat for hver virk-somhet. Hva som skal anses som atskilte virksomheter må vurderes konkret, bl.a. må det vur-deres om de forskjellige aktivitetene har en naturlig driftsmessig sammenheng og/eller om det brukes samme driftsmidler i de ulike aktivitetene.

Skogbruk og jordbruk som hver for seg oppfyller virksomhetskriteriene, skal vurderes som egne virksomheter, se emnet «Skogbruk», [pkt. 1.4](#). Høyesterett har lagt til grunn at dersom visse vilkår er oppfylt, kan jord- og skogbruk ses under ett ved virksomhetsvurderingen. Det vil i slike tilfeller regelmessig være jordbruksdriften som er av en slik karakter at den alene ikke kan anses å oppfylle kravene til virksomhet. Se HRD i Utv. 1995/1127 (Rt. 1995/1422) (Kjønig). Det må likevel settes minstekrav til aktivitet og driftsapparat for at det kan betegnes som jordbruk i det hele.

Om et tilfelle hvor både høyfjellshotell og slalåmbakke for hotellets gjester måtte bedøm-mes under ett, se URD 20. mars 1987 (Indre Follo herredsrett) i Utv. 1987/606.

V-9-3.5.6 *Beregning av overskuddsevnen – kravet til kapitalavkastning*

Overskuddet må i alminnelighet dekke en rimelig forrentning av kapitalen, se SKD 15. mars 2010. Hvis skattyter er aktiv, må overskuddet kunne forventes å gi en rimelig eierlønn. Kravet til kapitalavkastning og eierlønn må vurderes konkret for den enkelte virksomhet. I landbruks-næringer vil det f.eks. stilles mindre krav til eierlønn og avkastning enn av kapital plassert i annen virksomhet. Det reelle overskuddet regnes etter fradrag for gjeldsrenter. Ved vurderin-gen av forrentningen i forhold til brutto kapital i virksomheten, må det reelle overskuddet reg-nes før fradrag for gjeldsrenter.

Hvor høy kapitalavkastningen må være for at det skal foreligge overskuddsevne må vurde-res konkret, bl.a. på bakgrunn av hvilken bransje det gjelder og hva som anses som en rimelig avkastning slik en rasjonell økonomisk aktør ser det. Det må også tas hensyn til hva som må til for å kompensere for langsiktig inflasjon og rentenivået. Det kan også tas hensyn til skatt-

ysterens egne vurderinger av hva som er en rimelig kapitalavkastning, men betydningen av dette avhenger blant annet av hvor inngående prøving det er grunnlag for, se [pkt. 3.5.10](#) og [Utv. 2023/1 \(HR-2022-2404-A\)](#) (Ramme Eiendom avsnitt 128). (Retten kom til at det uten videre kunne legges til grunn at kapitalavkastningskravet minst måtte settes til fire prosent både for utleie av hotellokalene og museumsdriften, dvs. samme sats som skattyter selv hadde anvendt i sine beregninger overfor skattemyndighetene og basert på at driften tidligst ville gå med overskudd i 2046.)

V-9-3.5.7 Beregning av overskuddsevnen – avskrivninger

Ved beregningen av overskuddsevnen må det tas hensyn til avskrivninger for slit og elde mv., da avskrivningene tar hensyn til de reelle kostnadene ved selve investeringen og gjenspeiler i utgangspunktet den faktiske verdiforringelsen. Avskrivningene må vurderes objektivt og konkret i lys hva slags aktivitet det er tale om. Det har også betydning om kostnader som reduserer behovet for avskrivning, er ivare tatt på annen måte, slik at det er mindre grunnlag for avskrivning for slit og elde. De skattemessige avskrivningssatsene kan gi en viss veiledning, men er ikke avgjørende. Se [HRD i Utv. 2023/1 \(HR-2022-2404-A\)](#) (Ramme Eiendom avsnitt 131-135). (Retten kom til at det bl.a. måtte ses hen til byggets kvalitet og forventede belegg mv, og at avskrivningssatsen kunne settes til to prosent).

V-9-3.5.8 Beregning av overskuddsevnen – fremtidig verdistigning

Hvor aktiviteten er knyttet til et formuesobjekt, f.eks. en fast eiendom, skal det ved beregningen av overskuddsevnen bare tas hensyn til en mulig fremtidig verdistigning på et formuesobjekt, dersom det etter en objektiv vurdering av det konkrete driftsopplegget for aktiviteten er holdepunkter for å anta at denne verdistigningen inngår i det konkrete opplegget for inntjening. Det kan f.eks. være tilfelle hvor salg av fast eiendom er en del av skattyters driftsopplegg. Se [HRD i Utv. 2023/1 \(HR-2022-2404-A\)](#) (Ramme Eiendom avsnitt 136-138.) (Salg av hotell/museumsbygningen var ikke en del av det konkrete driftsopplegget, og fremtidig verdistigning på bygningen kunne da ikke tas med i overskuddsevnevurderingen). Dette gjelder også for jord- og skogbrukseiendom som kan realiseres helt eller delvis skattefritt pga. eiertid.

V-9-3.5.9 Beregning av overskuddsevnen – vurderingsperioden

Hvor lang tidsperiode som skal tas med i vurderingen av om en aktivitet er egnet til å gi overskudd, må avgjøres i det enkelte tilfelle. Overskuddsvurderingen skal være fremtidsrettet og ha utviklingen over en årrekke for øye, ikke bare det enkelte inntektsår. Det må derfor fastsettes innen hvor mange år det må være utsikter til at det er overskudd i et normalt driftsår, Se [HRD i Utv. 2023/1 \(HR-2022-2404-A\)](#) (Ramme Eiendom avsnitt 139-144).

Valg av tidsperiode er til dels bransjeavhengig og avhengig av hva slags drift det gjelder, men som et utgangspunkt bedømmes overskuddsevnen i et tidsperspektiv på 5 til 8 år, unntaksvis opp mot 10 år. Det kreves en særlig begrunnelse dersom det skal anlegges et tidsperspektiv som overstiger utgangspunktet på 5 til 8 år. Dette kan være aktuelt for skogsdrift. Se [Utv. 2023/1 \(HR-2022-2404-A\)](#) (Ramme Eiendom avsnitt 139-144). (Retten antok at det for hoteldrift i sin alminnelighet kan anlegges et tidsperspektiv på 5 til 8 år, men at det må tas hensyn til prosjektets egenart og at det kan ta lenger tid å opparbeide en prestisjefull kulturdestinasjon med internasjonalt renommé, slik det var lagt opp til. Etter en samlet vurdering av museumsdelen og utleiedelen av hotellokalene, kom retten til at det kunne anlegges en tidsperiode på opp mot 10 år regnet fra anskaffelsene.)

V-9-3.5.10 Skattemyndighetenes overprøving av skattyters egen vurdering av aktivitetens overskuddsevne

Skattemyndighetene står som utgangspunkt fritt til å overprøve skattyters egne forretningsmessige vurderinger og prognoser ved vurderingen av om aktiviteten har overskuddsevne, se [HRD i Utv. 2023/1 \(HR-2022-2404-A\)](#) (Ramme Eiendom avsnitt 98-108).

Når det gjelder hvor intens skattemyndighetene kan overprøve skattyters egne vurderinger og prognoser, må det skilles mellom tilfeller hvor aktiviteten har objektive kjennetegn på at den er innrettet for å skaffe fortjeneste, og tilfeller hvor aktiviteten har objektive kjennetegn på at den ikke er innrettet for å gi fortjeneste. Se [HRD i Utv. 2023/1 \(HR-2022-2404-A\)](#) (Ramme

Eiendom avsnitt 100) og henvisningene til Utv. 1985/386 (Rt. 1985/319 (Ringnes) og Utv. 1995/1157 (Rt. 1995/1422) (Kiøning).

Når aktiviteten har objektive kjennetegn på at den er innrettet for å skaffe fortjeneste, typisk der det er tale om en aktivitet til livsopphold, har skattyter et vidt spillerom. Skattemyndigheten skal da være tilbakeholdne med å overprøve skattyterens egne vurderinger av om virksomheten er egnet til å gi overskudd, se HRD i Utv. 2023/1 (HR-2022-2404-A) (Ramme Eiendom avsnitt 102) og HRD i Utv. 1995/1127 (Rt. 1995/1422) (Kiøning). Det skal være rom for å prøve ut nyskapende aktivitet og dristige forretningsideer, som mange kan mene at det er små muligheter til å lykkes med. Jo klarere driften objektivt sett er innrettet for å gå med overskudd, jo mer skal det til før skattemyndighetene kan overprøve skattyterens vurdering av at målet kan nås. Når aktiviteten har objektive kjennetegn som kan tilsi at den ikke er innrettet for å gi fortjeneste, for eksempel fordi forholdet mellom investeringer og inntektsutsikter spriker stort, har skattemyndighetenes større overprøvningsadgang. Det gjelder ikke minst dersom det er tale om store beløp, og aktiviteten er finansiert med egenkapital uten lån eller eksterne investorer.

Dersom en aktivitet som har vært ansett som virksomhet, avtrappes på grunn av skattyters alder, bør en utvise forsiktighet med å omklassifisere virksomheten hos denne skattyter.

V-9-4 Når anses en virksomhet påbegynt

En virksomhet anses påbegynt senest når den inntektsgivende aktivitet er kommet i gang, f.eks. startet produksjon/kjøp av varer for lager. Dette gjelder selv om aktiviteten ennå ikke har gitt inntekter. Det er ikke tilstrekkelig at skattyter har påbegynt planlegging av virksomheten, selv om dette har resultert i tegninger, markedsundersøkelser, tildeling av konsesjon mv. Dersom de forberedende handlinger har særlig og nær tilknytning til den inntektsgivende aktivitet, kan virksomhet anses som påbegynt allerede ved dette tidligere tidspunkt, f.eks. ved anskaffelse av produksjonsmidler/leie av lokaler.

I noen tilfeller kan det på forberedelsesstadiet være tvil om de forberedende handlingene har tilknytning til en inntektsgivende aktivitet, eller om de f.eks. knytter seg til en fritidsaktivitet. Mener skattyter at det foreligger virksomhet, skal han levere skattemelding for næringsdrivende. Oversikt over bilag som viser oppstartskostnadene de aktuelle oppstartsårene kan leveres sammen med første næringsoppgave etter oppstart av virksomheten. Skattekontoret kan endre skattefastsettingen etter sktfvl. § 12-1 hvis det ikke anses å foreligge noen virksomhet. Det kan vise seg i et senere år at aktiviteten likevel oppfylte vilkårene for virksomhet. Selv om klagefristen for de tidligere årene er utløpt, må skattekontoret i slike tilfeller normalt godta endring av fastsettingen innenfor femårsfristen i sktfvl. § 12-6. For aktiviteter hvor det kan ta spesielt lang tid før det blir klarlagt om det foreligger virksomhet, må skattyter anmode om endring før utløpet av femårsfristen, slik at skattemyndighetene kan vurdere spørsmålet på nytt.

Har Skatteklagenemnda for noen av årene kommet til at det ikke foreligger virksomhet, kan dette vedtaket bare endres av Skatteklagenemnda etter sktfvl. § 13-9.

Om et tilfelle hvor spørsmålet var om grunneierne ble ansett for å utøve virksomhet i skattelovens forstand ved forberedelse til og utarbeidelse av søknad om konsesjon etter vassdragsreguleringsloven, slik at det forelå et ansvarlig selskap som skattefritt kunne omdannes til aksjeselskap, se BFU 12/2010. Skattedirektoratet kom til at skattefrie omdanning ikke kunne skje fordi aktiviteten ikke var tilstrekkelig på det daværende tidspunkt. Skattedirektoratet uttalte at grunneierne ville bli ansett for å drive virksomhet på det tidspunkt endelig konsesjon er tildelt, nertilknytning er avklart og bindende avtale mellom grunneierne og entreprenør er inngått.

V-9-5 Når anses en virksomhet for opphørt

Om når en virksomhet anses for opphørt, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

V-9-6 Hvilke inntekter/fradragposter inngår i virksomhetsinntekten

V-9-6.1 Generelt

Inntekter som er oppebåret og kostnader som er pådratt som følge av/i tilknytning til den aktuelle virksomheten, skal inngå i beregningen av virksomhetsinntekten. Det må være en så nær

sammenheng mellom den virksomheten som er utøvet og den fordel som er oppnådd at det er naturlig å se fordelene som «vunnet» ved virksomheten, se Rt. 1958/583 (Utv. 1958/616 (Hagerup)). Virksomheten må ha gitt foranledning til ervervet av fordelene, og det må være påregnelig at den virksomhet som utøves må kunne lede til erverv av den aktuelle fordelene.

Også varer og andre gjenstander som mottas vederlagsfritt kan være virksomhetsinntekt når virksomheten går ut på å videreselge disse i f.eks. gjenbruksforretninger, se SKD 10. januar 2020.

Når en inntekt/kostnad ikke skal inngå i den aktuelle virksomheten, må det vurderes om skattyter driver en annen virksomhet som inntekten/fradraget eventuelt skal inngå i.

Reglene om skattefrie gaver i arbeidsforhold i FSFIN § 5-15 gjelder ikke virksomhetsutøvere. Om gaver og tilskudd i arbeidsforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

Om grensen mellom skattefrie prisbelønninger og økonomisk aktivitet, se emnet «[Prisbelønninger](#)».

Enkelte inntekter/kostnader som ikke er virksomhetsinntekt/-kostnad, kan likevel være ført i regnskapet. Virksomhetsinntekten må korrigeres for slike inntekter/kostnader. Dette kan f.eks. være

- utleieinntekt av fast eiendom hvor utleien ikke inngår i en virksomhet eller er virksomhet i seg selv
- inntekt av aksjer utenom virksomhet
- kostnader vedrørende privatbil utover fradrag for eventuell bruk i virksomheten
- kostnader vedrørende egen boligdel i avskrivbart bygg
- pendlerkostnader

Tilsvarende kan enkelte inntekter/kostnader som ikke er ført i regnskapet være virksomhetsinntekt/-kostnad. Virksomhetsinntekten må korrigeres for slike inntekter/kostnader. Dette kan f.eks. være

- tilbakeføring av privat bruk bil i enkeltpersonforetak eller i selskap med deltakerfastsetting
- inntektsføring av negativ saldo for driftsmidler i virksomheten
- inntekts-/fradragføring fra gevinst- og tapskonto

V-9-6.2 Etableringsstipend og -tilskudd

Stipender, tilskudd mv. som ytes i etableringsfasen, enten det er fra offentlige eller private kilder, for eksempel banker, vil i utgangspunktet være skattepliktig inntekt og inngå i virksomhetsinntektene. Se også emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)».

V-9-6.3 Gjeldsrenter

Renter av gjeld i virksomheten er en virksomhetskostnad, men behandles etter særskilte regler, se emnene «[Renter av gjeld](#)», «[Fordelingsfradrag](#)» og «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)».

V-9-6.4 Spesielt om selskap

Selskap skal føre all formue, gjeld, inntekter og kostnader i sitt regnskap. Det må vurderes konkret hvorvidt selskapet driver virksomhet og i tilfelle hva som inngår i virksomheten.

V-9-7 Når anses det å foreligge én eller flere atskilte virksomheter hos en eier

V-9-7.1 Generelt

Når det drives flere økonomiske aktiviteter som hver for seg tilfredsstillende kravet til å være virksomhet, men hvor det ikke er innholdsmessig og/eller økonomisk nærhet mellom de økonomiske aktivitetene, kan det foreligge atskilte virksomheter.

Hvorvidt det foreligger én eller flere virksomheter må avgjøres konkret. Ved denne vurderingen må en ta stilling til om det foreligger tilstrekkelig innholdsmessig og økonomisk nærhet i de virksomhetene som vurderes. Følgende momenter trekker i retning av at det foreligger én virksomhet

- det brukes samme anlegg og/eller driftsmidler
- de samme personene utfører arbeid
- det er en felles administrasjon, f.eks. felles ledelse, felles innkjøp og/eller salgsorganisasjon

- det er samme kundekrets
- det omsettes/produseres samme art av varer/tjenester
- aktivitetene kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen
- det er felles regnskapsføring
- det er felles finansiering

Oppregningen er ikke uttømmende. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende.

Foreligger det en innholdsmessig og/eller økonomisk nærhet mellom aktivitetene, vil dette imidlertid ikke alene være avgjørende, men det trekker sterkt i retning av at aktivitetene skal anses som én virksomhet. En må ved avgjørelsen ta hensyn til om virksomhetene kan drives uavhengig av hverandre og hva som er naturlig og vanlig i bransjen.

Driver et enkeltpersonforetak for eksempel både elektrisk forretning og elektrisk installasjon, vil det være avgjørende om virksomhetene drives fra samme lokaler, med felles varelager, felles administrasjon og felles regnskap. Virksomhet med hotell og en skiheis med kapasitet tilpasset hotellets gjester vil normalt komplettere hverandre på en slik måte at det må anses å være høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet.

V-9-7.2 **Ektefeller**

De samme momenter som nevnt ovenfor må legges til grunn ved vurderingen av om ektefeller driver én virksomhet (felles bedrift), hver sin virksomhet eller et selskap med deltakerfastsetting. Om vilkårene for å kunne drive selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting](#)».

Om et tilfelle hvor ektefeller ble ansett å drive hver sin aktivitet ved utleie av fast eiendom, se [BFU 4/2006](#).

V-9-7.3 **Særlig om skillet mellom videreføring/utvidelse av virksomheten eller ny virksomhet**

Utvidelse av aktiviteten anses ikke som ny atskilt virksomhet dersom den for en vesentlig del er en videreføring eller en utvidelse av tidligere drevet virksomhet.

Spørsmålet om en virksomhet er ny eller om det er videreføring av en tidligere drevet virksomhet, vil f.eks. oppstå dersom eiere av en virksomhet

- flytter virksomheten
- skiller ut en del av virksomheten
- oppretter underavdeling/filialer
- endrer produkter/tjenestetype
- spesialiserer seg
- endrer produksjonsmetoder
- utvider virksomheten, f.eks. ved i tillegg å starte opp et annet sted

Spørsmålet må avgjøres etter en totalvurdering av forholdene, hvor en blant annet tar hensyn til følgende momenter

- om de samme driftsmidler brukes som i den tidligere virksomhet eller om det anskaffes nye driftsmidler til erstatning eller i tillegg til de tidligere driftsmidlene
- om det er de samme ansatte/ledelse som i den tidligere virksomhet
- om det er den samme kundekrets som i den tidligere virksomhet
- om det er den samme reelle eierstruktur som tidligere
- om det er samme finansiering som tidligere
- om det er samme arten av varer/tjenester som produseres/omsettes
- om det foregår en radikal omlegging av driftsmåter/produksjonsmetoder

Ingen av momentene ovenfor vil være avgjørende alene.

V-9-8 **Tilordning av virksomhetsinntekt**

Virksomhetsinntekt skal tilordnes (skattlegges hos) det skattesubjekt, person eller selskap, som var eier av virksomheten på det tidspunkt inntekten ble innvunnet.

Et skattesubjekt kan ikke med virkning for skattleggingen overføre en inntekt som allerede er innvunnet til et annet skattesubjekt, heller ikke i en eventuell tidsperiode mellom innvinning og tidfesting, se HRD i Utv. 1956/448 (Rt. 1956/1070).

Om et tilfelle hvor gevinst ved salg av hyttetomter dels skulle tilordnes et kirkesogn som skattepliktig etter sktl. § 2-32 første jf. annet og tredje ledd, og dels tilordnes et samarbeidende bygg- og anleggssfirma, se LRD (LE-2019-68162) i Utv. 2020/60 (Bruflat Sogn).

Om fordeling mellom ektefeller av inntekt av bedrift som tilhører den ene eller begge ektefellene, se emnet «**Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere**».

Om tilordning av inntekt til aksjeselskap eller aksjonær, se emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**», pkt. 4.2.

Ved realisasjon eller overføring av et enkeltpersonforetak, må en ved tilordning skille mellom inntektene i foretaket innvunnet før og etter overdragelsen. Se også emnene om enkeltpersonforetak. Om særregler for fordeling av inntekt mellom selger og kjøper i realisasjonsåret ved overdragelse av andel i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «**Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel**».

Om hvem som skal tilordnes inntekten når skattyter er konkurs, se emnet «**Konkurs**». Om hvem som skal tilordnes en aktivitet, se pkt. 3.3.2.

V-10 Virksomhet – arbeid under utførelse

– Sktl. § 4-17 og § 14-5 annet ledd og tredje ledd

V-10-1 Generelt

Nedenfor behandles bare reglene for den skattemessige behandlingen av arbeid under utførelse i virksomhet. Disse reglene er ikke lik reglene for den regnskapsmessige behandling av slike arbeidere, se sktl. § 14-5 tredje ledd annet punktum for tilvirkningskontrakter.

Med arbeid under utførelse forstås verdien av arbeid med å utvikle, prosjektere eller tilvirke et formuesobjekt, når arbeidet ikke er sluttført ved inntektsårets utgang. Se også emnet «**Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag**». Tilsvarende gjelder verdien av arbeidsoppdrag (tjenesteyting, eventuelt kombinert med levering av materialer) som ikke er sluttført ved årets utgang. Det skilles mellom arbeid for egen regning og arbeid for fremmed regning.

Med «tilvirkningskontrakt», jf. sktl. § 14-5 tredje ledd, menes kontrakt om å lage gjenstander, oppføre bygg mv. mot fast pris (ikke regningsarbeid) enten tilvirkeren er eier av objektet frem til levering eller bestilleren fortløpende blir eier. Rene tjenesteoppdrag faller utenfor begrepet «tilvirkningskontrakt».

V-10-2 Arbeid for egen regning

V-10-2.1 Generelt

Arbeid for egen regning er fremstilling av varer, oppføring av bygninger mv. enten til eget bruk eller for salg når skattyteren er eier av objektet under fremstillingen.

V-10-2.2 Formue

Formuesverdien av arbeid under utførelse for egen regning med sikte på salg, settes til den samme verdi som skal legges til grunn ved fastsettingen av inntekten, jf. sktl. § 4-17. Se pkt. 2.3.

Formuesverdien av arbeid under utførelse til eget bruk settes normalt til investert beløp (inngangsverdien).

For bygg og anlegg som er under utførelse og som er bestemt til bruk som driftsmiddel, enten ved utleie eller til egen bruk, settes formuesverdien til en forholdsmessig andel av anslått formuesverdi på ferdig eiendom pr. 31. desember i inntektsåret. Den anslåtte formuesverdien fastsettes etter reglene om verdsetting av ikke-utleid næringsseiendom, se FFSIN § 4-10-9 femte ledd jf. § 4-10-3 annet ledd. Om fastsetting av formuesverdi for ikke-utleid næringsseiendom, se emnet «**Formue**», pkt. 9.7. Dette medfører at det ved verdsettingen av næringsseiendom under oppføring skal tas utgangspunkt i beregnet areal av den ferdigstilte

delen av eiendommen, multiplisert med kvadratmetersats for denne eiendomstypen, se FIN 18. januar 2011 i Utv. 2011/272. Fastsettingen av den forholdsmessige andelen av anslått formuesverdi må gjøres konkret. Byggeprosjektets anslåtte totalomfang og investeringsprofil skal danne utgangspunkt for vurderingen. Det er ikke avgjørende hvor stor del av byggeprosjektets areal som er ferdigstilt. Derimot vil et viktig moment normalt være hvor mye innsats som gjenstår på bygget, i forhold til samlet innsats på ferdigstilt bygg.

V-10-2.3 Inntekt

V-10-2.3.1 Løsørengenstander for salg

Kostnader som gjelder fremstilling for egen regning av løsørengenstander for salg, fradragsføres løpende. Verdien av egenproduserte varer i beholdning ved årsskiftet, settes til tilvirkningsverdien, jf. sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a. Den tidligere fradragsføringen reduseres ved at beløpet tas med i varelageret ved årets utgang, se emnet «**Varebeholdning**». Dette gjelder også for gjenstander som ikke er ferdige ved årsskiftet.

Om unntak for visse kunstnere, se emnet «**Kunstnere**», pkt. 5.1.2 og pkt. 5.1.3.

V-10-2.3.2 Bygg og anlegg for salg

Ved oppføring for egen regning av bygg og anlegg bestemt for salg, skal tilvirkningskostnadene aktiveres etter hvert som arbeidet utføres, jf. sktl. § 14-5 tredje ledd, jf. annet ledd bokstav a. Tilvirkningskostnader omfatter kostnader til materiell, lønninger, underentreprenører mv. samt kostnader til prosjektering o.l. Nærmere om hva som er tilvirkningskostnader, se emnet «**Varebeholdning**». De øvrige kostnadene fradragsføres på vanlig måte.

V-10-2.3.3 Løsørengenstander, bygg og anlegg til egen privat bruk

For løsørengenstander, bygg og anlegg mv. hvor det fra starten er hensikten at den personlige næringsdrivende skal benytte gjenstanden mv. til egen privat bruk, skal påløpte kostnader, inklusive andel i indirekte kostnader, aktiveres etter hvert. Beregnet fortjeneste skal tas til inntekt og aktiveres etter reglene om uttak, se emnet «**Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester**».

V-10-2.3.4 Løsørengenstander, bygg og anlegg til bruk som eget driftsmiddel

Verdien av egen og ansattes arbeidsinnsats ved arbeid på eget driftsmiddel er en skattepliktig fordel som skal inntektsføres og aktiveres, se FIN 13. februar 2013 i Utv. 2013/224. Etter langvarig skatteforvaltningspraksis godtas det at slikt arbeid på avskrivbart driftsmiddel innen landbruket ikke blir inntektsført og aktivert. For løsørengenstander, bygg og anlegg mv. som den næringsdrivende skal nytte som driftsmiddel i egen virksomhet, skal påløpte kostnader, inklusive andel i indirekte kostnader, aktiveres løpende. Der eiers eller ansattes arbeid benyttes ved tilvirkningen av driftsmiddel og dette arbeidet er av en slik art som ellers benyttes i virksomhetens produksjon av varer og tjenester beregnet på omsetning, skjer det en skattepliktig omdisponering. Et fortjenesteelement tilsvarende hva det hadde utgjort ved omsetning til andre skal da inntektsbeskattes og aktiveres. Se FIN 1. juni 2007 i Utv. 2007/1248. For innehaver av enkelpersonforetak skal innehaverens egenutførte arbeidsinnsats på driftsmidlet i slike tilfeller verdsettes til omsetningsverdi. For ansatte vil fortjenesteelementet knyttet til arbeidsinnsatsen på driftsmidlet utgjøre differansen mellom omsetningsverdien av arbeidet og de faktiske lønnskostnader.

Om renter til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler, se sktl. § 6-40 åttende ledd og emnet «**Renter av gjeld**», pkt. 6.3.

V-10-3 Arbeid for fremmed regning

V-10-3.1 Generelt

Med arbeid for fremmed regning menes arbeid som utføres etter oppdrag fra andre eller fremstilling av formuesobjekter, herunder bygg og anlegg, hvor oppdragsgiveren blir eier av formuesobjektet etter hvert som oppdraget utføres.

Ved tilvirkningssalg vil tidspunktet for eiendomsrettens overgang følge av en tolkning av avtalen, med mindre partene i praksis har fraveket avtalens bestemmelser.

V-10-3.2 *Formue*

Formuesverdien av arbeid for fremmed regning settes til den del av vederlaget som er innvunnet, men ikke mottatt, ved årsskiftet. Dette vil være en formuesskattepliktig fordring for tilvirker, jf. sktl. § 4-15. Fordringen inkluderer fortjenesteelementet.

V-10-3.3 *Inntekt*

V-10-3.3.1 *Tilvirkningskontrakt, hovedregel*

Arbeid for fremmed regning i forbindelse med en tilvirkningskontrakt, se ovenfor, er å anse som en tjenesteyting for oppdragstakeren. I tillegg kan det foreligge salg av materialer mv. som inkorporeres i den gjenstanden som tilvirkes. Kostnader som gjelder oppfyllelse av en tilvirkningskontrakt for fremmed regning, fradragsføres løpende, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Verdien av en ikke fullført tilvirkningskontrakt, reduserer den tidligere fradragsføringen ved at beløpet inntektsføres og balanseføres som arbeider under utførelse ved årets utgang, jf. sktl. § 14-5 tredje ledd, jf. annet ledd bokstav a. Dette gjelder uavhengig av hvordan skattyter har behandlet inntektene i regnskapet og uavhengig av om tilvirkeren har mottatt delbetaling.

Utføres arbeidet til fast pris, skal verdien av arbeid under utførelse settes til tilvirkningsverdien, etter tilsvarende regler som for varelager, se sktl. § 14-5 tredje ledd og emnet «**Varebeholdning**». Oppgjør med inntektsføring av fortjenesten i forhold til avtalt vederlag, foretas når kontrakten er fullført. Langsiktig tilvirkningskontrakt kan være delt opp i flere selvstendige delkontrakter. I slike tilfeller må det foretas et skattemessig oppgjør med inntektsføring av fortjenesten ved fullføring av hver enkelt delkontrakt.

Kontrakten eller den selvstendige delkontrakten er fullført når leveransen/delleveransen er ferdigstilt iht. krav og spesifikasjoner i avtalen, og risiko for og kontroll over leveransen/delleveransen har gått over på kjøper. Spørsmål om når en kontrakt er ferdigstilt må avgjøres ut fra en tolkning av avtalen. Det skal ikke tas hensyn til eventuelle etterarbeider som service- og garantiarbeider ved avgjørelsen av om salgsobjektet er ferdigstilt, jf. sktl. § 14-2. Mulige eller avtalte etterarbeider som service- og garantiarbeider utsetter ikke inntektsføringen. Det har heller ingen betydning for inntektsføringen at det er avtalt en prøveperiode som skal gjelde etter at salgsobjektet er ferdigstilt. Se sktl. § 14-2 annet ledd og [pkt. 4](#).

Eksempel:

Et skipsverft har fått i oppdrag å bygge et skip, og det er avtalt en prøveperiode på 6 måneder. Den 1. desember 2023 ble skipet ferdigstilt iht. kravsspesifikasjonene i avtalen, og prøveperioden begynner. Skattyter må inntektsføre hele vederlaget i 2023 og kan ikke utsette hele eller deler av inntektsføringen til utløpet av prøveperioden i 2024. Dette gjelder selv om det er avtalt at oppdragsgiver kan holde tilbake hele eller deler av vederlaget til utløpet av prøvetiden.

Om inntektsføring i forbindelse med kontrakt om OPS-prosjekter (Offentlig-Privat Samarbeid), se FIN 4. september 2002 i Utv. 2002/1298.

Om særregler for visse kunstnere, se emnet «**Kunstnere**», [pkt. 5](#).

V-10-3.3.2 *Arbeid etter regning*

Utføres arbeidet etter regning, har oppdragstakeren normalt krav på oppgjør for det arbeid som er utført til enhver tid (løpende avregning). Verdien av utført, ikke-fakturert arbeid ved regnskapsårets utgang, omfatter også fortjeneste. Inntektsføring skal gjennomføres etter hvert som vederlaget tjenes opp. Utført, men ikke fakturert arbeid og innføyde materialer mv. ved regnskapsårets utgang, skal derfor normalt inntektsføres med en tilsvarende andel av salgsvederlaget.

V-10-3.3.3 *Tjenesteyting når det ikke skjer tilvirkning av gjenstander, hovedregel*

Tjenesteytinger utføres hovedsakelig på fastpris eller regningsbasis.

Kostnader skal føres til fradrag det år de pådras, uavhengig av når betaling finner sted. Slik tidfesting skal foretas for tjenesteytende virksomheter uavhengig av om tjenesten gjelder enkeltstående eller faste oppdrag. Eksempelvis skal revisjonstjenester, advokattjenester, rådgivende ingeniørtjenester o.l. følge disse regler.

Når tjenesteytingen ikke gjelder en tilvirkningskontrakt, vil det normalt foreligge krav på full avregning av vederlag for de tjenester som er ytet eller det arbeidet som er utført til enhver tid. Inntektsføring av vederlag skal gjennomføres etter hvert som vederlaget opptjenes. Utført, men ikke fakturert arbeid ved regnskapsårets utgang, skal derfor normalt inntektsføres med en tilsvarende andel av salgsvederlaget.

V-10-3.3.4 *Vederlaget er avhengig av resultat av arbeidet*

Utsatt inntektsføring kan unntaksvis helt eller delvis godtas. Skattyter må i så fall kunne godtgjøre at vederlaget (eventuelt fortjenesteelementet) for det enkelte tjenesteoppdrag helt eller delvis, er avhengig av arbeidets utfall eller fullførelse. Se Ot.prp. nr. 19 (1994–95). Derimot vil oppdragsgiverens manglende betalingsevne ikke kunne føre til utsatt inntektsføring, men vil kunne føre til fradrag som tap på utestående fordringer, se emnet «[Fordringer](#)».

Har skattyteren først krav på vederlag når oppdraget er fullført, eller oppnår avtalt resultat (no cure, no pay), skal inntektsføringen først foretas når oppdraget er utført eller avtalt resultat oppnådd. Dette vil typisk gjelde salgoppdrag hvor vederlaget er avhengig av at salg oppnås, f.eks. eiendomsmeglers krav på provisjon ved oppnådd salg av eiendom eller agenturforrettings krav på provisjon for varesalg mv. Godtgjørelse til dekning av kostnader som oppdragstaker har krav på å få dekket av oppdragsgiver uavhengig av oppnådd resultat, f.eks. eiendomsmeglers kostnader til annonser, takster o.l. skal likevel tidfestes i kostnadsåret, selv om krav på provisjon ikke foreligger ved årets utgang.

V-10-4 **Garantiansvar/reklamasjonsansvar**

Det er ikke adgang til å utsette inntektsføringen av hele eller deler av vederlaget pga. garantiansvar/reklamasjonsansvar for det utførte arbeidet eller tjenesten, jf. sktl. § 14-2 annet ledd annet punktum. Dette gjelder selv om oppdragsgiver holder igjen en del av vederlaget til dekning av slike arbeider. Det kan heller ikke gis fradrag for avsetning til dekning av eventuelle fremtidige kostnader til å gjennomføre garantiarbeid/reklamasjonsarbeid. Dette gjelder selv om det er erkjent at det skal foretas garantiarbeid. Korreksjon for eventuell reduksjon i vederlag på grunn av feil eller mangler i leveransen, kan først foretas når reduksjonen i vederlaget er endelig, f.eks. ved avtale eller rettskraftig dom.

V-11 Virksomhet – omdanning/skifte av eierform

- Sktl. § 10-48, § 11-20
- FSFIN § 11-20

V-11-1 **Generelt**

Med skifte av eierform menes en privatrettslig eller selskapsrettslig omdanning eller omorganisering av en virksomhet. De mest vanlige former for omdanninger er

- fra enkeltpersonforetak til selskap med deltakerfastsetting, ved opptak av ny ansvarlig deltaker, eller
- fra enkeltpersonforetak eller selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap

Omdanning kan også skje motsatt vei; fra selskap til enkeltpersonforetak eller fra aksjeselskap til selskap med deltakerfastsetting.

Videre kan andre selskaper og innretninger omdannes til aksjeselskap eller selskap med deltakerfastsetting og omvendt.

Ved skifte av eierform skjer en hel eller delvis overføring av eiendeler og gjeld til et nystiftet selskap mot vederlag til eierne, enten i form av kontantutløsning eller i form av bytte av eierandel i det gamle selskapet/foretaket til eierandel i det nye selskapet.

I [pkt. 2](#) behandles alle former for omdanning/omorganisering. For omdanning/omorganisering av visse selskapsformer til/fra andre selskapsformer, er det gitt gunstigere skatteregler, se [pkt. 3](#).

V-11-2 Hovedregel

V-11-2.1 *Omdanninger som anses som realisasjon*

Hovedregelen er at all omdanning fra en eierform/selskapsform til en annen innebærer en realisasjon av eiendeler i det foretak som omdannes. Det må bl.a. foretas et gevinst-/tapsoppgjør for alle eiendeler knyttet til den virksomhet som omdannes og som er eid av det foretak som endrer form. Dette gjelder bl.a. omdanning av enkeltpersonforetak til ansvarlig selskap eller aksjeselskap, omdanning av ansvarlig selskap til enkeltpersonforetak eller aksjeselskap, omdanning fra samvirkeforetak (SA) til aksjeselskap, omdanning av aksjeselskap til enkeltpersonforetak, samvirkeforetak (SA) eller selskap med deltakerfastsetting. Er det et selskap som omdannes, vil dette selskapet anses som oppløst. Tilsvarende vil det innebære realisasjon dersom et utenlandsk foretaks virksomhet drevet gjennom fast driftssted (filial) i Norge, overføres til et aksjeselskap hjemmehørende i Norge.

Fra hvilket tidspunkt omdanningen skal gis virkning, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)» og emnet «[Enkeltpersonforetak – realisasjon](#)».

Om skattefri omdanning når omdanningen anses som en realisasjon, se [pkt. 3](#).

V-11-2.2 *Omdanninger som ikke anses som realisasjon*

V-11-2.2.1 *Overgang fra BA til AS/ASA*

Et selskap med begrenset ansvar (BA-selskap) anses som et aksjeselskap selskapsrettslig, med mindre det er omfattet av særlovgivning, se asl. § 1-1. En omregistrering med nødvendig tilpasning til aksjeloven for slike selskaper anses normalt ikke som en realisasjon, se Prop. 78 L (2010–2011) pkt. 11.5.

V-11-2.2.2 *Uregistrert andelslag/samvirkeforetak*

Et andelslag med økonomisk virksomhet som ikke er registrert som samvirkeforetak, anses som et uregistrert aksjeselskap etter aksjelovens definisjon, jf. aksjeloven § 1-1 annet ledd. Andelslag som ikke er registrert som samvirkeforetak og som heller ikke drives i samsvar med anerkjente samvirkeprinsipper, skatlegges etter reglene for aksjeselskaper, se sktl. § 10-1 første ledd, jf. § 2-2 første ledd bokstav e. Om skatlegging av registrerte og uregistrerte samvirkeforetak, se emnet «[Samvirkeforetak](#)».

Andelslag som ikke er registrert som samvirkeforetak, kan omdannes til aksjeselskap ved at selskapet stiftes som aksjeselskap og vedtektene tilpasses aksjelovens eller allmennaksjelovens krav. Når omdanningen skjer innenfor gjeldende selskapsrettslige regler, innebærer dette i seg selv ingen realisasjon for foretaket eller andelseierne.

For at omdanningen ikke skal anses som realisasjon, må følgende vilkår være oppfylt

- eiendeler, rettigheter og forpliktelser i samvirkeforetaket/andelslaget må overføres i sin helhet til aksjeselskapet
- samvirkeforetaket/andelslaget må oppløses umiddelbart etter og i samme inntektsår som overføringen
- aksjeselskapet må stiftes med en aksjekapital som svarer til innskutt andelskapital i samvirkeforetaket/andelslaget
- samvirkeforetakets/andelslagets skattemessige verdier må videreføres i aksjeselskapet
- andelseiernes skattemessige verdier må videreføres på aksjene
- det må være full kontinuitet på eiersiden
- omdanningen må gjennomføres innenfor rammen av gjeldende selskapsrettslige regler

Se FIN 25. mars 1993 i Utv. 1993/500, FIN 9. januar 1998 i Utv. 1998/1395 og FIN 22. juni 1999 i Utv. 1999/1329, samt [BFU 94/2004](#), [BFU 100/2004](#), [BFU 19/2010](#) og [BFU 22/2012](#). Det kan ikke oppstilles krav om positiv skattemessig egenkapital i det nystiftede selskapet.

V-11-2.2.3 Endring av ansvarsform for selskap med deltakerfastsetting

Endring av ansvarsform i et selskap med deltakerfastsetting fra en ansvarsform til en annen (ANS/DA), uten annen endring av eierforholdet, anses ikke som en realisasjon og medfører ikke skattemessige konsekvenser, se FIN 18. januar 1993 i Utv. 1993/490.

V-11-2.2.4 Endring av selskapsform for selskap med deltakerfastsetting

Ved omdanning fra en type selskap med deltakerfastsetting til en annen, f.eks. fra ANS/DA til KS eller indre selskap (IS) eller omvendt, endres både ansvars- og selskapsformen. Dette forutsetter en oppløsning av det omdannede selskap og stiftelse av et nytt selskap. FIN har i en uttalelse 18. april 1996 i 1996/817 lagt til grunn at et KS kan omdannes til et ANS uten skattlegging etter ulovfestet rett, hvis deltakerne ikke ønsker å behandle omdanningen som en realisasjon. Også omdanning fra indre selskap (IS) til ansvarlig selskap kan skje uten skattlegging. Forutsetningen for skattefrihet er at omdanningen skjer med full kontinuitet på både selskaps- og deltakernivå. Omdanningen må skje i samsvar med prinsippene i FSFIN §§ 11-20 flg. så langt de passer.

V-11-2.2.5 Endring fra begrenset skatteplikt til full skatteplikt i Norge

Etablering av skatteplikt som hjemmehørende i Norge, ved at den reelle ledelsen i et selskap mv. flyttes hit, se sktl. 2-2-syvende ledd bokstav b jf. åttende ledd, anses ikke i seg selv som realisasjon for aksjonærene/deltakerne eller selskapet. Har selskapet på dette tidspunktet skattepliktig virksomhet i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, skal norske skatteposisjoner, f.eks. fremførbart underskudd, knyttet til denne virksomheten videreføres. Hvis selskapet registreres som norskregistrert utenlandsk selskap, kan det omdannes til aksjeselskap etter FSFIN § 11-20-1 annet ledd bokstav g, se [pkt. 3](#).

V-11-2.2.6 Omdanning fra AS til ASA og omvendt

Omdanning fra AS til ASA eller omvendt, etter asl./asal. § 15-1, anses ikke som realisasjon og medfører ingen skattemessige konsekvenser.

V-11-2.2.7 Omdanning fra ASA til SE-selskap

V-11-2.3 Omdanning fra ASA til SE-selskap etter SE-loven § 6 anses ikke som realisasjon og medfører ingen skattemessige konsekvenser. Se også emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 3.3.4. Inntekt frem til realisasjonstidspunktet

Ved omdanninger som anses som realisasjon må det fastsettes en inntekt fra årets begynnelse frem til realisasjonstidspunktet.

V-11-2.4 Gevinst-/tapsberegning hvor det foreligger realisasjon

V-11-2.4.1 Vederlag

Hvor det foreligger realisasjon må samlet vederlag settes til reell omsetningsverdi, se FIN 2. oktober 1985 i Utv. 1985/565. Verdien av aksjene/andelene i det nye selskapet skal regnes med i vederlaget.

V-11-2.4.2 Fordeling av vederlaget

Skattemyndighetene kan endre den fordeling som skattyterne har foretatt av det totale vederlag på de enkelte eiendeler dersom fordelingen er uriktig, jf. sktfvl. 12-1. Fordelingen skal baseres på omsetningsverdien av det som er overført.

V-11-2.4.3 Tap

Tap som oppstår hos overdrager behandles etter skattelovens alminnelige regler.

V-11-3 Skattefri omdanning

V-11-3.1 Generelt

Skattefri omdanning kan foretas med hjemmel i sktl. § 11-20 eller etter samtykke fra FIN med hjemmel i sktl. § 11-22.

Etter sktl. § 11-22 kan det søkes Finansdepartementet om skattefritak ved realisasjon av eiendeler mv. som overføres til det omdannede selskapet, når realisasjonen er ledd i omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre den mer rasjonell og effektiv. Sktl. § 11-22 behandles ikke nærmere her. Praktiseringen av bestemmelsen blir omtalt på Finansdepartementets hjemmeside, se www.fin.dep.no.

Etter FSFIN § 11-20 kan bestemte selskap eller foretak, på visse vilkår, omdannes skattefritt til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Med omdanning menes ifølge FSFIN § 11-20-1 første ledd endring av et selskaps eller foretaks juridiske form, der all virksomhet og det vesentligste av tilhørende eiendeler og gjeld i selskap eller foretak overføres til et nystiftet selskap som har en annen juridisk form.

Hvis vilkårene for skattefri omdanning er oppfylt, skal det ikke foretas noen realisasjonsbeskatning ved overføringen av eiendeler og rettigheter til det overtakende selskap. Ved omdanning fra en selskapsform til en annen, skal det heller ikke foretas realisasjonsbeskatning av selskapsandeler som byttes om i aksjer. Medfører omdanningen skatteplikt etter andre bestemmelser, f.eks. etter sktl. § 9-14 fordi eiendelen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, skal det på vanlig måte foretas skattlegging etter disse bestemmelsene, se [BFU 28/2014](#) (Et norsk indre selskap skulle omdannes til aksjeselskap etter reglene i sktl. § 11-20. En av deltakerne i selskapet var et utenlandsk selskap hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, men skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3. Omdanningen ville føre til at skatteplikten til Norge etter sktl. § 2-3 opphørte og eiendelene ville bli tatt ut av Norge. Skattedirektoratet la til grunn at den skattefrie omdanningen ikke omfattet uttak av vederlagsaksjene ved opphør av skatteplikten etter sktl. § 2-3).

V-11-3.2 Foretak som omfattes

Følgende foretak kan etter sktl. § 11-20 første ledd jf. FSFIN § 11-20-1 annet ledd omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten skattlegging

- enkeltpersonforetak, se FSFIN § 11-20-1 annet ledd bokstav a
- virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune, se FSFIN § 11-20-1 annet ledd bokstav b
- interkommunalt selskap, se FSFIN § 11-20-1 annet ledd bokstav c
- selskap med deltakerfastsetting som omfattes av sktl. § 10-40 (herunder indre selskap, jf. FIN 20. januar 1997 i Utv. 1997/408), se FSFIN § 11-20-1 annet ledd bokstav d
- samvirkeforetak, se FSFIN § 11-20-1 annet ledd bokstav e
- statsforetak, se FSFIN § 11-20-1 annet ledd bokstav f
- norskregistrert utenlandsk selskap som er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav e, se FSFIN § 11-20-1 annet ledd bokstav g

Videre kan to eller flere enkeltpersonforetak omdannes skattefritt til selskap med deltakerfastsetting som omfattes av sktl. § 10-40, se FSFIN § 11-20-1 tredje ledd. Ett enkeltpersonforetak kan omdannes til et selskap med deltakerfastsetting ved at eieren av enkeltpersonforetaket overfører virksomheten til selskapet og nye deltakere skyter inn verdier i selskapet tilsvarende andelene som overtas. Alternativt kan eieren av enkeltpersonforetaket overføre virksomheten til selskapet for så umiddelbart å overføre eierandeler til en eller flere andre deltakere. Overføringen av andelene anses som en skattepliktig realisasjon. Se nærmere om nyetablering «[Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering](#)», pkt. 3.1. Sameie omfattes ikke av reglene ovenfor. Når et «sameie» driver virksomhet er det reelt sett et selskap, og kan omdannes skattefritt til aksjeselskap, se FIN 22. oktober 1997 i Utv. 1998/96.

V-11-3.3 Ektefeller som driver felles virksomhet

Etter FSFIN § 10-48-1 skal ektefeller på nærmere bestemte vilkår anses som selvstendige deltakere i selskap med deltakerfastsetting. Det er også regler om fordeling av selskapets overskudd, underskudd, eiendeler og gjeld mellom ektefellene. Se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden](#)», pkt. 3.3.4. Overgang til selskap med deltakerfastsetting innebærer som utgangspunkt en realisasjon, men ektefellene kan benytte reglene om skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til selskap med deltakerfastsetting.

V-11-3.4 Omdanninger som ikke omfattes

Andre former for omdanning enn de som er nevnt ovenfor, kan ikke foretas skattefritt etter disse reglene. Et aksjeselskap kan for eksempel ikke omdannes skattefritt til enkeltpersonforetak eller til selskap med deltakerfastsetting. Det samme gjelder omdanning av selskap med deltakerfastsetting til enkeltpersonforetak. Omdanning etter disse reglene kan heller ikke foretas for andre selskapslignende former enn de som er nevnt ovenfor. Dette gjelder for eksempel omdanning av sparebank eller gjensidig forsikringsselskap til aksjeselskap. Norskregistrert utenlandsk selskap som ikke er skattepliktig til Norge som hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav e kan ikke omdannes etter disse reglene.

V-11-3.5 Krav til foretaket som omdannes

Bare foretak som driver virksomhet, se emnet «**Virksomhet – allment**», kan omdannes skattefritt, se FSFIN § 11-20-1 første ledd og § 11-20-2. Virksomhetskravet må være oppfylt på omdanningstidspunktet, dvs. når virksomheten overføres til det overtakende selskapet. Virksomheten kan således ikke være nedlagt eller på annen måte opphørt på tidspunktet for omdanningen. Det er ikke krav om at virksomheten er påbegynt 1. januar i omdanningsåret. Det er ikke noe krav at eier(ne) personlig deltar i driften av det foretak som skal omdannes.

Forvaltning av andeler i ansvarlige selskap eller kommandittselskap, anses ikke å fylle vilkårene for å kunne foreta skattefri omdanning, se FINs kommentarer i Utv. 1991/419 flg.

V-11-3.6 Krav til det mottakende selskapet

V-11-3.6.1 Formelle krav

Overføring må skje til et selskap som er lovlig stiftet i samsvar med reglene i aksjelovene eller selskapsloven. Selskapet må være nystiftet, jf. FSFIN § 11-20-1 første ledd, § 11-20-2 og § 11-20-3. For at et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap skal anses som nystiftet, må det ikke ha vært drevet aktivitet i selskapet før omdanningen gjennomføres, utover det å motta renter av kapitalen.

Overføringen gjennomføres ved at igangværende virksomhet med eiendeler og eventuell gjeld

- overføres til hel eller delvis dekning av aksjekapitalen (tingsinnskudd) i det nystiftede selskapet, eller
- virksomheten med eiendeler og ev. gjeld overføres til et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er nystiftet med kontantinnskudd

Skjer overføringen til et selskap som er nystiftet med kontantinnskudd og omdanningen skjer med virkning fra 1. januar i omdanningsåret, kan deler av aktiviteten i den omdannede virksomheten overføres til selskapet fra begynnelsen av året, selv om den formelle overføringen av eiendeler og forpliktelser skjer noe senere.

V-11-3.6.2 Selskapets kontorsted

Det mottakende selskapet må være hjemmehørende i Norge. Det behøver ikke være hjemmehørende i samme kommune som det enkeltpersonforetak eller selskap som drev virksomhet før omdanningen.

V-11-3.6.3 Eierforhold/stemmerett

Ved omdanning av enkeltpersonforetak må den tidligere personlige eier av enkeltpersonforetaket tegne aksjer i selskapet tilsvarende nettoverdien av aksjeinnskuddet og inneha en tilsvarende andel av stemmeretter, se FSFIN § 11-20-3 første og annet ledd og 11-20-8 første ledd.

Ved omdanning av annen virksomhet enn enkeltpersonforetak, må omdanningen ikke medføre noen forskyvning av eierinteressene i selskapet. Aksjekapital og stemmeretter må fordeles i samsvar med hver enkelt deltakers eierandel eller tilsvarende rettigheter før overføringen, se FSFIN § 11-20-3 annet ledd annet punktum og § 11-20-8 annet ledd. Om tilfeller hvor deltakere i selskap med deltakerfastsetting har ulik andel av fremførbart underskudd, se [pkt. 3.9.9](#).

Ved omdanning av samvirkeforetak til aksjeselskap innebærer vilkåret i FSFIN § 11-20-8 annet ledd at medlemmenes økonomiske interesse i samvirkeforetaket må opprettholdes ved omdanningen.

Ved omdanning fra selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap godtas det at aksjene som deltakerne skal erverve ved overdragelse av virksomheten til aksjeselskapet, eies av det overdragende selskapet i en interimperiode inntil dette selskapet er selskapsrettslig avviklet og aksjene i det nye aksjeselskapet kan overføres til deltakerne, se FIN 17. oktober 2007 i Utv. 2007/1576 (omdanning fra KS til AS). Om omdanning fra IS til AS, se [BFU 3/2014](#).

V-11-3.6.4 Fordring på aksjonær/deltaker(ne)

Selskapet må ikke ved omdanningen ha eller etablere fordring mot eierne av det omdannede foretak i strid med asl./asal. § 8-10.

V-11-3.6.5 Aksjekapitalens/selskapskapitalens størrelse

Aksjekapitalens pålydende i det nye selskapet må ikke settes høyere enn den laveste av følgende nettoverdier, se FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd

- skattemessig egenkapital, basert på de skattemessige inngangsverdier for overførte eiendeler, eventuelle kontantinnskudd, negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo redusert med negativ saldo og positiv gevinst- og tapskonto, betinget avsatte gevinster mv., redusert med de overtatte gjeldsforpliktelser, (overtatt underskudd til fremføring skal ikke påvirke den skattemessige egenkapital, se FIN i Utv. 2000/1458), eller
- reell egenkapital, dvs. omsetningsverdien av eiendelene, redusert med de overtatte gjeldsforpliktelser

Overstiger reell egenkapital den skattemessige egenkapital, kan differansen ikke tilføres nominell aksjekapital, men behandles som overkurs. Se FIN 29. juli 1999 i Utv. 2000/1458.

Fremførbare underskudd, jf. sktl. § 14-6, som overføres til det omdannede selskapet etter FSFIN § 11-20-6 tredje ledd annet punktum, anses ikke som en del av den skattemessige egenkapital etter FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd, se [BFU 12/2018](#). Se nærmere [pkt. 3.9.9](#).

Aksjekapitalen i aksjeselskap (AS) må være på minst kr 30 000. I allmennaksjeselskap (ASA) må aksjekapitalen være på minst kr 1 000 000, jf. asl./asal. § 3-1 første ledd.

Minimumskravet til aksjekapital må være oppfylt både etter skattemessige og virkelige verdier, se FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd siste punktum.

V-11-3.6.6 Når må kravet til aksjekapitalens størrelse være oppfylt

Minimumskravet til aksjekapitalen etter virkelige verdier, jf. asl./asal § 3-1 første ledd, må være oppfylt på omdanningstidspunktet/stiftelsestidspunktet. Se også [pkt. 3.6.7](#).

Minimumskravet til aksjekapitalen etter skattefastsatte verdier, jf. FSFIN § 11-20-3 fjerde ledd jf. asl./asal. § 3-1 første ledd, må være oppfylt 1. januar det året man går over til selskapsfastsetting, jf. [pkt. 3.6.7](#). Det må justeres for innskudd og uttak som skjer i perioden mellom 1. januar og omdanningstidspunktet/stiftelsestidspunktet.

Dersom et selskap har negativ skattemessig egenkapital per 31. desember året før omdanningsåret, aksepteres det at deltakerne foretar kontant- og/eller tingsinnskudd slik at den skattemessige egenkapitalen oppfyller vilkårene i FSFIN på omdanningstidspunktet.

V-11-3.6.7 Overgang til selskapsfastsetting/deltakerfastsetting

Skattefri overgang til selskapsfastsetting/deltakerfastsetting kan bare finne sted fra 1. januar i et inntektsår, jf. FSFIN § 11-20-4.

Er selskapet stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli, kan selskapsfastsetting/deltakerfastsetting gjennomføres med virkning fra 1. januar samme år. Tilsvarende gjelder ved omdanning av norskregistrert utenlandsk selskap, jf. FSFIN § 11-20-4 annet ledd. Forutsetningen er at det utarbeides næringsoppgave for selskapet fra 1. januar i omdanningsåret som inneholder inntektene og kostnadene for den overtatte virksomheten for hele inntektsåret. Eiendeler og gjeld settes til verdien per 1. januar i omdanningsåret. Eiendeler og gjeld per 1. januar i omdanningsåret og som omfattes av omdanningen, skal føres i næringsoppgaven selv om de ikke er i behold ved stiftelsen av selskapet. Dersom det utbetales lønn er det et vilkår for aksjeselskap at selskapet har foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift for lønnsutbetaling til eieren(e) senest fra 1. juli samme år. Det samme gjelder for eventuell lønn til kommandittist i nystiftet kommandittselskap.

Ved endring av selskap med deltakerfastsetting til indre selskap (IS) vil det ikke være aktuelt med noen registrering i Foretaksregisteret av det indre selskapet. Det vil da være tilstrekkelig at selskapsavtalen er inngått før 1. juli samt at oppløsningsmelding for det omdannede selskap er sendt Foretaksregisteret innen 1. juli.

Uttak av kontanter som knytter seg til opptjent overskudd i et enkeltpersonforetak fra før virkningstidspunktet for selskapsfastsetting (1. januar i omdanningsåret) anses ikke som utbytte, men som tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital fra det nye aksjeselskapet. Dette forutsetter at tidligere opptjent overskudd er overført til selskapet ved omdanningen. Uttak av opptjent overskudd i perioden mellom virkningstidspunkt for selskapsfastsetting og selskapsrettslig omdanningstidspunkt skal behandles som utdeling av skatterettslig utbytte fra aksjeselskapet dersom utdelingen ikke er behandlet som lønn.

Ved omdanning fra selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap vil det være kontinuitet med hensyn til innbetalt kapital før og etter omdanningen. Utdeling før omdanningstidspunktet som foretas av overskudd som er opptjent i selskapet med deltakerfastsetting før virkningstidspunktet for selskapsfastsetting, skal behandles som utbytte eller lønn fra aksjeselskapet og ikke som utdeling fra selskapet med deltakerfastsetting. Tilsvarende gjelder for utdeling av overskudd som er opptjent i selskapet med deltakerfastsetting i perioden mellom virkningstidspunktet for selskapsfastsetting og selskapsrettslig omdanningstidspunkt.

Er selskapet stiftet etter 1. juli i inntektsåret kan det ikke foretas selskapsfastsetting i vedkommende år. Ved skattefri omdanning kan selskapsfastsettingen først starte 1. januar året etter. Skattepliktig inntekt som oppbæres av aksjeselskapet i stiftelsesåret skal i slike tilfeller fastsettes hos eieren/deltakerne i det opprinnelige foretaket. Regnskapsmessig forutsettes det at inntekt som er innvunnet etter omdanningen vil være regnskapsført i aksjeselskapet. Den inntekten som er opptjent før stiftelsen av aksjeselskapet, vil regnskapsmessig bli tilordnet det opprinnelige foretaket og vil bli skattlagt på vanlig måte.

For den inntekten som regnskapsmessig skal tilordnes aksjeselskapet vil fastsettingen kunne gjennomføres ved at et beløp tilsvarende netto inntekt fra virksomheten som er bokført i aksjeselskapet overføres til den personlige næringsdrivende. Dette beløpet kostnadsføres i aksjeselskapet. Denne inntekten vil dermed bli ansett som virksomhetsinntekt for den personlige næringsdrivende, sammen med den inntekten som gjelder tiden før omdanningen. Se også FIN 18. november 2005 i Utv. 2005/1395.

V-11-3.6.8 Tidspunkt for start av selskapsfastsetting/deltakerfastsetting – avvikende regnskapsår

Hvis foretaket som skal omdannes har avvikende regnskapsår, må overgangen til selskapsfastsetting skje ved starten av selskapets regnskapsår, jf. [BFU 40/2007](#).

Selskapet må være stiftet og melding sendt til Foretaksregisteret senest seks måneder etter oppstarten av selskapets regnskapsår, for at selskapsfastsetting skal kunne gjennomføres fra begynnelsen av dette regnskapsåret.

For selskap med avvikende regnskapsår må selskapet ha foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift for lønnsutbetaling til eieren(e) senest seks måneder etter oppstarten av selskapets regnskapsår. Åpningsbalansen i selskap med avvikende regnskapsår settes til verdien ved starten på selskapets regnskapsår i omdanningsåret av de eiendelene som overføres til selskapet.

Er selskapet stiftet senere enn seks måneder etter det avvikende regnskapsåret starter, kan selskapsfastsetting først begynne ved starten av det neste avvikende regnskapsåret dersom skattefri omdanning påberopes. Om tilordning og skattlegging av selskapets inntekt i omdanningsåret, se [pkt. 3.6.7](#).

V-11-3.7 Overføring av aktivitet, driftsmidler og forpliktelser fra annet enn enkeltpersonforetak

Ved omdanning av annet foretak enn enkeltpersonforetak må aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i den virksomhet som omdannes, i det vesentlige overføres til selskapet, jf. F5FIN § 11-20-5 første ledd. Dette gjelder uavhengig av hvilken betydning driftsmidlene mv. har for den virksomheten som overføres. Det kreves ikke at de eiendelene og forpliktelsene som overføres har en særlig tilknytning til virksomheten i det overdragende selskapet, se SKD 30. november 2018 i Utv. 2018/1729.

Rettigheter, eiendeler og forpliktelser som ikke kan overdras i uendret form fordi en kreditor, rettighetshaver eller kontraktspart motsetter seg dette, kreves ikke overført, så lenge det vesentligste av virksomheten blir overdratt, jf. Prop. 78 L (2010–2011) pkt. 11.5. Etter upublisert uttalelse FIN 14. januar 2014 kan også andre forhold tilsi at eiendeler og forpliktelser mv. ikke blir overført til selskapet.

V-11-3.8 Overføring av virksomhet og eiendeler fra enkeltpersonforetak

V-11-3.8.1 Hovedregel

Ved omdanning av enkeltpersonforetak er hovedregelen at aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i det foretaket som omdannes i det vesentlige må overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-5 første ledd. Hvis det foreligger én virksomhet kan denne som hovedregel ikke splittes opp og omdannes til flere selskaper. Dette gjelder både omløpsmidler og anleggsmidler, og så vel materielle som immaterielle driftsmidler. Om unntak, se nedenfor.

Eiendeler som ikke er anskaffet som ledd i virksomheten eller er brukt i den, kan som hovedregel ikke overføres skattefritt.

Driver en skattyter flere atskilte virksomheter i et enkeltpersonforetak, kan han velge mellom å omdanne en eller flere av virksomhetene og beholde resten i personlig eie. Skal flere atskilte virksomheter omdannes, kan han velge mellom å omdanne alle virksomhetene til ett selskap eller omdanne hver virksomhet til egne selskaper.

V-11-3.8.2 Fast eiendom

Fast eiendom som er eiendel i den overførte virksomheten, kreves ikke overført ved omdanningen, jf. FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav a. Dette gjelder selv om driften av eiendommen isolert sett er så omfattende at driften anses som en egen virksomhet.

Dersom eiendommen likevel overføres, må dette gjelde hele eiendommen, eventuelt hele næringsseksjonen(e) av seksjonert bygg.

Er det flere faste eiendommer som anses som driftsmiddel i virksomheten, kan skattyteren velge å overføre noen eiendommer til aksjeselskapet og la de øvrige bli værende i personlig eie. Forutsetningen er at driften av de eiendommer som overføres vil inngå i en aktivitet som anses som virksomhet.

Ikke-seksjonert egen bolig i avskrivbart bygg skal overføres når bygget overføres. Dette gjelder til tross for at den ikke-seksjonerte bolig er skilt ut av saldoen, se Skatteklagenemnda SKNS1-2021-66. Tidligere egen bolig må tilføres saldoen.

Fast eiendom eller seksjon i bygning som hovedsakelig er brukt privat av eieren av personlig drevet virksomhet, f.eks. til bolig, fritidseiendom o.l., kan likevel ikke overføres i forbindelse med omdanningen, jf. FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav c. Se nærmere om dette i [pkt. 3.8.5](#).

Fast eiendom som ikke overføres til det nye selskapet, kan beholdes i personlig eie eller sameie. Er eventuell utleie av eiendommen til selskapet og/eller andre å anse som egen virksomhet, kan eiendommen overføres skattefritt til et annet nystiftet selskap under forutsetning av at vilkårene for øvrig er oppfylt, se FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav a annet og tredje punktum.

V-11-3.8.3 Andel i selskap

Enkeltstående andeler i selskap med deltakerfastsetting kan ikke alene omdannes skattefritt til en annen selskapstype. Selskapsandeler som nevnt i sktl. § 2-2 annet ledd, kan bare overføres sammen med aktiv annen virksomhet, se FSFIN § 11-20-5 annet ledd. Forvaltning av andeler i selskap, herunder kommandittselskap, er ikke å anse som annen virksomhet i denne forbindelse.

Eier(ne) kan la være å overføre slike andeler sammen med virksomheten.

V-11-3.8.4 Finansielle eiendeler

Finansielle eiendeler eid i eller utenfor virksomhet kan eieren fritt velge å overføre til det nye selskapet, eller la være, se FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav b. Kundefordringer tilknyttet den omdannede virksomheten må likevel overføres til det nye selskapet. Dette vil også gjelde bonusfond i pelsdyrnæringen.

V-11-3.8.5 *Eiendeler brukt privat*

Eiendeler hovedsakelig bestemt for privat bruk av eieren av personlig drevet virksomhet, eller som faktisk er brukt slik av ham, kan ikke overføres til det nye selskapet ved den skattefrie omdanningen, se FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav c. Dette vil f.eks. gjelde enebolig og fritidseiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, boligseksjon i bygning, bil som ikke er yrkesbil og fritidsbåt.

V-11-3.8.6 *Forpliktelser utenom pengegjeld*

Forpliktelser utenom pengegjeld må overføres til det nye selskapet ved skattefrie omdanning, se FSFIN § 11-20-5. Dette vil f.eks. gjelde kontraktsforpliktelser til å levere varer/gjøre ferdig arbeid mv.

Eier(ne) kan etablere krav på selskapet i forbindelse med omdanningen.

V-11-3.8.7 *Pengegjeld*

Det er ikke stilt krav om at gjeldsposter (pengegjeld), herunder gjeld i fremmed valuta, skal overføres til det nye selskapet ved skattefrie omdanning, se FSFIN § 11-20-5 fjerde ledd bokstav d. Eieren står fritt i å overføre hele eller deler av gjelden. For aksjeselskap må det ikke overføres mer gjeld enn at aksjelovenes krav til minimum aksjekapital oppfylles, jf. asl./asal. § 3-1 første ledd.

V-11-3.8.8 *Særlig om fiskeritillatelser*

Fiskeritillatelser anses som immaterielle driftsmidler, men kan ikke overføres direkte fra en innehaver til en annen. Den tidligere eier må oppgi fiskeritillatelsen, og ny tillatelse må tildeles den nye eieren av fiskebåten, se nærmere emnet «Fiske», pkt. 7.11. Inngår fartøyet i omdanningen og fiskeritillatelsen både før og etter omdanningen er knyttet til fartøyet, anses også fiskeritillatelsen for å være omfattet av omdanningen, se [BFU 5/2013](#).

V-11-3.9 **Overføring av skatteposisjoner i det omdannede selskap/enkeltpersonforetak**

V-11-3.9.1 *Generelt*

Det overtakende selskap må videreføre uendret de skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Dette gjelder både for materielle og immaterielle eiendeler, herunder avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler. Overdragende foretaks øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av overtakende selskap, se FSFIN § 11-20-6 første ledd.

V-11-3.9.2 *Opptjente inntekter og pådratte kostnader*

Opptjente ikke skattlagte inntekter og pådratte ikke fradragførte kostnader må overføres i den utstrekning postene kan henføres til den virksomheten som overføres.

V-11-3.9.3 *Positiv saldo*

Aksjeselskapet/selskapet med deltakerfastsetting må per 1. januar i omdanningsåret opprette de samme saldoene som det omdannede enkeltpersonforetaket/selskapet hadde, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd annet punktum.

V-11-3.9.4 *Gevinst- og tapskonto*

Gevinst- og tapskonto i det omdannede enkeltpersonforetak/selskap skal overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd annet punktum.

V-11-3.9.5 *Negativ saldo*

Negativ saldo i det omdannede selskap/enkeltpersonforetak skal overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd annet punktum.

V-11-3.9.6 *Tom positiv saldo*

Tom positiv saldo i det omdannede selskap/enkeltpersonforetak skal overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd annet punktum.

V-11-3.9.7 Varer

Inngangsverdi for varelager per 1. januar settes til varelagerets skattemessige verdi på eier(ne)s hånd per 31. desember i året før omdanningsåret, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd annet punktum. Se emnet «[Varebeholdning](#)».

V-11-3.9.8 Betinget avsatt gevinst

Betinget avsatt gevinst oppstått ved ufrivillig realisasjon av driftsmidler i den overførte virksomheten skal overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 første ledd annet punktum.

V-11-3.9.9 Underskudd

Tidligere års underskudd i det foretak som omdannes, er i enkeltpersonforetak tilordnet innehaver og i selskap med deltakerfastsetting tilordnet deltaker personlig.

Underskuddet skal likevel overføres til fremføring hos aksjeselskapet, men bare i den utstrekning underskuddet er oppstått i den omdannede virksomheten/selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 tredje ledd annet punktum.

Deltakere i selskap med deltakerfastsetting kan ha utnyttet underskuddsposisjonen fra selskapet i forskjellig grad, og det kan være forskjeller som følge av at deltakere har ulik eiertid. Slike ulikheter kan ikke medføre forskyvning av eierposisjonene i det omdannede selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 annet ledd. Deltakere som overfører en forholdsmessig lavere underskuddsandel enn andre deltakere, kan kompensere de andre deltakerne for dette ved å foreta en innbetaling til selskapet i forbindelse med omdanningen. Slik innbetaling behandles som et uformelt kontantinskudd og påvirker ikke eierandelen i selskapet, se [BFU 12/2018](#). Innskuddet påvirker heller ikke inngangsverdien på aksjene eller skjermingsgrunnlaget. Slik innbetaling kan også foretas før omdanningen.

Om deling av underskudd, se FIN 28. juni 1987 i Utv. 1987/663. Det er ikke anledning til å velge å tilbakeføre underskudd i den omdannede virksomheten etter sktl. § 14-7 ved skattefri omdanning. Se for øvrig emnet «[Underskudd](#)».

Underskudd oppstått i et utenlandsk selskap hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav e jf. syvende ledd bokstav b, skal ved omdanning til aksjeselskap etter sktl. § 11-20 første ledd bokstav g, overføres til fremføring hos aksjeselskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 tredje ledd. Dette gjelder også underskudd oppstått før selskapet ble skattepliktig som hjemmehørende i Norge, se [pkt. 2.2.5](#).

V-11-3.9.10 Oppregulering av inngangsverdi for eiendeler som tilhører selskap med deltakerfastsetting

Deltaker som etter overgangsreglene i FSFIN § 10-44-1 første ledd hadde rett til oppregulering frem til 31. desember 1991 av inngangsverdi på eiendel som tilhørte selskapet, ville hatt rett til å kreve fradrag for differansen mellom sin andel av den oppregulerte verdi og sin skattemessig bokførte verdi på eiendelen per 31. desember 1991 hvis selskapet med deltakerfastsetting hadde realisert eiendelen. Denne retten vil, ved skattefri omdanning fra selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap, overføres til aksjeselskapet, jf. FIN 10. november 1994 i Utv. 1994/1437.

V-11-3.10 Inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjer i det overtakende selskap

Om inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjene i det overtakende selskap, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 6.18](#). Hvis det overdragende selskap ikke avvikles eller slettes, skal inngangsverdiene på eiendelene eller aksjene i selskapene fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene, jf. FSFIN § 11-20-6 annet ledd siste punktum.

V-11-3.11 Innbetalt aksjekapital og overkurs

Om innbetalt aksjekapital og overkurs etter skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», [pkt. 7.5.2](#).

V-11-3.12 Ubenyttet skjerming

Ved omdanning fra samvirkeforetak og selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap, skal ubenyttet skjerming som knytter seg til andelene, videreføres på aksjene i det overtakende selskap.

V-11-3.13 Skatteplikt for annet vederlag enn aksjer og andeler

Skattefritaket for omdanning omfatter ikke annet vederlag til eiere eller rettighetshavere i det overdragende selskapet enn aksjer og andeler i det overtakende selskapet, jf. FSFIN § 11-20-9.

Ved omdanning av enkeltpersonforetak til aksjeselskap godtas det at innehaveren av enkeltpersonforetaket som del av vederlaget kan motta en fordring på aksjeselskapet uten beskatning når de skattemessige nettoverdiene av de overførte eiendelene og forpliktelsene overstiger egenkapitalkravet, se Utv. 1991/421 FIN. Fordringen kan ikke overstige differansen mellom de skattemessige nettoverdiene som overføres og aksjekapitalen i det overtakende selskapet. Hvis det etableres en fordring ved omdanningen, reduseres netto skattemessige verdier som overføres, og det medfører at inngangsverdien og skattemessig innbetalt kapital på aksjene reduseres tilsvarende.

V-11-3.14 Avvikling av overdragende selskap

Når omdanning innebærer at et selskap overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap, skal det overdragende selskap så langt som mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen, se FSFIN § 11-20-10.

Ved omdanning av norskregistrert utenlandsk selskap til aksjeselskap etter FSFIN § 11-20-1 annet ledd bokstav g, er det tilstrekkelig at selskapet så langt det er mulig oppløses og avvikles innen fristen for å levere skattemeldingen, jf. FSFIN § 11-20-10 annet punktum.

Kan endelig oppløsning først skje etter at en kreditorfrist er utløpt, må oppløsningen registreres i Foretaksregisteret innen rimelig tid etter utløpet av fristen.

V-11-3.15 Vedlegg til skattemeldingen

Det nye selskapet må vedlegge skattemeldingen/selskapsmeldingen for omdanningsåret

- spesifisert oppgave over eiendeler, deres alder og tilstand, og over forpliktelser som overføres, jf. FSFIN § 11-20-5 tredje ledd
- erklæring fra revisor om at overtatte eiendeler ikke er ført opp i selskapets balanse med høyere beløp enn omsetningsverdier, jf. FSFIN § 11-20-3 tredje ledd
- dokumentasjon for at selskapet er meldt til Foretaksregisteret i Brønnøysund innen fristen, jf. FSFIN § 11-20-4

V-11-3.16 Opphør av virksomhet

En skattefri omdanning til aksjeselskap anses som opphør av den omdannede virksomheten for de tidligere næringsdrivende. Om plikt til å oppløse det overdragende selskap, se [pkt. 3.14](#).

V-11-3.17 Ansvar for et aksjeselskaps skatter

De tidligere eiere er personlig solidarisk ansvarlig for de skatteforpliktelser som måtte oppstå hos aksjeselskapet som følge av at selskapet ikke oppfyller investeringsforpliktelsene vedrørende overførte avsetninger, jf. FSFIN § 11-20-11.

V-12 Virksomhet – opphør av virksomhet

– Sktl. § 14-7

V-12-1 Generelt

Hvorvidt en virksomhet har opphørt har betydning når det gjelder reglene om

- avskrivning av driftsmidler
- fradrag for driftskostnader, vedlikehold mv. på driftsmidler
- adgangen til å tilbakeføre underskudd

Nedenfor behandles ikke opphør i forbindelse med likvidasjon av selskap, se emnene «Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning» og «Aksjeselskap mv. – allment»

Om opphør av skatteplikt til Norge, se pkt. 2.7 og emnet «Utland – virksomhetsinntekter», pkt. 5.1 og pkt. 8.1.2.

Spørsmål i forbindelse med opphør av virksomhet kan være aktuelt ved skattlegging av enkeltpersonforetak, selskap med deltakerfastsetting og selskap/innretning som er eget skatte-subjekt.

V-12-2 Hva regnes som opphør

V-12-2.1 Generelt

Hvorvidt skattyter har opphørt med en virksomhet beror på en helhetsvurdering hvor det bl.a. tas hensyn til aktivitetsnivået, bruttoinntekt, om driftsmidlene er solgt, tatt ut, overført til annen virksomhet osv. Det anses ikke som opphør av virksomhet at skattyteren slutter å delta aktivt i driften, dersom han fortsatt er eier eller deltaker i virksomheten.

Driver skattyter flere virksomheter, gjelder reglene om opphør for den enkelte virksomheten. Det er derfor uten betydning om skattyter fortsetter med annen virksomhet. I noen tilfeller kan det være lett å avgjøre om det er to atskilte virksomheter, f.eks. når en tannlege også driver jordbruk. I andre tilfeller vil det være vanskeligere, f.eks. når skattyteren leier ut flere eiendommer. Slutter skattyteren med å drive f.eks. handel i egen forretningseiendom, men beholder eiendommen og leier ut lokalene, vil dette anses som opphør av handelsnæringen. Dette gjelder også om forretningseiendommen var driftsmiddel i handelsnæringen. Hvorvidt utleie av forretningseiendommen skal anses som virksomhet, må vurderes konkret. Generelt om når det foreligger én eller flere virksomheter, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 7.

Når skattyter driver en virksomhet ut året i år 1, og ikke driver virksomhet i år 2, anses virksomheten opphørt i år 1.

V-12-2.2 Realisasjon av del av virksomhet

Ved realisasjon av del av virksomhet anses ikke virksomheten som opphørt når skattyter

- fortsatt driver videre den gjenværende del av virksomheten som enkeltpersonforetak, eller
- overfører del av virksomheten til et selskap med deltakerfastsetting hvor han selv er deltaker

V-12-2.3 Driftsomlegging

Hvorvidt en omlegging av driften er så omfattende at den tidligere virksomheten må anses som opphørt, må vurderes konkret.

V-12-2.4 Bortleie av driftsmidler mv.

Hvor skattyter leier bort driftsmidlene i en virksomhet til en annen som skal drive virksomhet, vil dette normalt anses som opphør av virksomheten for bortleieren. For eksempel kan drift av jordbruk anses opphørt når hele jordbrukseiendommen, og eventuelle driftsmidler bortforpaktet. Jordbruksvirksomheten skifter normalt karakter til utleie fra det tidspunkt forpakteren overtar driften. Er aktiviteten med utleien særlig omfattende, hvor besetning, maskiner og øvrige driftsmidler inngår i bortforpaktningen, kan utleien i seg selv etter omstendighetene anses som ny virksomhet.

V-12-2.5 Flytting av virksomhet

Flytting av virksomhet fra et lokale til et annet anses som hovedregel ikke som opphør av virksomhet. Se for øvrig LRD 18. november 1972 (Frostatting) i Utv. 1972/657 og URD 12. januar 1978 (Halden byrett) i Utv. 1978/48.

V-12-2.6 Nedtrapping/avvikling av virksomhet

I utgangspunktet anses ikke en virksomhet som opphørt mens den er under avvikling. Det må aksepteres en rimelig avviklingsperiode. Det må vurderes konkret om den aktivitet som fort-

setter etter at virksomheten er besluttet avviklet er et ledd i avviklingsprosessen, eller om den tidligere virksomheten skal anses avviklet og en annen virksomhet/aktivitet er satt i gang.

Se HRD i Utv. 2007/29 (Rt. 2006/1649) (Grenseveien 10 AS). (Retten kom til at det fortsatt forelå virksomhet etter at et engrosfirma overdro engrosvirksomheten og beholdt en spesialtilpasset driftsbygning og en tomt. Driftsbygningen ble leid ut til kjøper av virksomheten frem til den ble solgt to og et halvt år senere. Retten anså salget av den opprinnelige virksomheten for å ha skjedd i to etapper.)

Se HRD i Utv. 2003/497 (Rt. 2003/293) (Skålevik Eiendomsselskap AS). (Retten kom til at selskap som drev utleie av eiendommer ikke hadde opphørt med virksomheten etter den tidligere regelen om at fremførbart underskudd falt bort ved opphør av virksomhet. Dette gjaldt selv om selskapet en periode ikke hadde disponert eiendommer for utleie.)

Se LRD 17. juni 2011 (Borgarting) i Utv. 2011/1161 (Comuniq AS). (Retten uttaler at virksomhetsbegrepet også omfatter aktiviteter som kan sees på som forutsetninger for hovedvirksomheten uten at de er en direkte del av denne, slik som å skaffe virksomheten nødvendige rammevilkår. Dette var tilfelle for Comuniq, som hadde arbeidet for at virksomheten fortsatt kunne drives videre i flere år. Siden det ikke var tale om illojale skattemessige disposisjoner stilles små krav aktivitetsmessig for at virksomheten er i behold. Virksomheten ble derfor ikke ansett opphørt.)

Se LRD 13. mai 2011 (Borgarting) i Utv. 2011/1128 (West Wacker Holding Norway AS). (Retten bemerket at relevant næringsaktivitet i selskapene var opphørt i de nærmeste årene for fusjonen, og at aktiviteten i avviklingsperioden bare var knyttet til juridisk opprydding, finansdisposisjoner og/eller eierdisposisjoner med henblikk på den fremtidige fusjonen. Virksomheten ble av den grunn ansett opphørt før fusjonen fant sted.)

Se LRD 14. april 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/772 (Infocus AS). (Retten bemerket at når det er aktiviteter etter at avviklingsbeslutning er fattet, må det foretas en konkret vurdering av når virksomheten reelt er opphørt. I denne saken gjenstod en rekke avviklingsoppgaver, bl.a. avvikling av ansettelsesforhold, avvikling av løpende kontrakter og salg av fysiske driftsmidler. Virksomheten ble derfor ikke ansett som opphørt i det år beslutning om avvikling ble fattet.)

Se LRD 27. januar 2003 (Agder) i Utv. 2003/299 (Trampolin). (Retten la til grunn at det måtte stilles beskjedne krav til aktivitet for å anse en virksomhet opprettholdt og at det måtte legges til grunn en romslig avviklingsperiode. Retten kom likevel til at virksomheten var opphørt.)

Se **BFU 24/2010**. Skattedirektoratet kom til at skattyters virksomhet var under avvikling da en av fem utleieleiligheter ble solgt. Gevinst for leiligheten som ble solgt, skulle inngå i skattyters virksomhetsinntekt.

V-12-2.7 Opphør av skatteplikt til Norge

Opphør av skatteplikt til Norge vil ikke isolert sett føre til at virksomheten anses opphørt, se HRD i Utv. 1998/1 (Rt. 1997/1646) (Trigon). Imidlertid vil opphør av skatteplikt til Norge anses som opphør av virksomhet etter sktl. § 14-7 første ledd, slik at underskudd kan tilbakeføres, se LRD 22. september 2004 (Gulating) i Utv. 2004/960 (Diffenbacher GmbH) og emnet «Underskudd», pkt. 6.3.

V-12-2.8 Sammenhengende virksomhet

Når to eller flere virksomheter blir drevet slik at de kan sies å utgjøre en felles driftsenhet, anses det å foreligge en sammenhengende virksomhet. Drives to virksomheter fullstendig uavhengig av hverandre, foreligger det ikke sammenhengende virksomhet, selv om begge virksomheter tilhører samme bransje. Se HRD i Utv. 2000/1530 (Rt. 2000/1729) (AS Dolsøy).

Når flere virksomheter drives som en sammenhengende virksomhet, anses ikke virksomheten som opphørt selv om en del av den sammenhengende virksomheten er opphørt. Se LRD 27. juli 1997 (Gulating) i Utv. 1997/992. (Den forretningsmessige og administrative samordning av driften gjorde det etter lagmannsrettens oppfatning mer nærliggende å anse utleie av to eiendommer som deler av samme virksomhet, enn som to atskilte virksomheter.)

V-12-2.9 Midlertidig opphør

Dersom det midlertidig ikke er drift i virksomheten ved årets utgang, må det vurderes konkret om dette skal behandles etter reglene om opphør av virksomhet. Dersom en virksomhet f.eks. er sesongbetont, eller ligger nede på grunn av sykdom, anses dette ikke som opphør av virksomhet, hvis en kan regne med at virksomheten kommer i gang igjen innen rimelig tid. Har det midlertidige opphør medført at driftsinntektene for de 4–5 siste årene har vært kr 0, og det ikke har vært drift (aktivitet) i virksomheten tilsvarende antall år, vil en som utgangspunkt kunne gå ut fra at virksomheten er opphørt.

Om et tilfelle der det hadde vært aktivitet, men ikke inntekter, se HRD i Utv. 2003/497 (Rt. 2003/293) (Skålevik Eiendomsselskap AS). (Retten kom til at selskap som drev utleie av eiendommer ikke hadde opphørt med virksomheten etter den tidligere regelen om at fremførbart underskudd falt bort ved opphør av virksomhet. Dette gjaldt selv om selskapet en periode ikke hadde disponert eiendommer for utleie.)

V-12-2.10 Felles bedrift

Bedrift drevet av bare en av ektefellene anses ikke som opphørt for vedkommende ektefelle selv om den annen ektefelle overtar driften alene. Det samme gjelder om en ektefelle trer ut av bedrift som tidligere har vært drevet i fellesskap. Dette kan stille seg annerledes hvor den ene ektefellen trer ut på grunn av separasjon eller skilsmisse.

V-12-2.11 Overføring fra personlig foretak/selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap

Overføring av hele virksomheten fra personlig foretak eller selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap er opphør av virksomhet. Om behandling av slik overføring, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

V-12-2.12 Oppløsning av aksjeselskap

Senest ved oppløsning av aksjeselskap, jf. asl./asal. § 16-10, anses virksomheten som opphørt.

V-12-2.13 Fusjon

Ved skattefri fusjon av to eller flere selskaper anses ikke virksomheten som opphørt når denne drives videre i det fusjonerte selskapet.

V-12-2.14 Fisjon

Ved skattefri fisjon anses ikke virksomheten opphørt når minst et av selskapene overtar virksomheten eller deler av den.

V-12-2.15 Konkurs

Ved konkurs opphører virksomheten for konkursdebitor dersom virksomheten i sin helhet trekkes inn i konkursboet.

V-12-2.16 Akkord

Åpning av gjeldsforhandlinger/akkord anses ikke i seg selv for å være opphør av virksomheten.

V-12-2.17 Realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting

Realiserer en deltaker hele sin eierandel i et selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel](#)», anses dette for vedkommende deltaker som opphør av den virksomheten som selskapet driver.

V-12-2.18 Dødsfall

Innehaverens død medfører ikke i seg selv at virksomheten anses opphørt. Når virksomheten overtas av dødsbo, enarving eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte, anses disse å fortsette virksomheten, se emnet «[Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet](#)». Etter sktl. § 9-7 skal disse tre inn i avdødes skattemessige posisjoner knyttet til virksomheten. Tilsvarende gjelder for arvinger som overtar virksomheten, jf. sktl. § 9-7 annet ledd. Skal disse avvikle

virksomheten, må det vurderes i samsvar med beskrivelsen i [pkt. 2.6](#) når virksomheten anses opphørt.

Unntaksvis kan dødsfallet innebære at virksomheten anses opphørt, f.eks. hvor en forfatter dør og det kun er retten til å oppbære fremtidige inntekter av opphavsretten som overtas av etterkommerne. Se nærmere emnet «[Opphavsretter](#)», [pkt. 3.2](#).

V-12-3 Betydning av opphør av virksomhet

V-12-3.1 Driftsmidler

V-12-3.1.1 Driftskostnader, vedlikehold mv.

Ved opphør av virksomhet faller adgangen til fradrag for driftskostnader, vedlikehold mv. på driftsmidler i den tidligere virksomheten bort, med mindre driftsmidlene brukes i inntektsgivende aktivitet utenom den opphørte virksomheten eller det påløper kostnader i påvente av salg for å sikre eller øke skattepliktig gevinst/ redusere fradragsberettiget tap.

V-12-3.1.2 Avskrivninger

Ved opphør av virksomhet faller adgangen til å avskrive på driftsmiddel i den tidligere virksomheten bort, med mindre driftsmidlene brukes i skattyterens inntektsgivende aktivitet utenom den opphørte virksomheten. Dette gjelder for alle typer driftsmidler. Det er likevel adgang til å avskrive tom positiv saldo etter opphør, se for øvrig emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», [pkt. 9](#).

Hvis skattyteren ikke driver virksomheten ut året, kan han ikke foreta saldoavskrivninger dette inntektsåret. For driftsmidler som avskrives lineært kan det foretas avskrivninger frem til opphørstidspunktet.

Det vil ikke være adgang til avskrivninger på driftsmidlene i en avviklingsperiode når driftsmidlene er tatt ut av bruk og driften definitivt er opphørt.

V-12-3.1.3 Oppgjør for saldoverdi

Opphøret fører i seg selv ikke til at det skal foretas noe oppgjør for driftsmidlenes reelle verdi i forhold til saldoverdien, verken ved tapsfradrag om saldoverdien er høyere enn reell verdi, eller ved gevinstskattlegging om saldoverdien er lavere enn den reelle verdi. Slikt oppgjør foretas først ved eventuell realisasjon eller uttak av driftsmidlet såfremt betingelsene for dette er til stede på det aktuelle tidspunkt.

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

V-12-3.2 Inntekts-/fradragsføring av negativ saldo, tom positiv saldo, gevinst- og tapskonto og tømmerkonto

Opphør av virksomheten påvirker ikke plikten til å inntektsføre eller adgangen til å kostnadsføre

- negativ saldo
- tom positiv saldo, og/eller
- gevinst og tapskonto og/eller
- tømmerkonto

etter de ordinære regler og satser. En samlesaldo er ikke tom dersom det står igjen et driftsmiddel på saldoen ved opphørstidspunktet, selv om driftsmidlets omsetningsverdi er lav i forhold til rest saldoverdi. Om adgangen til å splitte samlesaldoen og avskrive på den «tomme del» av den, se [pkt. 3.1.3](#). Nærmere om tømmerkonto, se emnet «[Skogbruk](#)», [pkt. 13](#).

V-12-3.3 Realisasjon/uttak av driftsmidler etter opphør av virksomhet**V-12-3.3.1 Generelt**

Ved realisasjon/uttak av driftsmidler (i den tidligere virksomhet) i år etter opphør av virksomheten, skal det foretas et ordinært gevinst- og tapsoppgjør. Dette gjelder også for driftsmidler som inngikk på saldogruppe a–d og j.

Om skatteplikt ved uttak av driftsmidler, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Ved slik realisasjon/uttak etter opphør av virksomhet gjelder ikke reglene om direkte inntektsføring av vederlag, nedskrivning av vederlag på saldo eller overføring av gevinst/tap til gevinst- og tapskonto. Gevinst eller tap inntekts- eller fradragsføres i det året realisasjonen/uttaket finner sted.

V-12-3.3.2 Inngangsverdien ved senere realisasjon/uttak/bruk av driftsmidlet

Ved en senere realisasjon eller skattepliktig uttak av driftsmidler i den opphørte virksomheten, er det inngangsverdien på opphørstidspunktet som skal legges til grunn. Tas avskrivbart driftsmiddel i bruk i annen virksomhet eller inntektsgivende aktivitet, vil inngangsverdien for eventuelle avskrivninger være den tidligere saldoverdien uavhengig av mellomliggende reelle verdiforringelser. Stod driftsmidlet på samlesaldo med andre driftsmidler, må saldoverdien fordeles forholdsmessig på grunnlag av antatt omsetningsverdi for driftsmidlene ved opphøret.

V-12-3.4 Underskudd til fremføring/tilbakeføring

Underskudd fra virksomhet som er opphørt kan fremføres på vanlig måte, jf. sktl. § 14-6 første ledd.

Ved opphør av virksomhet er det adgang til å tilbakeføre underskudd i inntil to år, jf. sktl. § 14-7 første ledd.

Se nærmere i emnet «[Underskudd](#)».

V-12-3.5 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)».

V-12-3.6 Selskap med deltakerfastsetting

Om konsekvenser av opphør av virksomhet i selskap med deltakerfastsetting, se emnet «[Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning](#)».

V-13 Virtuelle eiendeler

– Sktl. § 4-1, 5-1, § 5-2, § 6-1, § 6-2, § 9-3, § 12-11

V-13-1 Begreper**V-13-1.1 Virtuelle eiendeler**

En virtuell eiendel er en digital representasjon av verdi som digitalt kan overføres eller som det kan gjennomføres handel med, og som kan brukes til betaling eller for investeringsformål. Digitale sentralbankpenger anses ikke som virtuelle eiendeler i denne sammenheng.

Virtuelle eiendeler og teknologien de bygger på er i rask utvikling og er per i dag i stor grad uregulert. Begrepene som brukes er derfor ikke offisielle definisjoner, og kan endre innhold over tid. Begrepene omtalt nedenfor må forstås i lys av dette.

Skattelovens alminnelige regler gjelder for virtuelle eiendeler, herunder kryptovaluta og NFT, og det er ingen særregler. Skattelovens regler om utenlandsk valuta får ikke anvendelse, jf. uttalelse SKD 11.11.2013: <https://www.skatteetaten.no/rettpskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/bruk-av-bitcoins--skatte--og-avgiftsmessige-konsekvenser/>

V-13-1.2 Kryptovaluta

Kryptovaluta er i utgangspunktet en desentralisert digital valuta som bygger på blokkjedeteknologi og er sikret med kryptografi. Kryptovaluta er ment å fungere som tradisjonell valuta

hvor formålet er å oppbevare verdier som betaling for varer og tjenester, overføring av verdier og bytting av verdier mot andre kryptovalutaer. Graden av desentralisering og bruk av blokkjedeteknologi kan variere, og er uten betydning for den skattemessige behandlingen.

V-13-1.3 NFT (Non-fungible token)

NFT (Non-fungible token) er en unik digital kode som er registrert på en blokkjede. Koden er knyttet til en eiendel, og har som formål å dokumentere eierskap til eiendelen. Som regel er en NFT knyttet til et digitalt objekt, f.eks. et digitalt kunstverk (som kryptokunst), en musikkfil, en samlegjenstand, en spillfigur mv. En NFT kan også være knyttet til et fysisk objekt, f.eks. et kunstverk eller en eiendom mv.

NFT anses skattemessig som et eget formuesobjekt.

V-13-1.4 Stablecoins

Stablecoin er en betegnelse for token (se nedenfor) som fungerer som kryptovaluta, men hvor verdien vanligvis er knyttet til aktiva som f.eks. tradisjonell valuta eller gull. Stablecoin er designet for å unngå kraftige og plutselige verdisvingninger som er typisk for mange kryptovalutaer.

V-13-1.5 Token

«Token» brukes i denne sammenheng både om kryptovaluta og andre virtuelle eiendeler som bygger på blokkjedeteknologi el. Det som gjerne skiller token fra kryptovaluta, er at token bruker smartkontrakter på blokkjeden. Token kan ha mange funksjoner, herunder å representere en rettighet eller eierskap (NFT), fungere som en finansiell eiendel (security token) eller å gi tilgang til et spesifikt produkt eller en tjeneste (utility token). Andre eksempler på tokens er styringstoken (governance token) og liquidity pool token. Det finnes også hybridtoken, som kan benyttes for flere av formålene beskrevet foran. Token kan bli kjøpt, solgt og byttet på samme måte som kryptovaluta.

V-13-1.6 DeFi (Decentralized Finance)

DeFi (Decentralized Finance) omfatter tjenester og produkter knyttet til virtuelle eiendeler som kryptovaluta, stablecoins og andre tokens ved bruk av desentralisert teknologi. Dette omfatter typisk tjenester/produkter som ligner på tradisjonelle finansielle tjenester/produkter.

Skattelovens alminnelige regler gjelder også for DeFi-tjenester/produkter.

V-13-1.7 Liquidity pool

En «liquidity pool» brukes i DeFi for å skape likviditet på desentraliserte plattformer. En «liquidity pool» består av midler som er låst i en smartkontrakt, og som brukes til å tilrettelegge for desentralisert handel med tokens, utlån mv.

V-13-1.8 Airdrop

Airdrop går ut på å sende tokens som f.eks. kryptovaluta eller NFT, til lommebokadresser.

V-13-1.9 Mining

Mining er en prosess der man bruker datakraft til å prosessere transaksjoner, sikre nettverk (blokkjeden) og holde nettverket synkronisert. Denne prosessen er også kjent som «Proof of Work». Som vederlag for verifikasjonsaktiviteten mottar man kryptovaluta.

V-13-1.10 Staking

Staking er en verifiseringsprosess som innebærer at man låser /«staker» kryptovaluta mot å få delta i verifiseringsprosessen. Prosessen er også kjent som «Proof of Stake». På samme måte som mining, mottar man kryptovaluta for verifikasjonsaktiviteten.

V-13-2 Formue

Kryptovaluta, token og NFTer er egne formuesobjekter, og inngår i skattepliktig formue. Formuesverdien utgjør omsetningsverdien av eiendelene eller beholdningen per 1. januar i skattefastsettingsåret, jf. sktl. § 4-1.

NFT inngår som utgangspunkt ikke i fribeløpet for privat innbo mv. etter sktl. § 4-20 første ledd bokstav b, fordi NFT er en digital kode og ikke selve objektet som den er knyttet til. Det kan unntaksvis tenkes situasjoner der en NFT er av en slik art at den etter en konkret vurdering kan anses som innbo/løse. For at slike NFTer skal anses som innbo/løse, er det en forutsetning at de er anskaffet for og brukes i skattyters bolig eller husholdning, og ikke som en investering med sikte på å oppnå avkastning/gevinst ved videresalg.

Skattyter må selv fastsette verdien på sine virtuelle eiendeler i skattemeldingen, jf. sktfvl. § 8-2. Verdien fastsettes til omsetningsverdien i norske kroner per 1. januar året etter inntektsåret. Det finnes ikke noen offisiell valutakurs for kryptovaluta, men de ulike markedsplassene angir kurser. Dersom det ikke kan fastsettes en sannsynlig omsetningsverdi for en eiendel, kan kostprisen anses som formuesverdi. Dette gjelder f.eks. kryptovaluta og NFT der omsetningsvolumet er beskjedent.

Er verdien av beholdningen oppgitt i utenlandsk valuta, må det skje en omregning basert på valutakursen per 1. januar i skattefastsettingsåret.

V-13-3 **Inntekt/fradrag**

V-13-3.1 **Erverv**

V-13-3.1.1 *Utvinning av kryptovaluta*

Kryptovaluta kan utvinnes ved mining eller staking, se ovenfor. Utvinning av kryptovaluta er skattepliktig som fordel vunnet ved kapital, jf. sktl. § 5-1. Skattepliktig inntekt utgjør omsetningsverdien til kryptovalutaen på utvinningsstidspunktet. Kostnader knyttet til aktiviteten kommer til fradrag. Hvis mining- og/eller stakingaktiviteten utgjør eller inngår i en skattepliktig virksomhet, vil inntektene være skattepliktige som virksomhetsinntekt, se [pkt. 10.4.1](#).

Ved miningaktivitet kan man også motta inntekter som er en andel av transaksjonskostnader knyttet til transaksjonene man har verifisert gjennom miningen. Skattepliktig inntekt utgjør verdien på tidfestingstidspunktet av token man mottar.

V-13-3.1.2 *Opprettelse av NFT*

En NFT opprettes ved såkalt minting. Dette utløser ikke skatteplikt. Betales minting-kostnadene med kryptovaluta, anses imidlertid kryptovalutaen som realisert.

Kostnadene til opprettelsen (mintingen) skal aktiveres og vil inngå i inngangsverdien på NFTen ved en eventuelt senere realisasjon.

V-13-3.1.3 *Kjøp av virtuelle eiendeler*

Kostnader til erverv av virtuelle eiendeler som f.eks. kryptovaluta eller NFT i annenhåndsmarkedet kan ikke fradragføres ved ervervet, men må aktiveres som en del av inngangsverdien. Eksempler på slike transaksjonskostnader er gas fee og plattformkostnader (gebyr mv.).

V-13-3.1.4 *Skattepliktig erverv*

Kryptovaluta/NFT som erverves som ledd i et arbeidsforhold er skattepliktig som arbeidsinntekt, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)». Ervervet kan i andre tilfeller være skattepliktig som avkastning av kapital eller virksomhetsinntekt.

V-13-3.1.5 *Erverv ved airdrop*

I noen tilfeller erverves token ved såkalt airdrop. Slikt erverv kan være skattepliktig som f.eks. kapitalinntekt, arbeidsinntekt eller virksomhetsinntekt. Skatteplikten vil bero på en konkret vurdering av aktivitetene knyttet til mottak av token og på hvilket grunnlag man har mottatt dem.

Token mottatt ved airdrop tas til inntekt med omsetningsverdien på tidfestingstidspunktet, se emnene «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)» og «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

V-13-3.2 **Avkastning**

Avkastning av en beholdning av token, som kryptovaluta eller NFT, er skattepliktig som kapitalinntekt etter sktl. § 5-1, ev. som virksomhetsinntekt hvis virksomhetskravet er oppfylt, se [pkt. 3.5](#).

Avkastning kan erverves ved f.eks. staking eller gjennom DeFi. Ved staking kan man få avkastning i form av f.eks. staking rewards eller av andel av transaksjonskostnader knyttet til transaksjoner man har verifisert gjennom staking. Avkastning fra DeFi kan f.eks. erverves ved deltakelse i liquidity pool.

Skattepliktig inntekt utgjør verdien av avkastningen på tidfestingstidspunktet, jf. sktl. § 14-2 og emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)».

V-13-3.3 Kostnader

Transaksjonskostnader knyttet til anskaffelse av virtuelle eiendeler skal aktiveres. Andre kostnader enn transaksjonskostnader kan fradragsføres direkte hvis kostnadene hovedsakelig er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Fradrag kan f.eks. være aktuelt hvor det drives en inntektsgivende aktivitet i form av utvinning. Kostnader som kan fradragsføres er for eksempel kostnader til kjøp av maskiner, programvare og strøm.

For driftsmidler er det et vilkår for fradrag og ev. avskrivninger at driftsmidlet hovedsakelig er anskaffet av hensyn til den inntektsgivende aktivitet. Det må på vanlig måte tas stilling til om kostnadene kan fradragsføres direkte eller om de må aktiveres som en del av inngangsverdien. Om grensen mellom aktivering og direkte kostnadsføring, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

V-13-3.4 Realisasjon

V-13-3.4.1 Generelt

Gevinst ved realisasjon av token er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 annet ledd og § 5-30 første ledd. Dette gjelder uavhengig av om tokenene er ervervet ved utvinning, kjøp, ved airdrop eller som arv/gave.

Tap ved realisasjon er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 første ledd.

Generelt om realisasjonsbegrepet, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

Token som kryptovaluta og NFT anses som realisert bl.a. ved salg, bytte eller konvertering fra en kryptovaluta til en annen, eller ved kjøp av varer og tjenester. Realisasjon foreligger også hvis token går endelig tapt, f.eks. som følge av svindel eller hacking. Det samme gjelder hvis det på annen måte kan konstateres at token er endelig tapt, f.eks. ved at tilgangen til den digitale lommeboken er gått tapt, uten at tilgangen kan gjenopprettes.

Kryptovaluta faller utenfor sktl. § 9-3 første ledd bokstav a om unntak fra skatteplikt for privat innbo eller løsøre. Se avgjørelse fra Skatteklagenemnda, Stor avdeling 91 NS 158/2020.

NFT faller også som utgangspunkt utenfor sktl. § 9-3 første ledd bokstav a om realisasjon om realisasjon av innbo og løsøre mv., fordi NFT i seg selv er en digital kode og ikke selve objektet som den er knyttet til. Det kan unntaksvis tenkes situasjoner der en NFT er av en slik art at den etter en konkret vurdering vil kunne anses som innbo/løsøre. For at slike NFTer skal anses som innbo/løsøre, er det en forutsetning at de er anskaffet for og brukes i skattyters bolig eller husholdning, og ikke som en investering med sikte på å oppnå avkastning/gevinst ved videresalg.

V-13-3.4.2 Transaksjoner med liquidity pool

Innskudd i liquidity pool i bytte mot liquidity pool token (LP-token) eller tilsvarende anses som en realisasjon. Kryptovalutaen/token som er skutt inn i liquidity pool anses realisert og inngangsverdien blir den nye inngangsverdien på LP-token. LP-token kan skytes inn videre i andre liquidity pools i bytte mot nye LP-tokens, og dette vil også være en realisasjon. Det samme gjelder når LP-token veksles tilbake mot kryptovaluta/token i liquidity poolen.

V-13-3.4.3 Overføring mellom blokkjeder

Hvis token overføres fra en blokkjede til en annen, vil dette normalt innebære at skattyter har oppgitt eiendomsretten til den opprinnelige tokenen og erstattet denne med en annen, slik at det foreligger en realisasjon. Eksempler på slik overføring kan være såkalt cross chain bridging og wrapping.

V-13-3.4.4 *Gevinstberegning*

Gevinst/tap ved realisasjon utgjør differansen mellom salgssummen (utgangsverdien) og inngangsverdien. Generelt om inngangsverdi, se emnet «[Inngangsverdi](#)». Inngangsverdi er kostprisen, altså det objektet har kostet selgeren, inkludert transaksjonskostnader. Har selgeren utvunnet/minet en token, eller mottatt token som f.eks. avkastning eller airdrop, og blitt skattlagt ved ervervet, utgjør inngangsverdien den verdi som er lagt til grunn ved skattleggingen.

Generelt om utgangsverdi, se emnet «[Utgangsverdi](#)». Utgangsverdien utgjør som utgangspunkt vederlaget fratrukket transaksjonskostnader.

V-13-3.4.5 *Hvilket objekt som er solgt*

Skattyter må selv ta stilling til hvilket objekt som faktisk er solgt, og gevinst/tapsberegningen vil avhenge av inngangsverdi på det solgte objektet. Det er ikke noe krav om at det objektet som er kjøpt først må selges først. Det gjelder altså ikke noe FIFO-prinsipp (først inn først ut).

V-13-3.4.6 *Oppgjør i utenlandsk valuta*

Ved oppgjør av kryptovaluta i utenlandsk valuta gjelder sammenslåingsprinsippet, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)». Dette innebærer at dersom kryptovalutaen eller NFTen har steget eller sunket i verdi som følge av at valutakursen som valutaen gjøres opp i (f.eks. USD) har endret seg i eierperioden, inngår dette i den samlede gevinst-/tapsberegningen.

V-13-3.4.7 *Royalty*

Ved salg av en NFT, kan det forekomme at den som har opprettet NFTen eller annen rettighetshaver har rett til en andel av vederlaget (royalty). Slik inntekt vil være skattepliktig for mottakeren.

V-13-3.5 *Virksomhet*

V-13-3.5.1 *Kjøp og salg av kryptovaluta*

Det må vurderes konkret om aktivitet med kjøp og salg av virtuelle eiendeler som kryptovaluta eller NFT kan anses som virksomhet, se nærmere emnet «[Virksomhet – allment](#)».

Ved avgrensningen mot passiv kapitalforvaltning må det bl.a. legges vekt på om handelen er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse. Videre har det betydning om formålet med aktiviteten er å oppnå kortsiktige gevinster, noe som oftere vil tale i retning av virksomhet. Dette i motsetning til passiv kapitalplassering ut fra et langsiktig formål.

V-13-3.5.2 *Veksling av kryptovaluta*

Det må vurderes konkret om aktivitet skattyter driver som innebærer veksling av kryptovaluta med kunder kan anses som virksomhet, se nærmere emnet «[Virksomhet – allment](#)». Etter omstendighetene kan det ved virksomhetsvurderingen være aktuelt å vurdere slik aktivitet sammen med egenhandel av kryptovaluta eller annen relatert aktivitet.

V-13-3.5.3 *Staking av kryptovaluta*

Det må vurderes konkret om stakingaktivitet som skattyter driver kan anses som virksomhet, se nærmere emnet «[Virksomhet – allment](#)».

Etter omstendighetene kan det ved virksomhetsvurderingen være aktuelt å vurdere slik aktivitet sammen med miningaktivitet, egenhandel av kryptovaluta eller annen relatert aktivitet.

V-13-3.5.4 *Utvinning (mining) av kryptovaluta*

Det må vurderes konkret om miningaktivitet skattyter driver kan anses som virksomhet, se nærmere emnet «[Virksomhet – allment](#)».

Gjøres større investeringer i datautstyr for å drive med utvinning vil dette trekke i retning av at det drives en virksomhet. Det gjelder særlig hvor det investeres i én eller flere store data-rigger konstruert for utvinning, og det drives regelmessig administrativ aktivitet knyttet til disse.

For utvinning som ikke krever administrativ oppfølging vil virksomhetskravet sjeldent være oppfylt. Det har imidlertid ikke noen betydning for virksomhetsvurderingen om den administrative oppfølgingen er satt bort til andre.

V-13-3.6 Personinntekt

Hvis aktiviteten anses som virksomhet, skal det beregnes personinntekt etter sktl. § 12-11. Ved virksomhet som består i kjøp og salg av kryptovaluta og/eller derivater med kryptovaluta som underliggende objekt, anses gevinst og tap ved realisasjon som kapitalinntekt som skal trekkes ut av personinntektsgrunnlaget etter sktl. § 12-11 tredje ledd, se BFU [16/2021](#). Ved vekslingsvirksomhet vil beholdningen av kryptovaluta anses som varelager, og dermed skal gevinst og tap ved realisasjon i disse tilfellene ikke trekkes ut av personinntektsgrunnlaget.

Satsler mv.

Z-1 Folketrygd – grunnbeløpet

		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Grunnbeløpet i folketrygden	Per 31.12	88 370	90 068	92 576	93 634	96 883	99 858	101 351	106 399	111 477	118 620
	Gj.snitt:	87 328	89 502	91 740	93 281	95 800	98 866	100 853	104 716	109 784	116 239

Z-2 Skatte- og avgiftssatser

Z-2-1 Personlige skattytere

			2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Personfradrag	Kl.	1	53 150	54 750	56 550	51 300	52 450	58 250	79 600
		2)	78 300						
Finmarksfradrag	Kl.	1 og 2)	15 500	15 500	15 500	15 500	15 500	20 000	20 550
Inntektskatter / Avgifter / Pro-sentsatser	Kommunal- og fylkeskommunal skatt ²⁾		14,45	14,45	14,15	13,55	14,85	13,35	13,35
Fellesskatt til staten i prosent ³⁾			9,55	8,55	7,85	8,45	7,15	8,65	8,65
Trinnskatt Klasse 0, 1 og 2 i prosent av inntekt som for det enkelte året overstiger	Prosentats av personinntekt som overstiger følgende grensebe-løp		0,93 %	1,4 %	1,9 %	1,9 %	1,7 %	1,7 %	1,7 %
	* For personlig skattyter i en kommune i tiltakssonen i Finn-mark eller Nord-Troms (fra og med 2020 tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke ⁴⁾ er satsen for inntektsåret 2017 på 9,52 % hvor satsen for øvrig er 11,52 %. For 2018 er tilsvarende sats 10,4 % hvor satsen for øvrig er 12,4 %. For 2019, 2020 og 2021 er satsen 11,2 % hvor satsen for øvrig er 13,2 %. For 2022 er satsen 11,4 % hvor satsen for øvrig er 13,4 %. For 2023 er satsen 11,5 % hvor satsen for øvrig er 13,5 %		164 100	169 000	174 500	180 800	184 800	190 350	198 350
			2,41 %	3,3 %	4,2 %	4,2 %	4,0 %	4,0 %	4,0 %
			230 950	237 900	245 650	254 500	260 100	267 900	279 150
			11,52 %*	12,4 %*	13,2 %*	13,2 %*	13,2 %*	13,4 %*	13,5 %
			580 650	598 050	617 500	639 750	651 250	643 800	642 950
		14,52 %	15,4 %	16,2 %	16,2 %	16,2 %	16,4 %	16,5 %	
		934 050	962 050	964 800	999 550	1 021 550	969 200	926 800	
							17,4 %	17,5 %	
							2 000 000	1 500 000	
Trygdeavgift prosentats	Lav sats		5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1
	Mellomsats		8,2	8,2	8,2	8,2	8,2	8,0	7,9
	Høy sats		11,4	11,4	11,4	11,4	11,4	11,2	11,1
Arbeidsgiveravgift prosentats ⁵⁾ Sone:	I		14,1	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1
	Ia ⁶⁾		10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1
	II		10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6
	III		6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4
	IV		5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1
	IVa		7,9	7,9	7,9	7,9	7,9	7,9	7,9
	V		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

1) Personlige skattytere skal ha personfradrag i klasse I og eventuelt særskilt fradrag i Troms og Finnmark fylke (finmarksfradrag). Eksempel som skatlegges under ett for begge samlede formue og inntekt, skulle fram til og med inntektsåret 2017 ha personfradrag i klasse 2. Fra og med inntektsåret 2014 og fram til og med inntektsåret 2017 var finmarksfradraget det samme for personlig skattyter både i klasse 1 og klasse 2. Fra og med inntektsåret 2018 er skattekasse 2 i sin helhet opphevet.

2) De enkelte kommunestyrene kan vedta lavere sats for skatt av både inntekt og formue. Fylkestingene kan vedta en lavere sats for inntektskatten. Alle landets kommuner og fylker anvender for tiden høyeste sats. Om lavere sats på formuesskatt i Bø kommune i Nordland fylke fra og med inntektsåret 2021, se note 8 under nedenstående tabell.

3) For personlige skattytere i en kommune i Finnmark fylke eller i kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, er satsen for fellesskatt til staten for 2014 9,45 %, for 2015 9,55 %, for 2016 7,05 %, for 2017 6,05 %, for 2018 5,05 % og for 2019 4,35 %. For tilsvarende geografiske område i Troms og Finnmark fylke, se note 5, er fellesskatten for 2020 4,95 %, for 2021 3,65 % og for 2022 5,15 %.

4) Med virkning fra og med 2020 er Fylkene Troms og Finnmark slått sammen til ett fylke med navnet Troms og Finnmark. Det geografiske området som utgjør tiltaks-sonen er uendret, og gjelder fra og med 2020 Troms og Finnmark fylke med unntak av kommunene Balsfjord, Bardu, Dyroy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavan-gen, Målselv, Salangen, Senja, Sorreisa Tjeldsund og Tromsø.

5) Satsen for arbeidsgiveravgift er for 3. termin (mai og juni) 2020 satt ned med 4 prosentpoeng i alle soner. For arbeidsgivere i sone V og arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard som i utgangspunktet har nullsats er det etablert en egen kompensasjonsordning. Nærmere om dette, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser», pkt. 8.4.

6) I sone Ia skal det betales arbeidsgiveravgift med en sats på 10,6 % inntil differansen mellom det foretaket faktisk betaler i arbeidsgiveravgift og det foretaket ville ha betalt i arbeidsgiveravgift med en sats på 14,1 %, er lik fribeløpet. For 2014 var fribeløpet kr 450 000 med unntak for veitransportforetak hvor fribeløpet var kr 225 000. Fra og med 1. juli 2014 gjaldt bestemmelsen om halvt fribeløp på kr 225 000 bare for godstransport på vei. For 2015 til og med 2023 er fribeløpet kr 500 000, med unntak for godstransport på vei hvor fribeløpet er kr 250 000.

Z-2-2 Skatte- og avgiftssatser (forts.)

				2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	
Formuesskatt	Kommune ²⁾	K1 1	Fribeløp	1 480 000	1 480 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 700 000	1 700 000	
			0,7 % ⁷⁾ over	1 480 000	1 480 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 700 000	1 700 000	
		K1 2	Fribeløp	2 960 000	2 960 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 400 000	3 400 000	
			0,7 % ⁷⁾ over	2 960 000	2 960 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 400 000	3 400 000	
		Stat	kl. 0 og 1	Fribeløp	1 480 000	1 480 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 700 000	1 700 000
				0,3 % ⁸⁾ over	1 480 000	1 480 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 700 000	1 700 000
	0,4 % over								20 000 000	20 000 000	
	kl. 2 ⁹⁾		Fribeløp	2 960 000	2 960 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 400 000	3 400 000	
			0,3 % ⁸⁾ over	2 960 000	2 960 000	3 000 000	3 000 000	3 000 000	3 400 000	3 400 000	
			0,4 % ¹⁰⁾						40 000 000	40 000 000	
	Boligsparing for ungdom (BSU) ¹⁰⁾		Procentsats		20	20	20	20	20	20	10
			Maksimalt sparebeløp		25 000	25 000	25 000	25 000	27 500	27 500	27 500
Maksimalt skattefradrag			5 000	5 000	5 000	5 000	5 500	5 500	5 500		

7) Bø kommune i Nordland fylke har fra og med inntektsåret 2021 en formuesskattesats på 0,2 %, dvs. 0,5 prosentpoeng lavere enn øvrige kommuner.

8) For inntektsårene fram til og med 2021 var satsen for formuesskatt til staten 0,15 %, og for inntektsåret 2022 var satsen 0,25 %.

9) Tallene i rubrikken for klasse 2 gjelder bare for ektefeller som skattlegges under ett for begge formue. Fra og med inntektsåret 2018 er personfradrag i skattekasse 2 opphevet. Tallene i feltene benevnt som «klasse 2» gjelder for ektefeller som skattlegges under ett for formuen, jf. skil. § 210.

10) Hver person som fyller 33 år i inntektsåret eller som er yngre, kan opprette egen sparekontrakt med maksimalt årlig sparebeløp på kr 27 500 (kr 25 000 til og med 2020), se emnet «[Boligsparing for ungdom \(BSU\)](#)». Skattefradraget er fra og med inntektsåret 2023 redusert fra 20 % til 10 % av innbetalt sparebeløp. Sparebeløp fra barn som skattlegges under ett med foreldre, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som skattlegges særskilt hos barnet. For ektefeller som skattlegges under ett gjelder beløpsgrensen for hver av dem.

Lov- og forskriftsregister

Lov- og forskriftsregisteret er bygget opp slik at det henvises til de bestemmelsene som er tatt med under overskriften til det enkelte emnet. Sidetallet som det vises til er den første siden i det enkelte emnet. Forskrifter og øvrige bestemmelser er sortert kronologisk under den aktuelle hjemmelsloven.

Lover

Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. 1325

Lov 25. juni 1965 nr. 1 om forpakning (forpaktingslova) 693

Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane
§ 8 745

Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petrskatteloven)
§ 1 1173
§ 2 1173

Lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven)
§ 25 644
§ 52 644

Lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven) 1060

Lov 21. juni 1985 nr. 83 ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) 1060

Lov 16. juni 1989 nr. 69 om forsikringsavtaler (FAL)
§ 10-2 544

Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven)
§ 31 170
§ 42 170
§ 58 170
§ 59 170

Lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gjeldsordningsloven)
§ 4-12 644
§ 5-4 644

Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven) 1340
§ 6 1462

Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbsktl.) 668, 1183

Lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen 668

Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
§ 1-5 375
§ 1-10 1549
kap. 2 909
kap. 3 909
§ 3-15 fjerde ledd 504
§ 3-15 femte ledd 504
kap. 23 109, 133, 909
§ 23-3 annet ledd nr. 2c 488
§ 23-3 annet ledd nr. 2 d 186
§ 23-5 488
kap. 24 133
§ 25-4 375

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
kap. 2 610
kap. 7 964
kap. 10 610
kap. 13 598, 610
kap. 14 468, 481

Lov 17. juli 1998 nr. 56 om regnskap mv. (regnskapsloven) 961
§ 6-2 A I 356

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
§ 2-1 1423
§ 2-1 sjuende ledd 525
§§ 2-2 585
§ 2-2 60, 725, 1423
§ 2-2 første ledd bokstav d 1053
§ 2-2 første ledd bokstav e 1533

- § 2-2 første ledd bokstav g 745
 § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2 647
 § 2-2 første ledd h nr. 3 170, 727
 § 2-2 annet ledd 1060, 1066
 § 2-2 tredje ledd 1060, 1066
 § 2-2 sjette ledd 525
 § 2-3 første ledd 60
 § 2-3 første ledd bokstav a 525
 § 2-3 første ledd bokstav b 525
 § 2-3 første ledd bokstav h 1107, 1173
 § 2-3 tredje ledd 18
 § 2-5 585, 725, 745
 § 2-5 første ledd b 18
 § 2-5 første ledd bokstav d 525
 § 2-5 annet ledd bokstav b 525
 §§ 2-10 til 2-13 375
 § 2-10 1048
 § 2-11 1048
 § 2-12 895
 § 2-13 585
 § 2-14 182, 1048
 § 2-15 149, 170, 895, 1048
 § 2-15 annet ledd 525
 § 2-16 375
 § 2-20 414
 § 2-30 725
 § 2-30 første ledd 1137
 § 2-32 525, 1137
 § 2-33 525
 § 2-33 første ledd 647, 727
 § 2-35 525
 § 2-35 annet ledd 1183
 § 2-35 annet ledd bokstav b 1349
 § 2-36 første ledd 13, 60, 525
 § 2-36 første ledd bokstav c 1533
 § 2-36 annet ledd 60, 525, 647, 727, 1053
 § 2-36 fjerde ledd 1107
 § 2-37 første ledd 1325
 § 2-37 fjerde ledd 1437
 § 2-38 18, 37, 60, 438, 585, 725, 745, 1053, 1066, 1215, 1489, 1533
 §§ 3-1 til 3-4 1150
 § 3-1 309, 807
 § 3-1 tredje ledd 375
 § 3-1 sjuende ledd 1177, 1284
 § 3-1 åttende ledd 1107
 § 3-2 60, 727
 § 3-3 annet ledd bokstav f 670, 1156
 kap. 4 525
 § 4-1 201, 236, 1540
 § 4-1 første ledd 638
 § 4-2 508
 § 4-2 første ledd 1042
 § 4-2 første ledd bokstav a 445, 549, 555
 § 4-2 første ledd bokstav c 549, 555, 617, 873, 875, 878, 881, 884, 889
 § 4-2 første ledd bokstav e – g 562, 781, 863
 § 4-2 første ledd bokstav h 670
 § 4-2 annet ledd 549, 892
 § 4-3 638, 1042
 § 4-3 første ledd bokstav a 445
 § 4-3 første ledd bokstav c 617
 § 4-3 første ledd bokstav d 1026
 § 4-3 første ledd bokstav c 889
 § 4-4 1540
 § 4-10 236, 278
 § 4-10 annet ledd 224
 § 4-11 236
 § 4-11 første ledd 670, 865
 § 4-11 annet ledd 1156
 § 4-11 tredje ledd 967
 § 4-12 13
 § 4-12 sjette ledd 1533
 § 4-13 13
 § 4-14 1528
 § 4-15 508, 1528
 § 4-16 544
 § 4-17 670, 781, 1511, 1567
 § 4-19 670
 § 4-20 første ledd bokstav b 321, 597, 652
 § 4-22 182
 § 4-30 638
 § 4-31 638
 § 4-40 1060, 1066
 § 4-41 1060
 § 4-50 1042
 § 4-51 13, 37
 kap. 5 108
 § 5-1 87, 181, 234, 245, 466, 644, 851, 878, 881, 884, 892, 1179, 1286, 1548
 § 5-1 første ledd 617, 889
 § 5-1 annet ledd 18, 364, 434, 445, 461, 465, 652
 § 5-1 tredje ledd 1003
 § 5-2 149, 223, 1489
 § 5-3 1315
 §§ 5-10 til 5-14 902
 § 5-10 245, 420, 448, 583, 1548
 § 5-10 bokstav a 919, 1175
 § 5-10 bokstav c 1295
 § 5-10 c nr. 4 555
 § 5-10 d 1238
 § 5-10 bokstav e 1114
 § 5-11 207, 500, 583, 786, 851, 979, 1173, 1310, 1321
 § 5-11 annet ledd 819, 836
 § 5-12 245, 851, 1173
 § 5-12 fjerde ledd 792, 797, 802
 § 5-12 femte ledd 385
 § 5-12 sjette ledd 549, 878, 881, 884, 892
 § 5-13 211

- § 5-13 første ledd 851
 § 5-14 første ledd 10
 § 5-14 tredje ledd 448
 § 5-15 1548
 § 5-15 første ledd 1295
 § 5-15 første ledd bokstav a 1114, 1135
 § 5-15 første ledd bokstav b 1281
 § 5-15 første ledd bokstav d 580
 § 5-15 første ledd bokstav e 1107, 1173
 § 5-15 første ledd okstaven r.1 488, 851
 § 5-15 første ledd bokstav f 580
 § 5-15 første ledd bokstav g 644
 § 5-15 første ledd bokstav h 1114
 § 5-15 første ledd bokstav i 1135, 1241
 § 5-15 første ledd bokstav j 919, 1175
 § 5-15 første ledd bokstav j nr. 1 781
 § 5-15 første ledd bokstav j nr. 4 555
 § 5-15 første ledd j nr. 6 234
 § 5-15 første ledd bokstav k 1114, 1135
 § 5-15 første ledd bokstav l 245, 580
 § 5-15 første ledd bokstav m 1114
 § 5-15 første ledd bokstav n 245
 § 5-15 annet ledd 147, 1135, 1310
 § 5-20 første ledd bokstav b 1003, 1528
 § 5-20 første ledd bokstav c 863
 § 5-20 første ledd bokstav d 863, 1042
 § 5-20 annet ledd 544
 § 5-20 tredje ledd 211, 245, 624, 1042
 § 5-21 første ledd 652
 § 5-21 annet ledd 544
 § 5-22 1003
 § 5-30 1549
 § 5-30 første ledd 18, 364
 § 5-30 annet ledd 364, 434, 445, 461, 465
 § 5-30 fjerde ledd 878, 881, 884
 § 5-31 bokstav a 1281
 § 5-31 bokstav c 564
 § 5-40 878, 884, 889, 902
 § 5-40 første ledd 170
 § 5-40 annet ledd 617
 § 5-40 tredje ledd 549, 873, 875
 § 5-40 fjerde ledd 873, 875
 § 5-41 549
 § 5-42 420, 1295
 § 5-42 bokstav a 624, 1175
 § 5-42 bokstav b 870, 873, 875
 § 5-42 bokstav c 624, 1175
 § 5-42 bokstav d 727
 § 5-42 bokstav e 1281
 § 5-43 første ledd 1281
 § 5-43 første ledd bokstav d 1295
 § 5-43 første ledd bokstav e 1295
 § 5-43 første ledd bokstav g 1114, 1295
 § 5-43 annet ledd 1295
 § 5-50 1241
 § 5-50 tredje ledd 170, 624
 § 5-60 1003
 kap. 6 108, 736
 § 6-1 203, 296, 353, 423, 502, 721, 731, 807, 979, 1177, 1179, 1290, 1310, 1548
 § 6-1 første ledd 889
 § 6-2 1215
 § 6-2 første ledd 18, 364, 434, 445, 461, 465
 § 6-2 annet ledd 508
 § 6-3 60, 1300
 § 6-3 annet ledd 506
 § 6-3 tredje ledd 506
 § 6-3 fjerde ledd 519, 1200
 § 6-10 322, 330
 § 6-10 tredje ledd 356
 § 6-11 296, 1514
 § 6-12 203, 211
 § 6-13 500, 786, 807, 811, 819, 979, 1177
 § 6-13 første ledd 841
 § 6-14 385
 § 6-15 296, 1437
 § 6-16 170
 § 6-17 1042
 §§ 6-18 til 6-20 731
 § 6-19 annet ledd 967
 § 6-21 1001, 1038
 § 6-22 1298
 § 6-24 1290
 § 6-25 562, 1227
 §§ 6-30 til 6-32 844
 § 6-30 423, 502, 719
 § 6-30 første ledd 500, 819, 836
 § 6-30 annet ledd 555
 § 6-31 første ledd d 186
 § 6-31 annet ledd 781
 § 6-40 1026, 1540
 § 6-40 åttende ledd 1227
 § 6-41 624, 1042
 § 6-42 624
 § 6-43 1310
 § 6-44 811, 979, 991
 § 6-45 870
 § 6-46 870, 878, 881, 884, 892
 § 6-47 870, 878, 881, 884, 892
 § 6-47 første ledd bokstav c 873, 875
 § 6-47 første ledd bokstav e 555
 § 6-47 annet ledd 544, 549
 § 6-48 519
 § 6-49 182
 § 6-50 624
 § 6-51 519
 § 6-52 296, 617, 693, 889
 § 6-60 488
 § 6-61 1107
 § 6-70 811, 819, 836, 1107
 § 6-72 870
 § 6-80 1199

- § 6-81 1200
 § 6-82 1200
 § 6-85 1200
 § 6-90 506
 § 6-90 første ledd bokstav b 1300
 § 6-90 annet ledd 967
 § 6-90 tredje ledd 375
 § 6-90 fjerde ledd 375, 1300
 kap. 7 251, 278, 280, 296
 § 7-1 670
 § 7-1 første ledd bokstav b 224
 § 7-3 60, 224
 § 7-10 670
 § 8-1 første ledd bokstav a 93, 865, 967
 § 8-1 første ledd bokstav b 488
 § 8-1 første ledd bokstav c 670
 § 8-1 første ledd bokstav d 670
 § 8-1 annet ledd 865
 § 8-1 tredje ledd 670
 § 8-1 fjerde ledd 93, 670
 § 8-1 femte ledd 670, 696
 § 8-1 sjette ledd 967
 § 8-1 sjuende ledd 1284
 § 8-1 åttende ledd 967, 1284
 § 8-1 niende ledd 617, 670
 § 8-1 tiende ledd 670
 § 8-2 1156
 § 8-3 967
 § 8-6 414, 488
 §§ 8-10 til 8-20 929
 § 8-18 tredje ledd 68
 kap. 9 364
 § 9-2 920, 1215
 § 9-2 første ledd bokstav a 414
 § 9-2 første ledd bokstav c 189
 § 9-2 første ledd bokstav e 1042
 § 9-2 første ledd h 18
 § 9-2 annet ledd 1042
 § 9-2 tredje ledd bokstav b 170
 § 9-2 tredje ledd bokstav c 170
 § 9-2 tredje ledd bokstav h 727
 § 9-3 første ledd bokstav a 223, 597, 652
 § 9-3 første ledd bokstav b 1503
 § 9-3 første ledd bokstav c 508, 1528
 § 9-3 annet ledd 256
 § 9-3 tredje ledd 256
 § 9-3 fjerde ledd 256
 § 9-3 sjette ledd 701
 § 9-3 sjuende ledd 745, 1042
 § 9-3 niende ledd 256, 1286
 § 9-3 åttende ledd bokstav b 1042
 § 9-3 åttende ledd bokstav c 1042
 § 9-3 åttende ledd bokstav d 1042
 § 9-3 niende ledd 701
 § 9-4 18, 256, 434, 445, 461, 465, 508, 1215, 1503
 § 9-4 første ledd 597, 652, 701, 1528
 § 9-5 256
 § 9-6 655, 1042
 § 9-7 149, 170, 256, 655, 967
 § 9-8 256, 655
 § 9-9 1503
 § 9-10 438, 448
 § 9-11 1540
 § 9-12 1540
 § 9-13 701
 § 9-14 481, 610, 1465
 § 10-1 60
 § 10-1 første ledd 1053
 § 10-1 annet ledd 224
 § 10-1 tredje ledd 1533
 §§ 10-2 til 10-4 68
 § 10-5 1533
 §§ 10-10 til 10-13 37
 § 10-10 1540
 § 10-10 tredje ledd 1533
 § 10-11 245
 § 10-11 første ledd 1533
 § 10-11 annet ledd 792, 797, 802
 § 10-11 tredje ledd 1540
 § 10-11 sjette ledd 1053
 § 10-11 åttende ledd 1053
 § 10-13 585
 § 10-13 første ledd 1540
 §§ 10-30 til 10-37 18
 § 10-30 første ledd 1533
 § 10-32 annet ledd 655
 § 10-33 149
 § 10-36 fjerde ledd 585
 § 10-37 tredje ledd 1462
 §§ 10-40 til 10-48 1060
 § 10-40 585, 1066
 § 10-40 annet ledd 745
 § 10-41 585, 1066
 § 10-42 245, 792, 797, 1096
 § 10-44 1080, 1083, 1090
 § 10-45 1066, 1080, 1083
 § 10-46 149
 § 10-48 391, 1096, 1570
 § 10-50 1053
 § 10-70 1349
 § 10-71 60, 1462
 §§ 11-1 til 11-3 598, 610
 § 11-1 468, 481
 §§ 11-4 til 11-10 468
 § 11-4 481
 § 11-5 481
 § 11-6 1, 598, 610
 § 11-7 1, 481, 598, 610
 §§ 11-9 til 11-10 598, 610
 § 11-10 1
 § 11-11 481

- § 11-11 fjerde og femte ledd. 1
 § 11-20 1570
 § 11-21 79
 kap. 12 392
 §§ 12-1 til 12-3 899
 § 12-1 907
 § 12-2 bokstav a – e 902
 § 12-2 bokstav b 878, 881, 884
 § 12-2 bokstav d 873, 875
 § 12-2 bokstav e 884
 § 12-2 bokstav f 901
 § 12-2 bokstav h – j 902
 § 12-2 bokstav j 870
 § 12-3 902
 § 12-10 1549
 § 13-1 1246, 1252, 1258, 1271
 § 13-2 1246
 § 13-3 1246
 kap. 14 1222
 § 14-1 1227
 § 14-2 364, 1227
 § 14-2 tredje ledd 1489
 § 14-3 420, 1222
 § 14-3 annet ledd 781
 § 14-4 1227
 § 14-5 1227
 § 14-5 annet ledd 1511, 1567
 § 14-5 tredje ledd 1567
 § 14-5 fjerde ledd 508
 § 14-5 femte ledd 1503
 § 14-6 1300
 § 14-6 tredje ledd 727
 § 14-6 fjerde ledd 1156
 § 14-7 1300, 1580
 § 14-7 tredje ledd 1156
 §§ 14-20 til 14-23 1227
 § 14-20 1003, 1026
 § 14-20 tredje ledd 1222
 § 14-21 544
 § 14-22 865
 § 14-23 1003, 1026, 1528
 § 14-24 1540
 § 14-25 1349
 § 14-26 1462
 § 14-27 481, 1465
 §§ 14-30 til 14-48 330
 § 14-40 322
 § 14-40 annet ledd 353
 § 14-40 tredje ledd 353
 § 14-41 første ledd bokstav c 203
 § 14-41 første ledd bokstav d 203
 § 14-41 første ledd bokstav g 745
 § 14-41 første ledd bokstav j 330, 1514
 § 14-42 annet ledd 655
 § 14-42 annet ledd bokstav a 1281
 § 14-43 322
 § 14-43 første ledd bokstav c 203
 § 14-43 første ledd bokstav d 203
 §§ 14-44 til 14-48 633
 § 14-44 364, 414
 § 14-44 første ledd 223, 1281
 § 14-44 annet ledd 223
 § 14-44 fjerde ledd 189
 § 14-44 femte ledd 223, 1489
 § 14-44 sjette ledd 701
 § 14-48 149, 1066
 § 14-48 første ledd 170
 § 14-48 annet ledd 1083
 § 14-50 322, 356, 1042
 § 14-52 322, 633, 1286
 §§ 14-60 til 14-66 1334
 § 14-70 189, 633
 § 14-70 sjette ledd 967
 § 14-71 189
 § 14-72 189, 633
 § 14-80 917
 § 14-81 1156
 § 14-82 967
 § 15-4 895
 § 15-4 femte ledd 170, 1048
 § 15-5 1284
 §§ 16-20 til 16-28 1437
 §§ 16-30 til 16-33 1437
 § 16-40 564
 § 16-41 564
 §§ 17-1 til 17-4 1122
 kap. 18 745
 § 18-6 femte ledd 633
 § 19-1 93
 § 19-2 93
 § 19-3 93
 § 19-4 93
 § 19-5 93
 § 19-6 93
 § 19-7 93
 § 19-8 93
 § 19-9 93
 § 19-10 93
 § 19-11 93
 kap. 20 1373
 § 21-2 første ledd bokstav a 18
 § 21-2 annet ledd bokstav a 18
 § 21-2 annet ledd bokstav c 1083
 § 21-2 annet ledd bokstav d 1083
 § 21-2 tredje ledd 1227
 § 21-2 tredje ledd bokstav c 330
 § 21-2 tredje ledd bokstav e 18
 § 21-2 femte ledd 448

Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon 878, 881

Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold 878, 884

Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) 956

- § 5 1489
- § 10 1489
- § 11 1489

Lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

- Kap. XIX Overgangsregler
- Overgangsregel E til sktl. § 2-38 18
- Overgangsregel til sktl. § 9-3 sjette ledd 655, 701

Lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven)

- § 2 60
- § 5 60
- § 6 60

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) 109

- § 5-4 annet ledd 1540
- § 5-6 første ledd 851
- § 5-6 første ledd bokstav e 1540
- § 5-6 tredje ledd 649
- § 5-6 tredje ledd 207
- § 5-8 annet ledd 245
- § 5-10 851
- § 5-10 første ledd 1540
- § 5-11 første ledd 1540
- § 6-1 638
- § 6-2 638

Lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven) 881, 884

Lov 30. juni 2006 nr. 50 om europeiske samvirkeforetak ved gjennomføring av EØS-avtalen 610

Lov 15. desember 2006 nr. 81 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

- Kap. VII
- Overgangsregel til sktl. § 4-2 annet ledd 549, 638

Lov 15. juni 2007 nr. 40 om reindrift (reindriftenloven) 967

Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelsoven)

- § 2-2 424, 438
- § 2-2 første ledd nr. 4 461
- § 2-2 femte ledd 461

Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova) 1053

- kap. 8 598, 610
- kap. 9 468

Lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning 873

Lov 16. desember 2011 nr. 61 om godtgjørelse for stortingsrepresentanter 1177

Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) 1183

Lov 13. desember 2013 nr. 106 om tjenestepensjon 878, 892

Lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om arveavgift (arveavgiftsloven) 170

Lov 13. desember 2013 nr. 117 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) VIII 1122

Lov 19. desember 2014 nr. 80 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) X (Overgangsregel for avvikling av gjennomsnittsligning for aksjeselskap og deltaker i deltakerlignet selskap) 1156

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (sktftvl.)

- § 2-3 1183
- § 7-2 nr. 1 bokstav j 186
- § 7-2 første ledd bokstav b 617
- § 7-3 første ledd bokstav k 865
- § 7-5 1114
- § 7-5 fjerde ledd 865
- § 7-10 bokstav b 186, 519
- § 7-10 annet ledd bokstav a og bokstav c 624
- § 8-1 68
- § 8-9 1066, 1080
- § 8-11 1246, 1252, 1258
- § 8-14 296

- kap. 9 [109](#)
- § 9-1 [108](#)
- § 9-9 [420](#)
- § 12-2 [1246](#), [1252](#)

Lov 9. desember 2016 nr. 88 om folkeregistrering (folkeregisterloven)
§ 4-3 [1183](#)

Lov 15. juni 2018 nr. 40 om opphavsrett til åndsverk mv. (åndsverkloven) [917](#)

Lov 14. juni 2019 nr. 21 om arv og dødsboskifte (arveloven)
§ 8 [170](#)
§ 14 [170](#)
§ 32 [170](#)
§ 36 [170](#)
§ 118 [170](#)
§ 160 [170](#)
§ 163 [170](#)

Lov 20. november 2020 nr. 128 om revisjon og revisorer (revisorloven) [964](#)

Traktater

OECDs mønsteravtale (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) art. 7 og art. 9. [1258](#)

OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) [1258](#)

Den nordiske skatteavtalen, protokollens VI [1356](#)

EØS-avtalen art. 29 [909](#), [1340](#)

EØS-avtalen art 29. Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 [909](#)

Avtale av 2. mai 1992 mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkingsorgan og en Domstol (ODA) [1340](#)

OECDs rapport om tilordning av fortjeneste til fast driftssted av 21. desember 2006 (OECD Report on the attribution of profits to permanent establishments) [1258](#)

Rådsforordning (EF) nr. 2157/2001 8. oktober 2001 om vedtektene for det europeiske selskap (SE) [60](#)

Stortingsvedtak

Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2023, 13. desember 2022 nr. 2199 (SSV) [668](#), [1053](#), [1183](#)

- § 3-1 [1284](#)
- § 3-3 annet ledd [466](#)
- § 3-5 [1379](#), [1384](#)
- § 6-1 [844](#)
- § 6-2 [519](#)
- § 6-6 [1199](#)

Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2200 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2023 [109](#), [133](#), [909](#)

Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2201 om fastsetting av finansskatt på lønn for 2023 (Vedtak om finansskatt på lønn, 2023) [466](#)

Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2203 om produktavgift til folketrygden for fiskeri, hval- og selfangstnæringene for 2023 [109](#), [488](#)

Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2207 om formues- og inntektsskatt til Svalbard for inntektsåret 2023 [668](#), [1183](#)

Forskrifter mv.

Lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret
Forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret [133](#)

Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbsktl.)
Forskrift 4. februar 1994 nr. 111 om register over befolkningen på Svalbard
§ 2 [1183](#)
§ 4 [1183](#)
Forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard [1183](#)

Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
Forskrift 15. april 1997 nr. 314 om unntak fra medlemskap i folketrygden for person som er omfattet av eller mottar ytelser etter utenlandsk trygdlovgivning mv. og vedkommendes familiemedlemmer [909](#)
Forskrift 19. november 1997 nr. 1173 om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv. [109](#)

Forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden	109	§ 4-12	13
Forskrift 18. desember 1997 nr. 1408 om nedsettelse av pensjongivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke blir betalt	504	§ 4-16	544
Forskrift 19. desember 1997 nr. 1421 om gjennomføring av nedsettelse av pensjongivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke er betalt	504	§ 5-11	1321
Forskrift 22. desember 1997 nr. 1432 om fastsetting og innkreving av avgifter til folketrygden for personer som har lønn som er skattepliktig etter lov om skattlegging av personer på Jan Mayen	668	§ 5-11-1	811, 819, 991, 1173
Forskrift 22. desember 2022 nr. 2478 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2023	109, 133, 909	§ 5-11-10	385
Forskrift 22. desember 2022 nr. 2492 om avgifter til folketrygden for året 2023 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada	133	§ 5-12	851
		§ 5-12 A	792, 797, 802
		§ 5-12 C	385
		§ 5-12 D	245
		§ 5-12-10	811, 819, 1173
		§ 5-13	211
		§ 5-14 B	448
		§ 5-14 A	10
		§ 5-15	851
		§ 5-15 B	1310
		§§ 5-15-1 til 5-15-3	620
		§ 5-15-1 fjerde ledd	919
		§ 5-15-6 første ledd	1522
		§ 5-15-6 tredje ledd	147, 580
		§ 5-15-6 femte ledd	991
		§ 5-15-6 sjuende ledd	580
		§ 5-15-6 niende ledd	979, 991
		§ 5-15-6 tiende ledd	979, 991
		§ 5-15-7	1241
		§ 5-15-7 første ledd	919
		§ 5-15-8	207
		§ 5-20	544
		§ 5-22	1003
		§ 5-41	549, 873
		§ 5-43	873, 881
		§ 6-2	508, 1215
		§ 6-12	211
		§ 6-13	811
		§ 6-13 B	841
		§ 6-31	649, 844
		§ 6-40	1026
		§ 6-44	979, 991
		§ 6-44-5	811
		§ 6-47	873
		§ 6-47-11	525
		§ 6-50	624
		§ 6-51-1	519, 736
		§ 6-60	488
		§ 6-61	1107
		§ 6-72-1	878
		§ 6-83	1201
		§ 7-3	224
		§ 8-1 B	670
		§ 8-1-1	865
		§§ 8-1-10 til 8-1-13	696
		§ 8-2	1156
		§ 9-3	655
		§ 9-8	170, 256, 655, 701, 1286
		§ 9-10	438
		§ 9-14	1465
		§ 10-11 og § 10-12	37, 1053
Lov 17. juli 1998 nr. 56 om regnskap mv. (regnskapsloven)			
Foreløpig Norsk RegnskapsStandard (november 2003) om immaterielle rettigheter	356		
Forskrift 17. desember 2004 nr. 1852 om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder	961		
Forskrift 21. januar 2008 nr. 57 om forenklet anvendelse av IFRS	961		
Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)			
Helsedirektoratets forskrift av 14. april 1988 nr. 295 om vilkår for særfradrag på grunn av store sykdomsutgifter ved behandling mv. i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helsetjeneste	1201		
Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN)			
§ 2-5	745		
§ 3-1	309, 807		
§ 3-1-7	1177, 1284		
kap. 4	525		
§ 4-10	236		

- § 10-12-1 1096
- § 10-32 18
- § 10-42-1 1096
- §§ 10-42-2 til 10-42-4 1096
- § 10-44-1 1066, 1083, 1090
- § 10-48 1096
- § 10-48-1 1090
- § 10-68 18
- § 10-70 1349
- § 11-20 1570
- § 11-21 79
- kap. 12 392
- kap. 14 1222
- § 14-3 1222
- § 14-3 B 580
- § 14-3-1 420
- § 14-5 1227
- § 14-5 A 1511
- § 14-5 B 508
- § 14-5 C 1503
- § 14-5 E 508
- § 14-5-2 781
- § 14-41 330
- § 14-62 1334
- § 16-28 1437
- § 16-40 564
- Forskrift av 22. november 1999 nr. 1160
fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling
og gjennomføring av skatteloven av
26. mars 1999 nr. 14 (FSSD)
- § 5-12 851
- § 5-13 211
- § 6-13 500, 786, 819, 841
- § 6-21 1038
- § 6-21-2 tredje ledd 719
- § 6-21-3 1522
- § 6-21-5 1001
- kap. 7 280
- § 7-3 224
- § 7-11 224
- § 9-5-1 256
- § 10-50 1053
- § 12-2 109, 902
- § 12-21 1549
- § 12-22 1549
- § 12-2-2 annet ledd 392
- § 12-2-7 tredje ledd 392
- § 16-30 1437
- Forskrift 19. desember 2014 nr. 1890 om
endring i forskrift til utfylling og
gjennomføring av skatteloven av 26. mars
1999 nr. 14 II 1060

**Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon
(foretakspensjonsloven)**

- Forskrift 1. desember 2000 nr. 1212 til lov
24. mars 2000 nr. 16 om
foretakspensjon 881
- Forskrift 22. desember 2000 nr. 1412 om
overgangsregler for private
tjenestepensjonsordninger 881

**Lov 24. november 2000 nr. 81 om
innskuddspensjon i arbeidsforhold
(innskuddspensjonsloven)**

- Forskrift 21. november 1989 nr. 1170 om
forvaltning og bruk av midler i
premiefond, pensjonsreguleringsfond og
innskuddsfond 884
- Forskrift 22. desember 2000 nr. 1413 til lov
24. november 2000 nr. 81 om
innskuddspensjon i arbeidsforhold 884

**Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring
(bokføringsloven)**

- Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om
bokføring (bokføringsforskriften) 956,
1489, 1511
- § 4-2 1503

**Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og
innkreving av skatte- og avgiftskrav
(skattebetalingsloven)**

- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til
utfylling og gjennomføring mv. av
skattebetalingsloven
(skattebetalingsforskriften) 851
- kap. 5 109
- § 5-5-3 420
- § 5-6-12 sjette ledd 207
- § 5-6-17 649
- § 5-8-20 245
- § 5-8-21 245

**Lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i
skatteloven del V**

- Forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing
av særfradraget for store sykdomsutgifter
(sktl.) 1201

**Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning
(skatteforvaltningsloven)**

- Forskrift 23. november 2016 nr 1360 til
skatteforvaltningsloven
(Skatteforvaltningsforskriften)
- § 7-10-13 til § 7-10-17 280
- Forskrift 23. november 2021 nr. 3287 om
satser mv. til bruk for forskudd og
skattefastsetting for 2022 (satsforskriften
2022) 207, 211

§ 6 [541](#)
 Forskrift 25. november 2022 nr. 2985 om
 taksering av formues-, inntekts- og
 fradragposter mv. som må fastsettes ved
 skjønn til bruk ved fastsettingen for 2022
 (takseringsreglene) [670, 851](#)

- § 1-1 [525](#)
- § 1-1-1 [236, 1286](#)
- § 1-1-2 [201](#)
- § 1-1-5 [652](#)
- § 1-1-6 [652, 1286](#)
- § 1-1-7 [1042](#)
- § 1-2-5 [786, 819](#)
- § 1-2-8 [147](#)
- § 1-2-10 [1156](#)
- § 1-2-15 [211](#)
- § 1-2-18 [245](#)
- § 1-2-20 [245](#)
- § 1-2-30 [1003](#)
- §§ 1-3-1 til 1-3-4 [819](#)
- § 1-3-1 [321](#)
- § 1-3-2 [1177](#)
- § 1-3-5 [811, 836](#)
- § 1-3-6 [836, 1177](#)
- § 1-3-7 [819, 1173](#)
- § 1-3-8 [786](#)
- § 1-3-10 [811](#)
- § 1-3-20 [203](#)
- § 1-3-22 [147](#)
- § 1-3-24 [719](#)
- § 13-26 og § 13-40 [186](#)
- § 2-1 [525](#)
- § 2-1-1 [236](#)
- § 2-1-2 [201, 1156](#)
- § 2-1-5 [93, 252, 488](#)
- § 2-3-3 [321, 423, 597, 649, 1286](#)

- § 2-3-4 [321](#)
- § 2-3-5 [1038](#)
- § 2-3-6 [488, 1173, 1177](#)
- § 2-3-7 [147](#)
- § 3-1 [525](#)
- § 3-1-1 [1156](#)
- § 3-1-2 [236](#)
- § 3-1-3 [1042](#)
- § 3-1-4 a 7) [967](#)
- § 3-1-4 bokstav g [93](#)
- § 3-2-2 k [967](#)
- § 3-2-3 [488](#)
- § 3-2-4 [617](#)
- § 3-2-5 [1156](#)
- § 3-2-6 [1156](#)
- § 3-2-8 [392](#)
- § 3-3-1 [541](#)
- § 3-3-2 [488](#)
- § 3-3-3 [1156](#)
- § 3-3-4 [967](#)
- § 3-3-5 [967](#)

Forskrift 19. desember 2022 nr. 2328 om
 takseringsregler til bruk ved beskatning
 ved trekk i lønn mv.
 (lønnstrekkordningen) av personer som
 skattlegges på Svalbard i inntektsåret
 2023 etter lov 29. november 1996 nr. 68
 om skatt til Svalbard [668, 1183](#)

**Lov 9. desember 2016 nr. 1201 om
 folkeregistrering (folkeregisterloven)**

Forskrift 14. juli 2017 nr. 1201 til
 folkeregisterloven
 (folkeregisterforskriften)

- § 3-3-1 [1183](#)
- § 4-4-3 [1183](#)

Stikkordregister

A	
Abandonering fra konkursbo	
Formuesobjekter som ikke inndras i boet eller som tilbakeleveres (abandoneres) fra boet.....	730
Abonnement på aviser	
Aviser og nyhetstjenester.....	181
Ad hoc-opsjon	
Finansielle instrumenter – begreper.....	424
Ad hoc-opsjoner	
Ad hoc-opsjoner.....	428
Administrasjonsbygg, avskrivning	
Administrasjonsbygg.....	348
Administrativ forpleining	
Småutgifter når skattyter har fri kost....	828
Adopsjon, engangsstønad fra folketrygden, skattefritak	
Skattefrie ytelser.....	1296
Adoptivbarn	
Foreldrefradrag.....	519
ADSL	
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.).....	385
Advokat	
Juridisk bistand/prosesskostnader.....	721
Transaksjonskostnader mv.....	1290
Agentonorar	
Dekning av agentonorar.....	650
Agio	
Valutagevinst/-tap.....	1503
Akklimatiseringstillegg, flypersonell	
Akklimatiseringstillegg.....	501
Akkord	
Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.....	644
Gjeldsforhandling.....	647
Akkord, underskuddsfremføring	
Gjeldsforhandling/underhåndsakkord....	1304
Aksje, skattemessig kontinuitet	
Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg ...	29
Aksjebytte, grenseoverskridende	
Aksjer – aksjebytte.....	1
Aksjefond	
Aksjer – realisasjon.....	18
Verdipapirfond.....	1533
Aksjefond, Obligasjonsfond	
Verdipapirfond.....	1533
Aksjegevinst, fritaksmetoden	
Fritaksmetoden.....	585
Aksjegevinster ved utflytting	
Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting.....	1349
Aksjeindeksobligasjoner, fritaksmetoden	
Aksjeindeksobligasjoner.....	595
Aksjeinnskudd i oppstartsselskap	
Aksjer – aksjeinnskudd i oppstartsselskap.....	3
Aksjeleilighet	
Bolig – formue.....	236
Bolig – realisasjon.....	256
Bolig – tidsparter (time-share).....	278
Bolig – utleie (fritaksbehandling).....	280
Aksjer	
Aksjer – ansattes erverv til underpris....	10
Aksjer – formue.....	13
Aksjer – realisasjon.....	18
Aksjer – utbytte.....	37
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet.....	149
Aksjer, fritaksmetoden	
Fritaksmetoden.....	585
Aksjer, inngangsverdi	
Inngangsverdi.....	26
Aksjer, tilknytning til virksomhet	
Tilknytning til virksomhet.....	513
Aksjer i boligaksjeselskap	
Bolig – realisasjon.....	256
Aksjer i selskap hjemmehørende i EØS	
Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i selskap hjemmehørende i annet EØS-land.....	591
Aksjer i utenlandske selskaper, formue og inntekt	
Aksjer, utbytte.....	1363
Aksjeselskap	
Aksjeselskap mv. – allment.....	60
Aksjeselskap mv. – konsernbidrag.....	68
Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer.....	79
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform.....	1570
Virksomhet – opphør av virksomhet.....	1580
Aksjeselskap, hjemmehørende i Norge eller utland	
Aksjeselskap mv.	1432
Aksjeselskap, opphør av skatteplikt til Norge	
Utflytting av aksjeselskap mv.....	63
Aksjeselskap i utlandet som eier fast eiendom/anlegg, norskeid	
Direkte skatting av aksjonær i utenlandsk selskap med fast eiendom eller anlegg i utlandet.....	1366

Aksjesparekonto		Allmennaksjeselskap	
Aksjer – utbytte.....	37	Aksjeselskap mv. – allment	60
Aksjesparekonto.....	87	Allmenningsett	
Aksjetap, fritaksmetoden		Allmenningsett.....	676
Fritaksmetoden.....	585	Alminnelig inntekt	
Aksjeutbytte		Alminnelig inntekt	108
Aksjer – utbytte.....	37	Skattefri arbeidsinntekt	1135
Aksjeutbytte, fritaksmetoden		Alternativ fordelingsmetode, unngåelse av	
Fritaksmetoden.....	585	dobbelbeskatning	
Aksjeutbytte, kildeskatt		Den alternative fordelingsmetoden	1439
Intern rett, bosatt/hjemmehørende i		Amatøridrett	
utlandet.....	1364	Idrett.....	649
Aksjonær		Amerikansk opsjon	
Aksjer – formue	13	Finansielle instrumenter – begreper.....	424
Lån til aksjonær/deltaker.....	802	Andeler, kontinuitet ved arv og gave	
Aksjonær, tillegg for bruk av fri bil		Arv og gave – inngangsverdi og	
Persongrupper som ikke omfattes av		kontinuitet	149
standardregelen	214	Andel i selskap med deltakerfastsetting,	
Aksjonærmodellen		fritaksmetoden	
Aksjer – realisasjon.....	18	Inntekt og tap fra selskap med	
Aksjer – utbytte.....	37	deltakerfastsetting	590
Aksjonærregisteret		Andelshaver	
Aksjonærregisteret	17	Bolig – boligselskap mv. og	
Aktivisering		andelshaverne.....	224
Driftsmiddel – allment om fradrag for		Samvirkeforetak	1053
inngangsverdi	322	Andelslag	
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk)		Samvirkeforetak	1053
driftsmiddel.....	356	Andelslag, skattefri omdanning	
Transaksjonskostnader mv.....	1290	Uregistrert andelslag/samvirkeforetak ...	1571
Vedlikehold.....	1514	Andelsleilighet	
Aktivitetskrav, grensen passiv		Bolig – boligselskap mv. og	
kapitalforvaltning og virksomhet		andelshaverne.....	224
Aktivitet	1556	Bolig – formue	236
Akupunktur, særfradrag for		Bolig – realisasjon.....	256
sykdomsutgifter		Bolig – utleie (fritaksbehandling)	280
Akupunkturbehandling	1211	Andelsleilighet, beregning av gevinst ved	
Akvakultur		realisasjon	
Akvakultur (havbruk).....	93	Generelt.....	271
Alarm, bil		Andelsleilighet, stedbunden skattlegging	
Tilleggsutstyr	222	Hva er fast eiendom	1153
Aldershjem, særfradrag for		Anlegg, stedbunden skattlegging	
sykdomskostnader		Generelt.....	1153
Kostnader til opphold i alders- eller		Anlegg for produksjon og omsetning av	
sykehjem	1210	varer, stedbunden skattlegging	
Alderspensjon		Generelt.....	1155
Pensjon – allment.....	870	Annonse	
Pensjon i arbeidsforhold –		Reklameinntekter/-kostnader	1001
foretakspensjon	881	Ansvarlig selskap	
Pensjon i arbeidsforhold –		Selskap med deltakerfastsetting –	
innskuddspensjon.....	884	allment om deltakerfastsetting	1060
Pensjon i arbeidsforhold – pensjon		Ansvarlig selskap i utlandet	
utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.	889	Selskaper med deltakerfastsetting mv....	1483
Pensjon – individuell pensjonsordning		Apportinnskudd	
(IPA og IPS).....	873	Innskudd av formuesobjekt.....	1082
Pensjon – utenlandsk pensjonsordning ..	878	Arbeiderbolig, avskrivningsrett	
		Boligbygg, arbeider-/funksjonærboliger	348

Arbeiderboliger		Arbeidsinntekt	
Bolig – fri bolig.....	245	Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser.....	902
Arbeidere på kontinentalsokkelen		Arbeidsklær	
Sokkelarbeidere.....	1173	Arbeidstøy mv.....	147
Arbeider under utførelse		Arbeidsoppdrag i hjemmet, arbeidsgiveravgift	
Virksomhet – arbeid under utførelse.....	1567	Lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig.....	122
Arbeid på bolig		Arbeidsopphold i Norge	
Bolig – eget arbeid.....	234	Merkostnader – pendler med hjem i utlandet.....	841
Arbeid på bolig, arbeidsgiveravgift		Arbeidsopphold i utlandet, skatteplikt for lønn	
Lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig.....	122	Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.	1389
Arbeidsavklaringspenger, personinntekt		Arbeidsopphold utenfor hjemmet	
Trygdeytelser	906	Bosted – skattemessig bosted.....	309
Arbeidsgiver		Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge.....	807
Arbeidsgivers dekning av utgifter til fagforeningsarbeid	1137	Merkostnader – besøksreiser til hjemmet.....	811
Sikkerhetstiltak finansiert av arbeidsgiver.....	1137	Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet.....	819
Arbeidsgiver, fagforeningsarbeid		Arbeidsreise	
Fagforeningsarbeid	1324	Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)	991
Arbeidsgiveravgift		Utgiftsgodtgjørelse.....	1321
Diverse utgifter uten bilag	119	Arbeidsrom	
Arbeidsgiveravgift		Bolig – hjemmekontor mv.	252
Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag	109	Arbeidstakerorganisasjon, kontingent	
Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser	133	Arbeidstakerorganisasjon.....	732
Arbeidsgiveravgift, arbeid på britisk sokkel		Arbeidstøy	
Arbeidsgiveravgift	1175	Arbeidstøy mv.....	147
Arbeidsgiveravgift, etterberegning		Arbeidsutleie, arbeidsgiveravgift	
Når premien ikke er blitt skattlagt	546	Arbeidsutleie	110
Arbeidsgiveravgift, fradrag i formue og inntekt		Arbeidsutleie, skatteplikt til Norge	
Fradrag i inntekten for arbeidsgiveravgift	129	Arbeidsutleie	1391
Arbeidsgiveravgift, tidfesting		Arbeidsvederlag inkludert i salgssum for foretak	
Tidspunktet for når ytelse skal tas med i grunnlaget	125	Kombinert aksjeoverdragelse og arbeidsavtale (earn-out)	1321
Arbeidsgiveravgift, tilbakebetaling av lønn, pensjon mv.		Armlengdeprinsippet	
Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv.	129	Tilsidesettelse – internprising og interessefelleskap.....	1258
Arbeidsgiveravgift av naturalytelser		Arrangement, velferdstiltak	
Naturalytelser	120	Forestillinger, idrettsarrangementer mv.	1526
Arbeidsgiverforening		Artikkelforfatter	
Kontingenter	731	Kunstnere	781
Arbeidsgivers tilskudd til barnehage, arbeidsgiveravgift		Artist	
Barnehage, arbeidsgivers tilskudd	130	Kunstnere	781
Arbeidsgodtgjørelse		Artister (norske), opptreden i utlandet	
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting.....	901	Skatteavtale	1406
Arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting, alminnelig inntekt		Artister (utenlandske), skatteplikt til Norge	
Arbeidsgodtgjørelse til deltaker.....	1072	Artister og sportsutøvere.....	1405

Arv		Avløserlag i jordbruk, skatleggingsmåten	
Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	170	Avløserlag.....	677
Arv, kontinuitet		Avløsning av livrente, inntekt	
Arv og gave – inngangsverdi og		Gjenkjøp (innløsning) av livrenter.....	554
kontinuitet	149	Avløsning av pensjon, arbeidsgiveravgift	
Arv, opphavsrett		Pensjon.....	112
Arvinger	864	Avløsning av pensjon, livrente mv.,	
Arv/gave, skattemessig kontinuitet		personinntekt	
Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg ...	29	Avløsning av rett til pensjon med	
Arveavgift, fradragsrett		engangsbeløp.....	905
Fradragsrett for arveavgift	175	Avløsning av rett til pensjon med	
Arvelater		engangsbeløp.....	1194
Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	170	Avløsning av pensjon over driften, fradrag	
Arveovergang, skatteplikt for avdøde og de		Engangsbeløp ved avløsning av pensjon	
etterlatte		over driften.....	891
Skatteplikt i forbindelse med		Avløsning av pensjon over driften, inntekt	
arveovergangen	174	Engangsbeløp ved avløsning av avtale	
Arvet aksje, inngangsverdi		om pensjon over driften, hovedregel	890
Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg ...	29	Avsetning	
Arvet eiendom, oppregulering av		Utsteder	444
inngangsverdi per 1.1.1992		Avskrivbart driftsmiddel	
Overgangsregler per 1. januar 1992 for		Driftsmiddel – allment om fradrag for	
arvede formuesobjekter.....	167	inngangsverdi.....	322
Overgangsregler per 1. januar 1992 for		Driftsmiddel – avskrivning på/	
arvede formuesobjekter.....	667	inntektsføring av saldo	330
Arving, rett til andel av salgsvederlag		Driftsmiddel – realisasjon av	
Andel av salgsvederlag for medarvinger	177	driftsmiddel.....	364
Asfaltering, avskrivning		Avskrivning, forretningsverdi	
Asfaltering.....	346	Avskrivning/fradragsføring.....	360
Attføringspenger, personinntekt		Avskrivning, goodwill	
Trygdeytelser	906	Avskrivning/fradragsføring.....	360
Au pair, skatteplikt til Norge		Avskrivning, ikke levert skattemelding	
Au pair mv.	1390	Ikke levert skattemelding/mangelfull	
Avbetalingskjøp, begrensning i		skattemelding	338
rentefradrag		Avskrivningsgrunnlag, saldoavskrivning	
Kredittkjøp.....	1035	Grunnlag for avskrivning/inntektsføring	337
Avbruddsgebyr		Avskrivningsskjema	
Gebyrer til banker, verdipapirregister		Generelt.....	345
mv.	631	Avstandsfradrag	
Avfallshåndtering, kommuner		Reise mellom hjem og fast arbeidssted	
Kommuner	725	(arbeidsreiser)	991
Avfinnelseessum		Avvikende regnskapsår, regnskapsår,	
Skadeserstatning	1114	avvikende	
Avgifter til folketrygden		Avvikende regnskapsår.....	1236
Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og		Avviklingsfond for reieneiere	
grunnlag	109	Avviklings- og omstillingsfond for	
Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser	133	reieneiere (reineierfond)	975
Personinntekt – trygdeavgift/			
pensjonspoeng.....	909	B	
Avhendelse		Bandmusiker	
Realisasjonsbegrepet.....	920	Kunstnere	781
Avling solgt under ett med		Bankinnskudd, tilordning av renter	
jordbrukseieendom		Renter av sperret bankinnskudd.....	1008
Samlet realisasjon	705	Barn	
Avling uøstet, realisasjon		Barn og ungdom.....	182
Uøstet avling	706	Foreldrefradrag	519

Barn, tilordning av gjeldsrenter		Behandlingsforsikring, arbeidsgiveravgift	
Ungdom som er 17 år eller eldre i inntektsåret.....	1029	Helsetjeneste	131
Barn, tilordning av personinntekt generelt		Behandlingsgebyr ved låneopptak, fradagsrett	
Barn.....	900	Omkostninger ved låneopptak mv.	1036
Barnehage, arbeidsgivers tilskudd og arbeidsgiveravgift		Behandlingskostnader, arbeidsgiveravgift	
Barnehage, arbeidsgivers tilskudd	130	Helsetjeneste	131
Barnehage/barnepark, skatteplikt for eier		Beiterett	
Barnepass	186	Rettigheter i fast eiendom	1042
Barnehager		Bekreftelse fra revisor mangler	
Skattefrie institusjoner mv.	1137	Revisor unnlater å bekrefte	966
Barnepass		Belønning	
Barnepass	186	Prisbelønninger	919
Foreldrefradrag	519	Bensinstasjon, avskrivning	
Barnepass, arbeidsgiveravgift		Bensinstasjoner	346
Privat pass av barn	122	Beregnet personinntekt	
Barnepensjon, særskilt inntektsfradrag for ungdom		Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)	392
Særskilt inntektsfradrag i barnepensjon o.l.	185	Personinntekt – allment.....	899
Barnetillegg		Beregning av personinntekt, oversikt	
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser.....	902	Oversikt over fremgangsmåten	395
Barnetilsyn, skattefritak for stønad		Beregningsenhet for beregnet personinntekt	
Skattefrie ytelser	1296	Beregningsenheten	394
Barnetrygd, skattefritak		Beregningsgrunnlag, minstefradrag	
Skattefrie ytelser	1296	Inntekt det kan gis minstefradrag i.....	845
Barnløshet, særfradrag for sykdomskostnader		Bergingslønn i fiske	
Barnløshet (infertilitet).....	1211	Bergingslønn	489
Bedriftshelsetjeneste, arbeidsgiveravgift		Beskatning ved utdeling	
Helsetjeneste	131	Selskap med deltakerfastsetting – utdeling	1096
Bedriftshytte, avskrivning		Bestikkelse	
Boligbygg, kortidsutleie av boliger og hytter	348	Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.	1298
Bedriftshytte, fri bruk		Besøkshjem, godtgjørelse	
Bedriftshytte.....	1524	Godtgjørelse til avlastere	584
Bedriftsidrett, velferdstiltak		Besøksreiser	
Bedriftsidrett	1525	Merkostnader – besøksreiser til hjemmet.....	811
Bedriftskantine, skattefritak for mindre ytelser		Merkostnader – pendler med hjem i utlandet.....	841
Bedriftskantine	1525	Betalingskort, fradrag for omkostninger	
Befal		Kredittkort/betalingskort.....	1036
Forsvarspersonell	580	Betingede tilskudd	
Begravelse, fradagsrett for kostnader		Betingede tilskudd	1283
Begravelse.....	178	Betinget skattefritak, sameier	
Begravelsesbil, saldogruppe		Betinget skattefritak	1051
Saldogruppe c, vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede	332	Betydelig driftsmiddel	
Begrensning av skatt		Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi.....	322
Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne	1122	Bevertningskostnader	
		Representasjon	1038
		Bevertningskostnader for journalister, fradagsrett	
		Bevertningskostnader.....	720

Bevertningssted, saldogruppe			
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.	333		
Bidrag			
Partiskatt	865		
Bidrag fra arbeidsgiverorganisasjon, skatteplikt			
Streike- og lockoutbidrag.....	623		
Bidrag fra fagorganisasjon, skatteplikt			
Streike- og lockoutbidrag.....	623		
Bidrag til utdanning av tillitsvalgt			
Dekning av tapt arbeidsfortjeneste.....	623		
Bil			
Bil – formue	201		
Bil – fradrag for bilkostnader.....	203		
Bil – godtgjørelse	207		
Bil – realisasjon/uttak	223		
Bil, selskap med deltakerfastsetting			
Bil.....	1073		
Bil, særfradrag for sykdomskostnader			
Bil.....	1211		
Bildende kunstner			
Kunstnere	781		
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år	917		
Bilgodtgjørelse			
Bil – godtgjørelse	207		
Bilgodtgjørelse, trekkplikt og arbeidsgiveravgift			
Bilgodtgjørelse for besøksreiser	117		
Bilgodtgjørelse for daglig reise mellom hjem og arbeidssted.....	117		
Yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som følger satsene i satsforskriften	116		
Yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som ikke følger satsene i satsforskriften	116		
Bilgodtgjørelse ved arbeid for veldedig organisasjon/politiske verv, reise hjem- arbeidssted			
Unntak, arbeid for veldedige organisasjoner eller politiske verv	1000		
Billedhugger			
Kunstnere	781		
Billetter, velferdstiltak			
Forestillinger, idrettsarrangementer mv.	1526		
Bioenergianlegg			
Fyringsanlegg/varmeanlegg.....	682		
Biomasse til energiformål, jordbruksfradrag			
Spesielt om nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved.....	699		
Blind, særfradrag for sykdomskostnader			
Synshemming.....	1214		
Blåskjell			
Akvakultur (havbruk).....	93		
Bokføring			
Regnskap – foretak med bokføringsplikt.....	956		
Bokføringsplikt, kunstnere			
Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt	782		
Bokføringsplikt, tidfesting			
Tidfesting – realisasjonsprinsippet	1227		
Bolig			
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne.....	224		
Bolig – eget arbeid	234		
Bolig – formue	236		
Bolig – fri bolig.....	245		
Bolig – garasje	251		
Bolig – hjemmekontor mv.	252		
Bolig – realisasjon.....	256		
Bolig – tidsparter (time-share).....	278		
Bolig – utleie (fritaksbehandling)	280		
Bolig – utleie (regnskapsbehandling)	296		
Føderåd	617		
Bolig, direktebehandling			
Bolig – utleie (regnskapsbehandling)	296		
Bolig, salg			
Bolig – realisasjon.....	256		
Bolig, selskap med deltakerfastsetting			
Bolig.....	1073		
Bolig, selvstendig/uselvstendig bolig, definisjon			
Selvstendig/uselvstendig bolig.....	316		
Boligbyggelag			
Samvirkeforetak	1053		
Bolig for ansatt			
Røkterbolig	107		
Bolighus på gårdsbruk, inntekt og fradrag			
Bolig.....	678		
Bolighus på gårdsbruk, realisasjon			
Særlig om våningshuset	705		
Bolig regnskapsbehandling			
Bolig – utleie (regnskapsbehandling)	296		
Boligsameie			
Sameie – skattlegging etter bruttometoden	1050		
Boligselskap			
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne.....	224		
Boligselskap, fritaksmetoden			
Gevinst og tap på eierandel i boligselskap.....	590		
Boligselskap, ikke eget skattesubjekt			
Selskaper og sammenslutninger som skattlegges som eget skattesubjekt.....	61		
Boligselskap/leid eiendom mot innskudd, beregnet personinntekt			
Særregel for leid eiendom mot innskudd	401		
Boligsparing for ungdom			
Boligsparing for ungdom (BSU).....	302		

Bompenger for bil, fradrag på yrkesreise			
Parkeringsavgift, bompenger, piggdekkavgift og fergekostnad.....	205		
Bompenger på arbeidsreise			
Fradrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bompasering	997		
Boret			
Føderåd	617		
Borettslagsleiligheter			
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne.....	224		
Bolig – realisasjon.....	256		
Bortfeste			
Rettigheter i fast eiendom	1042		
Bortleie			
Bolig – utleie (fritaksbehandling)	280		
Bolig – utleie (regnskapsbehandling)	296		
Bosatt			
Bosted – skattemessig bosted.....	309		
Utland – skattemessig bosted.....	1423		
Bosted			
Bosted – skattemessig bosted.....	309		
Utland – skattemessig bosted.....	1423		
Bostedsbekreftelse i forhold til utlandet			
Bostedsbekreftelser mv.	1434		
Bostedstvist			
Bostedstvist	315		
Bot			
Bot, gebyr mv.....	319		
Brakkelag, fradragsrett for kost for arbeidstaker			
Vilkår for fradrag etter sats	825		
Brann			
Skadeserstatning	1114		
Brannvarslingsanlegg i jordbruket, fradragsføring			
Brannvarslingsanlegg.....	679		
Bredbånd			
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)	385		
Briller, godtgjørelse			
Briller	1323		
Britisk sokkel, skattlegging av sokkelarbeidere			
Generelt.....	1174		
Brukskunstner			
Kunstnere	781		
Bruksrett			
Rettigheter i fast eiendom	1042		
Bruktbilsalg, virksomhet			
Bruktbilsalg.....	1558		
Bruttofastsetting			
Sameie – skattlegging etter bruttometoden	1050		
Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060		
Bruttometoden, utgiftsgodtgjørelse			
Bruttometoden.....	1323		
Bulimi, særfradrag for sykdomskostnader			
Bulimi	1211		
Buskap, formuesverdi			
Verdsetting av buskap.....	675		
Buskap, realisasjon			
Buskap.....	704		
Buss			
Bil – fradrag for bilkostnader.....	203		
Buss, saldogruppe			
Busser.....	332		
Busser, saldogruppe			
Saldogruppe c, vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede	332		
Bygdeallmenning, fritaksmetoden			
Bygdeallmenninger og allmenningskasser.....	586		
Bygg og anlegg, saldogruppe			
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.	333		
Bygg under oppføring i virksomhet, formue og inntekt			
Virksomhet – arbeid under utførelse.....	1567		
Bygning, skille bygning og grunn			
Grunn/bygning	350		
Bygning, skille mot kostnader vedrørende tomten			
Oppføring av bygning	350		
Byggesel			
Rettigheter i fast eiendom	1042		
Bytte, fastsetting av vederlag			
Vederlag i form av formuesobjekt (bytte eller makeskifte)	1317		
Bytte, inngangsverdi			
Inngangsverdi for formuesobjekt ervervet ved gave før 1. januar 2014	163		
Bytte av bolig			
Bolig – realisasjon.....	256		
bærfelt			
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.	333		
Bærplukking, skatteplikt for mindre salgsinntekter			
Særlig om hage- og naturprodukter	1245		
Bøker			
Faglitteratur.....	423		

Børshandlede produkter			
Finansielle instrumenter – ETP (Exchange Traded Products).....	436		
Børsintroduksjon			
Kostnader ved stiftelse av selskap, nytegning av aksjekapital og børsintroduksjon	67		
Båt			
Fritidsbåter	597		
Innbo og løsøre	652		
Båt, reindrift			
Båt	970		
Båt og velferdstiltak			
Fritidsbåt	1526		
C			
Call opsjon			
Finansielle instrumenter – begreper	424		
Campingplass, realisasjon			
Jordbruk og annen virksomhet	703		
Campingvogn			
Campingvogner	321		
Innbo og løsøre	652		
Cashgame			
Særlig om pokerspill	1244		
CFD			
Finansielle instrumenter – begreper	424		
Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)	434		
CFD, Contract for Difference			
CFD (Contract for Difference).....	427		
Clearingsentral			
Finansielle instrumenter – begreper	424		
Contract for difference			
Finansielle instrumenter – begreper	424		
Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)	434		
Cøliaki, særfradrag for sykdomskostnader			
Matallergi	1213		
D			
Daglige arbeidsreiser			
Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)	991		
Daglig leder			
Lån i arbeidsforhold	797		
Dagmamma			
Barnepass	186		
Dagmamma, arbeidsgiveravgift			
Privat pass av barn	122		
Dagpenger under arbeidsledighet, fisker			
Dagpenger under arbeidsledighet	489		
Dagpenger under arbeidsløshet, arbeidsgiveravgift			
Dagpenger under arbeidsløshet.....	130		
Dagpenger ved arbeidsløshet, personinntekt			
Trygdeytelser	906		
Dagpenger ved syke- og ulykkesforsikring			
Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring	555		
Dagsreise			
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting	836		
Datautstyr, avskrivning			
Generelt	349		
Dekket shortsalg			
Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)	1540		
Dekning av gjeld i selskap med deltakerfastsetting, fradragsrett			
Deltakers dekning av selskapets gjeld ...	1073		
Dekning av kostnader			
Utgiftsgodtgjørelse	1321		
Delingsøkonomi			
Innbo og løsøre	652		
Deltagers regress			
Deltakers dekning av selskapets gjeld ...	1073		
Deltaker			
Lån til aksjonær/deltaker.....	802		
Deltaker, gevinstbeskatning av andeler ved utflytting			
Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting	1349		
Deltakeradgang i fiske, formue			
Fiskeritillatelser	488		
Deltakeradgang i fiske, fradragsføring			
Fiskeritillatelser, generelt.....	489		
Deltakere i selskap med deltakerfastsetting, inngåelse av ekteskap			
Inngåelse av ekteskap	1063		
Deltakerfastsetting			
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting.....	901		
Deltakerfastsetting, utdeling			
Særlig om utdeling til personlig deltaker.....	1485		
Deltakerfastsetting etter nettometoden			
Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden.....	1066		
Delt ansvar			
Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060		
Demonstrasjonsvarer, avskrivning			
Demonstrasjonsvarer.....	324		
Den norske kirke, fradragsrett for gaver			
Gaver til en stats alminnelige statskirke	629		
Derivater			
Derivater	424		
Derivater, fritaksmetoden			
Finansielle instrumenter.....	594		

Designbeskyttet, fordeling over tre år			
Patentert oppfinnelse.....	918		
Diabetes, særfradrag for sykdomskostnader			
Diabetes.....	1211		
Diett			
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge.....	807		
Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet.....	819		
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting.....	836		
Differanseavregning			
Finansielle instrumenter – begreper.....	424		
Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap.....	461		
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards .	465		
Differansekontrakt			
CFD (Contract for Difference).....	427		
Finansielle instrumenter – begreper.....	424		
Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference).....	434		
Diplomater, arbeidsgiveravgift			
Diplomater unntatt fra trygd i Norge.....	128		
Diplomater, utenlandske, skatteplikt til Norge			
Utenlandske diplomater.....	1404		
Dobbeltbeskatning			
Utland – grensegjengere.....	1356		
Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning.....	1437		
Dokumentasjonsbegrepet			
Dokumentasjon.....	824		
Dokumentasjonskrav, billettlose reiser			
Krav til dokumentasjon av reisekostnader, billettlose reiser.....	119		
Dokumentasjonskrav, reisekostnader			
Krav til dokumentasjon av reisekostnader, kostnadene overstiger billigste reisemåte.....	119		
Domene			
Salg av domenenavn.....	1243		
Dommere, idrett			
Dommere, teknisk personell.....	651		
Driftsbygninger, realisasjon			
Driftsbygninger og skogskoie.....	705		
Driftsmiddel			
Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi.....	322		
Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo.....	330		
Driftsmiddel – direkte fradragsføring....	353		
Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel.....	364		
Gevinst- og tapskonto.....	633		
Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde.....	1334		
Vedlikehold.....	1514		
Driftsmiddel, beholdning			
Større førstegangsanskaffelser.....	355		
Driftsmiddel, større førstegangsanskaffelse			
Større førstegangsanskaffelser.....	355		
Driftsmiddel i lønnet erverv			
Særlig om bruk i lønnet erverv.....	323		
Driftspensjon			
Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.	889		
Driftstilskudd, reindrift			
Driftstilskudd.....	970		
Driftstilskudd fra det offentlige, skatteplikt			
Driftstilskudd.....	1282		
Drikkepenger, arbeidsgiveravgift			
Tips.....	132		
Drone			
Droner.....	349		
Drosjebil, saldogruppe			
Drosjebiler.....	332		
Drosje dekket av arbeidsgiver, reise hjem-arbeid			
Unntak, refusjon av drosjeregninger i visse særlige tilfeller.....	1000		
Drosjesjåfører			
Arbeidstøy mv.....	147		
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. .	620		
Due diligence			
Transaksjonskostnader mv.....	1290		
Due diligence i aksjeselskap, fradragsrett			
Kostnader ved stiftelse av selskap, nytegning av aksjekapital og børsintroduksjon.....	67		
Dugnad			
Bolig – eget arbeid.....	234		
Dykkere, statens kompensasjons- og oppreisningsordning			
Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere.....	1120		
Dyr, formuesverdi			
Verdsetting av buskap.....	675		
Dysleksi, særfradrag for sykdomskostnader			
Ordblindhet (dyslektikere).....	1213		

Dødsbo		Eget arbeid	
Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	170	Bolig – eget arbeid.....	234
Personfradrag.....	895	Bolig – realisasjon.....	256
Dødsbo, arbeidsgiveravgift		Eget arbeid med tilvirkning/påkostning, skatteplikt og inngangsverdi	
Dødsbo.....	111	Verdi av eget arbeid.....	661
Dødsbo, klassefastsetting		Eget arbeid på bygninger i jordbruk	
Dødsbo.....	899	Eget arbeid på bygninger mv.....	680
Dødsbo, kontinuitet		Egne aksjer, kjøp/salg	
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet.....	149	Særlig om kjøp og salg av «egne aksjer».....	20
Dødsbo, skattested		Eiendeler i virksomhet	
Dødsbo.....	1152	Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer.....	79
Dødsfall, personinntekt		Eiendom i utlandet, formue og inntekt	
Dødsfall.....	900	Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster.....	1359
Dødsfall, skattebegrensning		Eiendomsrett	
Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne.....	1122	Eierbegrepet.....	368
Dødsfall, skatteplikt for avdøde og de etterlatte		Eierbegrepet	
Skatteplikt i forbindelse med arveovergangen.....	174	Eierbegrepet.....	368
Døve, særfradrag for store sykdomskostnader		Eierleilighet	
Hørselshemmede.....	1213	Bolig – formue.....	236
		Bolig – realisasjon.....	256
E		Bolig – utleie (fritaksbehandling).....	280
Earn-out		Eierlønn i selskap med deltakerfastsetting, alminnelig inntekt	
Kombinert aksjeoverdragelse og arbeidsavtale (earn-out).....	1321	Arbeidsgodtgjørelse til deltaker.....	1072
Earn-out, omklassifisering til lønn av vederlag for aksjer/foretak		Eierlønn i selskap med deltakerfastsetting, personinntekt	
Overdragelse av foretak/aksjer(earn- out).....	1250	Hovedregel.....	901
EDTA-behandling, særfradrag for store sykdomskostnader		Ekspropriasjon av del av fast eiendom	
EDTA-behandling.....	1212	Ekspropriasjon.....	1116
Egen boligdel i avskrivbart bygg, avskrivningsgrunnlag		Ekspropriasjon av skog, skatteplikt	
Egen boligdel i avskrivbart bygg, generelt.....	339	Kraftledningsgate.....	1163
Egenkapitalbevis		Ektefeller	
Aksjer – ansattes erverv til underpris....	10	Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere.....	375
Aksjer – realisasjon.....	18	Personfradrag.....	895
Aksjer – utbytte.....	37	Ektefeller, deltakerfastsetting	
Egenkapitalbevis, kildeskatt		Ektefeller som deltakere i et selskap med deltakerfastsetting.....	1062
Intern rett, bosatt/hjemmehørende i utlandet.....	1364	Ektefeller, fastsettingsmåte felles bedrift	
Egenkapitalbevis, renter		Ektefeller.....	391
Renter av egenkapitalbevis.....	1003	Ektefeller, felles bedrift	
Egenkapitalbevis, tilordning av renter		Inntekt av virksomhet (felles bedrift)....	382
Renter av egenkapitalbevis i sparebanker mv.....	1008	Ektefeller, felles virksomhet	
Egen regning og risiko, næringsbegrepet		Inntekt av virksomhet (felles bedrift)....	382
Generelt.....	1551	Ektefeller, fordeling av gjeld ved flere kommuner	
		Ektefeller.....	644
		Ektefeller, indre selskap	
		Særlig om indre selskap.....	1063
		Ektefeller, skattemessig bosted	
		Ektefeller.....	310

Ektefeller, tilordning av personinntekt generelt		Enslige, skattemessig bosted	
Ektefeller	900	Enslige.....	309
Ektefeller, tilordning av rentefradrag		Enslig forsørger	
Ektefeller, generelt.....	1028	Foreldrefradrag	519
Ektefeller med arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting, alminnelig inntekt		Enslig forsørger, skattemessig bosted	
Arbeidsgodtgjørelse til ektefelle	1072	Person som bor sammen med barn eller søsken.....	309
Ektefeller med arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting, personinntekt		Entertainer	
Ektefeller.....	901	Kunstnere	781
Ektefelletillegg		Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjon, skattefritak	
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser.....	902	Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor arbeidsforhold	622
Ektefelletillegg, skattefrihet		Erstatning	
Skattefrie ytelser	1296	Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring	555
Elektrisitetsverk		Skadeserstatning	1114
Kraftforetak.....	745	Utgangsverdi	1315
Elektronisk kommunikasjon		Erstatning, skog	
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)	385	Erstatning	1166
Emigrasjon, opphør av bostedstilknytning		Ervervsevne	
Internrett, skattemessig bosted ved utflytting, generelt.....	1425	Skadeserstatning	1114
Emisjon		Særfradrag – lettere nedsatt ervervsevne	1200
Transaksjonskostnader mv.....	1290	Etablererstipend i landbruket	
Emisjon, inngangsverdi for fondsaksjer		Tilskudd til investering og bedriftsutvikling i landbruket.....	690
Fondsaksje og stamaksje.....	29	Etablerertilskudd fra Innovasjon Norge, skatteplikt	
Endring av eierform		Etablerertilskudd.....	1282
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform.....	1570	Etableringsgebyr ved låneopptak, fradragsrett	
Enearving		Omkostninger ved låneopptak mv.	1036
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet	149	ETP	
Enearving	171	Finansielle instrumenter – ETP (Exchange Traded Products).....	436
Energiverk		Etterbetaling	
Kraftforetak.....	745	Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn	420
Engangsstønader fra folketrygden, skattefritak		Etterbetaling fra næringssamvirke	
Skattefrie ytelser	1296	Skogbruk	1156
Enhetskvote		Etterbetalt lønn mv. etter utreise fra Norge	
Fiskeritillatelser, generelt.....	489	Etterbetalt arbeidsinntekt	1391
Enkeltpersonforetak		Ettergitt skatt, nedsettelse av pensjonsgivende inntekt	
Enkeltpersonforetak – allment	391	Folketrygd – nedsettelse	504
Enkeltpersonforetak – realisasjon.....	414	Ettergivelse, betydning for inngangsverdi	
Virksomhet – allment.....	1549	Ettergivelse av kjøpesum	659
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform.....	1570	Ettergivelse av gjeld	
Virksomhet – opphør av virksomhet.....	1580	Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.....	644
Enker/enkemenn		Ettergivelse av skatt etter søknad, etterbetalt lønn	
Personfradrag	895	Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år.....	422
Enmannsforetak			
Enkeltpersonforetak – allment	391		

Ettergivelse av skatt etter søknad, etterbetalt pensjon		Fartøy, saldogruppe	
Etterbetaling av offentlige eller private pensjoner og trygdeytelser	421	Saldogruppe e, skip, fartøyer, rigger mv.	333
Etterlatte		Fast anlegg for produksjon og omsetning av varer, stedbunden skattlegging	
Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	170	Generelt.....	1155
Etterlønn, arbeidsgiveravgift		Fast anlegg generelt, stedbunden skattlegging	
Etterlønn/etterpensjon.....	130	Generelt.....	1153
Etterlønn/-pensjon, arbeidsgiveravgift		Fast driftssted, utland	
Dødsfall.....	125	Fast driftssted	1478
Etterlønn ved dødsfall, skatteplikt		Tilordning av inntekter/kostnader mellom hovedkontor og fast driftssted ..	1481
Etterlønn.....	178	Fast eiendom, stedbunden skattlegging	
Etterpensjon, arbeidsgiveravgift		Generelt.....	1153
Etterlønn/etterpensjon.....	130	Fast eiendom i utlandet, formue og inntekt	
Etterpensjon ved dødsfall, skatteplikt		Utland – kapitalinntekter og kapitalgevinster	1359
Etterpensjon	179	Fast eiendom som er arvet	
Ettårsregelen for lønnsinntekter		Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter.....	167
Generelt.....	1394	Fastrentelån, innfrielse før forfallstid	
Europeisk opsjon		Innfrielse av fastrentelån før forfall	1004
Finansielle instrumenter – begreper.....	424	Innfrielse av fastrentelån før forfall	1034
Europeisk selskap, fritaksmetoden		Fastsetting av personinntekt	
Europeisk selskap.....	586	Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)	392
Exchange Traded Funds		Fastsetting hver for seg	
Finansielle instrumenter – ETP (Exchange Traded Products).....	436	Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere	375
EØS-avtalen		Fastsettingsmåten for ektefeller	
Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett.....	1340	Separasjons-/skilsmissebo.....	381
		Fastsetting under ett, ektefeller	
F		Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere	375
Fagforeninger		Fast teknisk installasjon i bygning	
Skattefrie institusjoner mv.	1137	Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo.....	330
Fagforeningsarbeid		Fedme, særfradrag for store sykdomskostnader	
Arbeidsgivers dekning av utgifter til fagforeningsarbeid	1137	Fedme.....	1212
Fagforeningsarbeid	1324	Feilutbetaling av lønn	
Fagforeningskontingent		Tilbakeføring av inntekt og kostnad	1238
Kontingenter	731	Felles bedrift, ektefeller	
Faglig forsvarlig tilbud, særfradrag for sykdomskostnader		Inntekt av virksomhet (felles bedrift)	382
Krav til faglig forsvarlig behandling.....	1210	Felles bedrift, samboere	
Faglitteratur		Bedrift som eies av en eller begge av samboerne	1048
Faglitteratur.....	423	Felles bedrift for ektefeller, andel i selskap med deltakerfastsetting	
Fallskjerm		Ektefellers felles bedrift.....	1062
Skadeserstatning	1114	Felles bedrift for ektefeller, dødsfall	
Familiebarnehage		Særlig om felles bedrift.....	171
Barnepass	186	Felles bedrift for ektefeller, opphør av virksomhet	
Familiebarnehage, skatteplikt for eier		Felles bedrift	1583
Barnepass	186		
Familieleilighet, definisjon			
Familieleilighet	292		
Familier hyperkolesterolemi, særfradrag for store sykdomskostnader			
Familier hyperkolesterolemi	1212		
Fartsbøter			
Bot, gebyr mv.....	319		

Felles virksomhet, ektefeller		Finmarksfradrag	
Inntekt av virksomhet (felles bedrift)	382	Generelt.....	1284
Ferdigvarer		Finske grensekommuner	
Varebeholdning.....	1511	Utland – grensegjengere	1356
Fergekostnad, fradrag på yrkesreise		Firmahytte, avskrivning	
Parkeringsavgift, bompenger,		Boligbygg, kortidsutleie av boliger og	
piggdekkavgift og fergekostnad.....	205	hytter	348
Fergekostnader		Firmahytte, fri bruk	
Reise mellom hjem og fast arbeidssted		Bedriftshytte.....	1524
(arbeidsreiser)	991	Fisjon	
Fergekostnader for bil på arbeidsreise		Fisjon – innenlands	468
Fradrag i tillegg til avstandsfradraget,		Fisjon, utland	
faktiske kostnader til fergereise og		Fisjon over landegrensene.....	481
bompassering	997	Fisjon over landegrensene	
Feriepenger ved utflytting		Fisjon over landegrensene.....	481
Etterbetalt arbeidsinntekt ved utflytting		Fiske	
til utlandet	1224	Fiske.....	488
Feriereise dekket av arbeidsgiver, grense		Fiske, arbeidsgiveravgift	
mot velferdstiltak		Fiske og fangst	130
Feriereise.....	1526	Fiskeoppdrett	
Feste		Akvakultur (havbruk).....	93
Rettigheter i fast eiendom	1042	Fiskerett i ferskvann, formue	
Festeavgift på ubebygget tomt, fradragrett		Fiske	1160
Rettighetshaver	1047	Fiskerett i ferskvann, inntekt/kostnad	
Feste av tomt, inntekt		Fiske.....	1166
Spesielt om tomtefeste	1046	Fiskerirettighet, fradragføring	
Filmverk		Fiskeritillatelse, generelt.....	489
Opphavsretter.....	863	Fiskeritillatelse	
Finansiell binary betting		Fiskeritillatelse, generelt.....	489
Finansielle instrumenter – begreper.....	424	Fiskeritillatelse	
Finansielle instrumenter		Fiskeritillatelse.....	488
Finansielle instrumenter – begreper.....	424	Fisketur, velferdstiltak	
Finansielle instrumenter – finansielle		Jakt og fiske	1526
opsjoner.....	438	Flere kommuner	
Finansielle instrumenter – ikke-		Fordelingsfradrag.....	506
finansielle opsjoner	445	Skattestedet	1150
Finansielle instrumenter – opsjoner mv.		Flermannsbolig	
i arbeidsforhold	448	Bolig – realisasjon.....	256
Finansielle instrumenter – renteswap,		Bolig – utleie (fritaksbehandling)	280
valutaswap og rente- og valutaswap	461	Flermannsbolig, definisjon	
Finansielle instrumenter –		Generelt.....	291
terminkontrakter – futures og forwards .	465	Floors	
Finansielle instrumenter, CFD		Finansielle instrumenter – begreper.....	424
Finansielle instrumenter – CFD		Fly, saldogruppe	
(Contract for difference)	434	Saldogruppe f, fly, helikopter	333
Finansielle instrumenter, fritaksmetoden		Flypersonell	
Finansielle instrumenter.....	594	Flypersonell (sivilt).....	500
Finansiell opsjon		Flypersonell, inntekt	
Finansielle instrumenter – begreper.....	424	Flypersonell.....	1402
Finansiell spread betting		Flytedokk, avskrivning	
Finansielle instrumenter – begreper.....	424	Flytedokk	349
Finansskatt		Flyttekostnader	
Finansskatt	466	Flyttekostnader.....	502
Finnerlønn, skatteplikt		Flyttekostnader, reisekostnader	
Tilfeldige gevinster som er skattefrie		Hva fradragretten omfatter	502
uavhengig av beløpsgrense	1241		

Flyttekostnader, stortingsrepresentanter		Fordelingsmetoden, unngåelse av	
Flyttekostnader.....	1178	dobbelbeskatning	
Flytting av stedbunden personlig		Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)...	1438
virksomhet		Fordelingstvist mellom kommuner,	
Flytting av stedbunden personlig		skattestedet	
virksomhet.....	1153	Fordelingstvist.....	1156
FN-personell, skatteplikt til Norge		Fordring	
Tjenesteansatte i internasjonale		Fordringer	508
organisasjoner	1403	Fordring, tilknytning til virksomhet	
Folketrygd		Tilknytning til virksomhet	513
Folketrygd – nedsettelse	504	Foredrag, skattefritak for enkeltstående	
Personinntekt – lønn, pensjon,		arbeidsprestasjon	
introduksjonsstønad og visse		Erkjentlighetsgave for enkeltstående	
trygdeytelser.....	902	arbeidsprestasjoner utenfor	
Trygdeytelser og andre sosiale ytelser ...	1295	arbeidsforhold	622
Folketrygd, etterbetaling		Foredragsholder, skattefritak for mindre	
Avgifter til folketrygden	422	beløp	
Fond for idrettsutøvere		Utbetaling av mindre beløp.....	1135
Idrett.....	649	Forekomster av sand, grus mv., realisasjon	
Fond for idrettsutøvere, arbeidsgiveravgift		Vannfall, forekomster av sand, grus mv.	704
Idrettsutøvelse.....	131	Foreldelse	
Fond for reineiere		Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.....	644
Avviklings- og omstillingsfond for		Foreldre	
reineiere (reineierfond)	975	Barn og ungdom.....	182
Fondsaksje, inngangsverdi		Foreldrefradrag	519
Fondsaksje og stamaksje.....	29	Foreldrehjem, definisjon	
Fondsaksje og stamaksje.....	29	Foreldrehjem	315
Fondsaksjer		Foreldrepenger, arbeidsgiveravgift	
Aksjer – ansattes erverv til underpris....	10	Foreldrepenger	130
Verdipapirfond.....	1533	Foreldrepenger, personinntekt	
Fondsbasert livrente		Trygdeytelser	906
Forsikring – livsforsikring		Forelegg	
(livrenteforsikring).....	549	Bot, gebyr mv.....	319
Fondsemisjon, inngangsverdi for aksjene		Forening, fritaksmetoden	
Fondsaksje og stamaksje.....	29	Generelt.....	585
Fondskonto		Foreninger	
Forsikring – livsforsikring		Kontingenter	731
(kapitalforsikring)	544	Skattefrie institusjoner mv.	1137
Verdipapirfond.....	1533	Forenklet skattetreksordning for	
Forbruksforeninger		utenlandske arbeidstakere	
Samvirkeforetak.....	1053	Utland – kildeskatt på lønn for	
Fordekte verdioverføringer, selskap med		utenlandske arbeidstakere	1373
deltakerfastsetting		Foretaksmodellen	
Skjulte verdioverføringer	1102	Enkeltpersonforetak – beregnet	
Fordeling av fradrag mellom kommuner i		personinntekt (foretaksmodellen)	392
samsame som skattlegges etter		Foretakspensjon	
bruttometoden		Pensjon i arbeidsforhold –	
Flere kommuner	1051	foretakspensjon	881
Fordeling av visse fradrag mellom		Forfatter	
kommuner		Kunstnere	781
Fordelingsfradrag.....	506	Forfatterhonorar, arbeidsgiveravgift	
Fordelingsmetoden, selskap med		Forfatterhonorar	131
deltakerfastsetting		Forfatterrettigheter	
Bare deler av virksomheten er		Opphavsretter.....	863
skattepliktig i Norge.....	1102	Føringanlegg	
		Akvakultur (havbruk).....	93

Forkjøpsrett, begreper		Forsker, inntekt	
Inndeling av rettigheter	1042	Utenlandske professorer, lærere og forskere	1401
Formidlingsprovisjon ved låneopptak, fradagsrett		Forskere	
Omkostninger ved låneopptak mv.	1036	Stipend	1175
Formue		Forskning	
Aksjer – formue	13	Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag	562
Bil – formue	201	Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn	564
Bolig – formue	236	Forskudd på lønn mv. før innreise til Norge	
Formue i skog		Forskudd på arbeidsinntekt	1391
Generelt	1159	Forskuddsskatt	
Formuesverdi		Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn	420
Bolig – formue	236	Forsvaret	
Fornylsesprovisjon ved forlengelse av lån, fradagsrett		Forsvarspersonell	580
Omkostninger ved låneopptak mv.	1036	Forsvaret, fri bolig	
Forpaktning		Arbeidsopphold utenfor hjemmet	245
Jordbruk – forpaktning	693	Forsørgelse	
Forpleiningsgodtgjørelse		Foreldrefradrag	519
Forpleining	541	Forsørgertillegg til menige i forsvaret, fradrag for gjeldsrenter dekket av botillegg	
Forretningsbygg, saldogruppe		Forsørgertillegg utbetalt av Forsvaret	1033
Saldogruppe i, forretningsbygg	334	Forsørgingstillegg	
Forretningsverdi		Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser	902
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel	356	Fortsettelsesforsikring, foretakspensjon	
Forretningsverdi, avskrivning		Opphør av arbeidsforhold	882
Avskrivning/fradagsføring	360	Fortsettelsesforsikring, innskuddspensjon	
Forretningsverdi, direkte fradagsføring		Opphør av arbeidsforhold	886
Avskrivning/fradagsføring	360	Fortsettelsesforsikring, tjenestepensjon	
Forretningsverdi, fastsetting, Goodwill, fastsetting		Opphør av arbeidsforhold	893
Forretningsverdi (goodwill)	360	Forvaltningsgebyr	
Forretningsverdi, formue		Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.	631
Formue	360	Forvaltningsselskap	
Forretningsverdi, verdsetting		Verdipapirfond	1533
Verdsetting av immaterielle eiendeler ...	362	Forwardkontrakter	
Forsikring		Finansielle instrumenter – begreper	424
Forsikring – allment	542	Forwards	
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)	544	Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards .	465
Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)	549	Fosterforeldre	
Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring	555	Foreldrefradrag	519
Skadeserstatning	1114	Fosterforeldre, besøkshjem og avlastere	583
Forsikring, tariffestet pakkeforsikring i fiske		Fosterhjemsgodtgjørelse	
Pakkeforsikring iht. overenskomst/ tariffavtale	492	Fosterforeldre, besøkshjem og avlastere	583
Forsikringselskaper, opplysningsplikt for livrenter		FoU	
Forsikringselskapers opplysningsplikt .	555	Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag	562
Forsinkelsesrente		Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn	564
Renter av gjeld	1026		

Fradragsføring		Fritaksmetoden	
Driftsmiddel – direkte fradragsføring	353	Aksjer – realisasjon	18
Tidfesting – allment	1222	Aksjer – utbytte	37
Vedlikehold	1514	Finansielle instrumenter – CFD	
Framleie, Regnskapsbehandling		(Contract for difference)	434
Bolig – utleie (regnskapsbehandling)	296	Finansielle instrumenter – finansielle	
Fredning, inntekt		opsjoner	438
Erstatning ved varig naturfredning	1046	Finansielle instrumenter –	
Fredsstyrker, skattefritak for visse ytelser		terminkontrakter – futures og forwards .	465
Spesielt om internasjonale fredsstyrker .	1404	Fritaksmetoden	585
Freelancer		Sjablongmessig inntektsføring av	
Kunstnere	781	inntekter som faller inn under	
Fremføring av underskudd		fritaksmetoden	595
Fremføring av tidligere års underskudd,		Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i	
hovedregel	1302	selskap hjemmehørende i annet EØS-	
Fremleie		land	591
Bolig – boligselskap mv. og		Uttak av formuesobjekter og/eller	
andelshaverne	224	tjenester	1489
Bolig – utleie (regnskapsbehandling)	296	Fritaksmetoden, aksjer i selskap	
Fribeløp formue/personinntekt		hjemmehørende utenfor EØS	
Personfradrag	895	Utbytte og gevinst på aksjer mv. i	
Fri bolig		selskap mv. hjemmehørende i land	
Bolig – fri bolig	245	utenfor EØS	592
Føderåd	617	Fritaksmetoden, aksjer i selskap	
Fri bolig, utland		hjemmehørende utenfor EØS som ikke er	
Fri bolig i utlandet	245	lavskatteland	
Frikjøp fra plikttid		Utbytte og gevinst på aksjer mv. i	
Tilbakeføring av inntekt og kostnad	1238	selskap mv. hjemmehørende i land	
Fri kost, arbeidsgiveravgift		utenfor EØS som ikke er lavskatteland ..	592
Kostbesparelse i hjemmet	121	Fritaksmetoden, finansielle instrumenter	
Fri kost, fiskere		Finansielle instrumenter	594
Generelt	493	Fritaksmetoden, fritak for kildeskatt	
Frilanser		Fritak for kildeskatt etter sktl. § 10-13	
Kunstnere	781	for selskaper hjemmehørende i annet	
Frilanser, innskuddspensjon		EØS-land	587
Frilanser	888	Fritaksmetoden, gevinst og tap på	
Fripolise, foretakspensjon		eierandel i boligselskap	
Opphør av arbeidsforhold	882	Gevinst og tap på eierandel i	
Fritaksbehandlet bolig		boligselskap	590
Bolig – utleie (fritaksbehandling)	280	Fritaksmetoden, gevinst og tap som	
		omfattes	
		Inntekter og tap som omfattes av	
		fritaksmetoden (objektsiden)	589
		Fritaksmetoden, inntekter og tap fra	
		selskap med deltakerfastsetting	
		Inntekt og tap fra selskap med	
		deltakerfastsetting	590
		Fritaksmetoden, inntekter og tap som	
		omfattes	
		Inntekter og tap som omfattes av	
		fritaksmetoden (objektsiden)	589
		Fritaksmetoden, kommuner	
		Kommuner	725

Fritaksmetoden, kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer Kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer	590	Fritaksmetoden vedrørende finansielle instrumenter, aksjeselskaps andel i selskap med deltakerfastsetting Finansielle instrumenter med aksjer mv. som underliggende objekt	1074
Fritaksmetoden, konvertible obligasjoner Konvertible obligasjoner	595	Fritidsarbeid Bolig – eget arbeid	234
Fritaksmetoden, kostnader Ervervs og realisasjonskostnader	66	Fritidsbåt Fritidsbåter	597
Fritaksmetoden, objektsiden Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden (objektsiden)	589	Innbo og løsøre	652
Fritaksmetoden, selskaper som omfattes Selskaper som omfattes av fritaksmetoden (subjektsiden)	585	Fritidsbåt og velferdstiltak Fritidsbåt	1526
Fritaksmetoden, selskap med deltakerfastsetting Generelt	1090	Fritidseiendom Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne	224
Selskap med deltakerfastsetting	586	Bolig – eget arbeid	234
Fritaksmetoden, selskap som er innehaver av finansielt instrument Skatteplikt for gevinst/fradragrett for tap	439	Bolig – formue	236
Fritaksmetoden, selskap som er utsteder av finansielt instrument Fritaksmetoden	442	Bolig – realisasjon	256
Fritaksmetoden, subjekt Selskaper som omfattes av fritaksmetoden (subjektsiden)	585	Bolig – tidsparter (time-share)	278
Fritaksmetoden, tap på aksjer i selskap mv. hjemmehørende i ikke-lavskattelend utenfor EØS Tap på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskattelend	593	Bolig – utleie (fritaksbehandling)	280
Fritaksmetoden, tre prosent regelen Sjablongmessig inntektsføring av inntekter som faller inn under fritaksmetoden	595	Bolig – utleie (regnskapsbehandling)	296
Fritaksmetoden, utdelinger som omfattes Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden (objektsiden)	589	Tomt	1286
Fritaksmetoden, utenlandske selskaper Generelt om selskaper hjemmehørende i utlandet	586	Fritidseiendom, definisjon Generelt	266
Fritaksmetoden som gjelder aksjer mv. i utenlandske selskaper Aksjer, utbytte	1363	Fritidseiendom, selskap med deltakerfastsetting Bolig	1073
Fritaksmetoden ved realisasjon av andel Inntekt og tap fra selskap med deltakerfastsetting	590	Fritt arbeidstøy Fritt arbeidstøy	148
Fritaksmetoden vedrørende aksjer mv., aksjeselskaps andel i selskap med deltakerfastsetting Aksjer	1071	Fritt yrke i utlandet Utland – virksomhetsinntekter	1477
		Frivillige organisasjoner Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold	624
		Frivillige organisasjoner, arbeidsgiveravgift Frivillige organisasjoner	124
		fruktfelt Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.	333
		Frukttrær, aktivering ved nyplanting Frukt- og bærfelt	681
		Funksjonærbolig Bolig – fri bolig	245
		Bolig – realisasjon	256
		Funksjonærbolig, avskrivningsrett Boligbygg, arbeider-/funksjonærboliger	348
		Funksjonærer Idrett	649
		Fusjon Fusjon – innenlands	598
		Fusjon, utland Fusjon over landegrensene	610
		Fusjon over landegrensene, Utenlandske selskaper, fusjon Fusjon over landegrensene	610

Futures		Gaver til deltaker i selskap med deltakerfastsetting	
Finansielle instrumenter – begreper	424	Gaver	1101
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards .	465	Gaver til Den norske kirke	
Fylkeskommuner, fritaksmetoden		Gaver til en stats alminnelige statskirke	629
Kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer	590	Gavesalg, andel i selskap med deltakerfastsetting	
Fyringsanlegg		Spesielt om gavesalg	1091
Fyringsanlegg/varmeanlegg	682	Gebyr	
Føderåd		Bot, gebyr mv	319
Føderåd	617	Gebyr for uforsikret motorvogn mv.	
Føderådsbolig i jordbruk, inntekt/fradrag bruker		Bot, gebyr mv	319
Føderådsbolig/leilighet	679	Gebyr ved låneopptak, fradragsrett	
Fødsel, engangsstønad fra folketrygden, skattefritak		Omkostninger ved låneopptak mv.	1036
Skattefrie ytelser	1296	Generasjonsskifte	
		Arvelater/etterlatte/dødsbo	170
		Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering	1080
		Gevinstberegning, andel i selskap med deltakerfastsetting	
		Gevinst- og tapsberegning	1092
		Gevinst- og tapskonto	
		Gevinst- og tapskonto	633
		Gevinst ved gavesalg	
		Gavesalg	624
		Gevinst ved spill mv., skatteplikt	
		Tilfeldige inntekter /gevinster	1241
		Gift	
		Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere	375
		Gjeld	
		Gjeld	638
		Gjeldsbrev	
		Finansielle instrumenter – begreper	424
		Gjeldsettergivelse	
		Gjeldsettergivelse, foreldelse mv	644
		Gjeldsettergivelse, underskuddsfremføring	
		Gjeldsforhandling/underhåndsakkord	1304
		Gjeldsforhandling	
		Gjeldsforhandling	647
		Gjeldsforhandlingsbo, skattested	
		Konkursbo og gjeldsforhandlingsbo	1152
		Gjeldsforsikring	
		Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)	544
		Gjeldsforsikring, fradragsrett	
		Gjeldsforsikring	1033
		Gjelds- og gjeldsrentefordeling for innenlandsboende med formue/inntekt i utlandet	
		Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter ..	1344
		Gjeldsordning	
		Gjeldsforhandling	647
Garantiansvar for utført arbeid i virksomhet, tidfesting av vederlag for arbeidet			
Garantiansvar/reklamasjonsansvar	1570		
Garantilott i fiske, inntekt			
Garantilott fra Garantikassen	494		
Garantiprovisjon, fradragsrett			
Garantiprovisjon	1033		
Garasje			
Bolig – garasje	251		
Gartneri			
Jordbruk – allment	670		
Gartneri, Skatteplikt ved realisasjon			
Spesialproduksjon	703		
Gassdistribusjonsnett, saldogruppe			
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.	333		
Gave, andel i selskap med deltakerfastsetting			
Spesielt om gave	1092		
Gave, inngangsverdi			
Inngangsverdi for formuesobjekt ervervet ved gave før 1. januar 2014	163		
Gave, kontinuitet			
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet	149		
Gaveoverføring			
Realisasjonsbegrepet	920		
Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester	1489		
Gaver			
Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold	624		
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. .	620		
Reklameinntekter/-kostnader	1001		

Gjeldsrentebegrensning, kraftforetak i offentlig eie			
Særregler for kraftforetak som direkte eller indirekte eies av det offentlige.....	756		
Gjeldsrenter			
Renter av gjeld.....	1026		
Gjeldsrenter, bosatt i annen EØS-stat			
Fradrag for gjeldsrenter og skatteplikt for finansinntekter.....	1414		
Gjenbrukshonorar til kunstnere, arbeidsgiveravgift			
Vederlag for utnyttelse av immateriell rettighet.....	125		
Gjenkjøp av livrente, inntekt			
Gjenkjøp (innløsning) av livrenter.....	554		
Gjenkjøp av livrente, personinntekt			
Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp.....	905		
Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp.....	1194		
Gjenlevende ektefelle			
Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	170		
Gjenlevende ektefelle, kontinuitet			
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet.....	149		
Gjenlevende samboer			
Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	170		
Gjennomskjæring			
Tilsidesettelse – allment.....	1246		
Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner.....	1252		
Tilsidesettelse – omgåelse.....	1271		
Gjennomsnittsfastsetting, fastsetting av beregnet personinntekt			
Spesielt om reindrift.....	397		
Gjensidig forsikringsselskap, fastsetningsmåte			
Hvilke selskaper skattlegges som aksjeselskaper.....	62		
Gjensidig forsikringsselskap, fritaksmetoden			
Generelt.....	585		
Gjesteforeleser, inntekt			
Utenlandske professorer, lærere og forskere.....	1401		
Gjesteforeleser, skattefritak for mindre beløp			
Utbetaling av mindre beløp.....	1135		
Gjeterhund i jordbruk, fradragsføring			
Gjeterhund.....	682		
Gjeterhund i reindrift, fradragsføring			
Gjeterhund.....	971		
Gjeterhytte i reindrift, fradragsføring			
Gjeterhytter.....	971		
Godtgjørelse			
Bil – godtgjørelse.....	207		
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet.....	811		
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting.....	836		
Utgiftsgodtgjørelse.....	1321		
Godtgjørelse, besøksreiser til hjemmet			
Hovedregel.....	816		
Godtgjørelse for arbeidsinnsats			
Personinntekt – allment.....	899		
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting.....	901		
Godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskap med deltakerfastsetting			
Arbeidsgodtgjørelse.....	1101		
Godtgjørelse ved arbeidsopphold utenfor hjemmet			
Godtgjørelse for kost og/eller losji.....	829		
Golfbane, realisasjon			
Golfbane.....	703		
Goodwill			
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel.....	356		
Goodwill, avskrivning			
Avskrivning/fradragsføring.....	360		
Goodwill, direkte fradragsføring			
Avskrivning/fradragsføring.....	360		
Goodwill, formue			
Formue.....	360		
Goodwill, verdsetting			
Verdsetting av immaterielle eiendeler ...	362		
Grafiker			
Kunstnere.....	781		
Gratisarbeid			
Bolig – eget arbeid.....	234		
Gratis bolig			
Bolig – fri bolig.....	245		
Gravferdsstønad fra folketrygden, skattefritak			
Skattefrie ytelser.....	1296		
Grensegangsforretning for skogeiendom, fradragsrett for kostnader			
Jordskifte/grensegang.....	1167		
Grensegjengere			
Utland – grensegjengere.....	1356		
Grensekommuner til Sverige og Finland			
Utland – grensegjengere.....	1356		
Grenseoverskridende aksjebytte			
Aksjer – aksjebytte.....	1		
Grenseoverskridende fisjon			
Fisjon over landegrensene.....	481		
Grenseoverskridende fusjon			
Fusjon over landegrensene.....	610		
Grunn, skille bygning og grunn			
Grunn/bygning.....	350		

Grunn, skille mot kostnader vedrørende bygning			
Oppføring av bygning	350		
Grunnareal			
Tomt	1286		
Grunnavståelse			
Tomt	1286		
Grunnbeløpet			
Folketrygd – grunnbeløpet	1591		
Grunnbyrde, begreper			
Inndeling av rettigheter	1042		
Grunnlag, oversikt for beregnet personinntekt			
Oversikt over fremgangsmåten	395		
Grunnrente, kraftforetak			
Grunnrenteinntekt	758		
Grunnstønad fra folketrygden, skattefritak			
Skattefrie ytelser	1296		
Gruppelivsforsikring i arbeidsforhold			
Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold	551		
Grusforekomster, realisasjon			
Vannfall, forekomster av sand, grus mv.	704		
Grustak, inntekt ved drift			
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv.	1047		
Gruver, stedbunden skattlegging			
Hva er fast eiendom	1153		
Grøfter i jordbruk, fradragføring			
Grøfter	682		
Grøfter i skogbruk, fradragføring			
Grøfter	1166		
Grønn omsorg, inntekt/fradrag			
Grønn omsorg («Inn på tunet»)	683		
Gårdsbruk			
Jordbruk – allment	670		
Jordbruk – forpaktning	693		
Tomt	1286		
Gårdsturisme, inntekt/fradrag			
Gårdsturisme	683		
Gårdsturisme, realisasjon			
Gårdsturisme	703		
H			
Hageprodukt, skatteplikt for mindre salgsinntekter			
Særlig om hage- og naturprodukter	1245		
Havbruk			
Akvakultur (havbruk)	93		
Hedersgave			
Prisbelønninger	919		
Helseforetak, satser for arbeidsgiveravgift			
Ikke fribeløp i sone Ia for statsforvaltningen og helseforetakene....	143		
Helsereiser, særfradrag for sykdomskostnader			
Kostnader til helsereiser	1210		
Helsestudio og velferdstiltak			
Helsestudio, treningssentre mv.	1526		
Helsetjeneste, arbeidsgiveravgift			
Helsetjeneste	131		
Hest i jordbruk, inntekt/kostnad			
Hester	683		
Heving av kjøp/salg, realisasjonsbegrepet			
Spesielt om heving/omgjøring av avtale	927		
Hjelpestønad fra folketrygden, skattefritak			
Skattefrie ytelser	1296		
Hjem			
Bosted – skattemessig bosted	309		
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet	841		
Hjemfall, driftsmidler i kraftforetak			
Driftsmidler, visse særskilte driftsmidler i produksjon av kraft	755		
Hjemmehørende			
Utland – skattemessig bosted	1423		
Hjemmekontor			
Bolig – hjemmekontor mv.	252		
Hobby, grense mot virksomhet			
Avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet – krav til overskuddsevne	1560		
Hogstrett			
Rettigheter i fast eiendom	1042		
Hotell, saldogruppe			
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertingssteder mv.	333		
Hotellopphold mv., velferdstiltak			
Tilstelninger, hotellopphold mv.	1527		
Humanitær organisasjon, arbeidsgiveravgift til person utstasjonert i utlandet			
Utbetaling til person utstasjonert i utlandet for misjonsmenighet eller humanitær organisasjon	127		
Hund i jordbruk, fradragføring			
Gjeterhund	682		
Hund i reindrift, fradragføring			
Gjeterhund	971		
Husbehovsskog i jordbruk, skattleggingsmåten			
Skog som dekker gårdens behov	690		
Hvalfangst, arbeidsgiveravgift			
Fiske og fangst	130		
Hyre i fiske, hval- og selfangst, arbeidsgiveravgift			
Fiske og fangst	130		
Hyre i fiske, inntekt/kostnad			
Lott/hyre	493		
Hytte			
Bolig – eget arbeid	234		
Bolig – formue	236		
Bolig – realisasjon	256		
Bolig – utleie (fritaksbehandling)	280		

Hytte, inntekt/kostnad i skogbruk		Immaterielle driftsmidler, verdsetting	
Hytter	1166	Verdsetting av immaterielle eiendeler ...	362
Hytte, inntekter/kostnader i jordbruk		Immaterielt driftsmiddel	
Hytter	684	Driftsmiddel – allment om fradrag for	
Hytte i reindrift, fradragsføring		inngangsverdi	322
Gjeterhytter	971	Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk)	
Hytte til utleie i jord- og skogbruk, realisasjon		driftsmiddel	356
Hytter	704	Immigrasjon, skatteplikt	
Hørselshemmede, særfradrag for sykdomskostnader		Generelt	1424
Hørselshemmede	1213	Indeksobligasjoner	
Høy sats, trygdeavgift		Indeksobligasjoner	1529
Generelt	914	Indeksobligasjoner	1531
Håndbøker		Indeksregulerte lån, fradragsrett	
Faglitteratur	423	Indeksregulerte lån/obligasjoner	1033
		Individuelle pensjonsavtaler	
I		Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)	873
Ideelle organisasjoner		Indre selskap	
Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold	624	Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060
Skattefrie institusjoner mv.	1137	Indre selskap, ektefeller	
Idrett		Særlig om indre selskap	1063
Idrett	649	Indre selskap, organisering	
Stipend	1175	Indre selskap	1064
Idrettsfond, arbeidsgiveravgift		Infertilitet, særfradrag for sykdomskostnader	
Idrettsutøvelse	131	Barnløshet (infertilitet)	1211
Idrettsfond, skatteplikt		Infrastruktur, offentlig pålegg	
Fond for idrettsutøvere	651	Infrastrukturkostnader	350
Idrettslag		Inkassoomkostninger, fradragsrett	
Skattefrie institusjoner mv.	1137	Inkassoomkostninger	1034
Idrettsutøver		Innbetalt kapital, overgang til deltakermodellen	
Idrett	649	Innbetalt kapital ved overgangen til deltakermodellen	1103
Idrettsutøvere (norske), idrettsutøvelse i utlandet		Innbetalt kapital, selskap med deltakerfastsetting	
Skatteavtale	1406	Hva regnes som innbetalt kapital	1103
Idrettsutøvere (utenlandske), skatteplikt til Norge		Innbetalt kapital, tilbakebetaling fra selskap med deltakerfastsetting	
Artister og sportsutøvere	1405	Hva regnes som innbetalt kapital	1103
Ikke-fysisk driftsmiddel		Innbo	
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel	356	Bil – formue	201
Ikke-konvertible valutaer, urealisert gevinst/tap		Campingvogner	321
Omvurderingskonto, unntak for ikke-konvertible valutaer	1509	Fritidsbåter	597
Ikke-økonomisk aktivitet, grense mot virksomhetsinntekt		Innbo og løsøre	652
Avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet – krav til overskuddsevne	1560	Innbo, erstatning	
Ikke-økonomisk skade		Innbo og løsøre	1117
Skadeserstatning	1114	Innbo, fribeløp i selskap med deltakerfastsetting	
Illustrerte blader, fradragsrett i visse næringer		Innbo	1075
Aviser mv. tilgjengelig på arbeidsstedet	182	Inndragning	
		Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.	1298
		Innflytting til Norge, skatteplikt	
		Generelt	1424

Innfrielse av fastrentelån før forfalltid			
Innfrielse av fastrentelån før forfall	1004		
Innfrielse av fastrentelån før forfall	1034		
Innfrielsesgebyr, fradragrett			
Omkostninger ved låneopptak mv.	1036		
Inngangsverdi			
Inngangsverdi	655		
Kjøpsopsjon, rettighetshavers inngangsverdi for det underliggende objektet	455		
Inngangsverdi aksje, kontinuitet			
Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg ...	29		
Inngangsverdi for aksjer			
Inngangsverdi	26		
Inngangsverdi for andel i selskap med deltakerfastsetting, gevinstberegningen			
Gevinst- og tapsberegning	1092		
Inngangsverdi for objekt ervervet ved bruk av finansiell opsjon			
Inngangsverdi på det underliggende objektet	445		
Inngangsverdi for objekt ervervet ved bruk av ikke-finansiell opsjon			
Innløsning av opsjon	447		
Innkjøpslag			
Samvirkeforetak	1053		
Innløsning av aksjer, skattlegging av aksjonærene			
Innløsning av aksjer med nedsetting av aksjekapital, herunder likvidasjon av selskapet	21		
Inn på tunet, inntekt/fradrag			
Grønn omsorg («Inn på tunet»)	683		
Innretninger			
Skattefrie institusjoner mv.	1137		
Innskuddspensjon			
Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon	884		
Pensjon – utenlandsk pensjonsordning ..	878		
Innskuddspensjon, frilanser			
Frilanser	888		
Inntektsforsikring			
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)	544		
Inntektsføring			
Tidfesting – allment	1222		
Inntektsperiode			
Inntektsperioden	1222		
Tidfesting – allment	1222		
Inntektstillegg, utdeling fra selskap med deltakerfastsetting			
Fastsettingen av inntektstillegget ved utdeling	1106		
Innvandrere, skatteplikt			
Generelt	1424		
Institusjoner			
Skattefrie institusjoner mv.	1137		
Interessefellesskap			
Tilsidesettelse – allment	1246		
Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner	1252		
Tilsidesettelse – omgåelse	1271		
Interessentskap			
Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060		
Interkommunalt selskap, eget skattesubjekt			
Selskaper og sammenslutninger som skattlegges som eget skattesubjekt	61		
Interkommunalt selskap, fritaksmetoden			
Generelt	585		
Internasjonale organisasjoner, ansatt, skatteplikt til Norge			
Tjenesteansatte i internasjonale organisasjoner	1403		
Internasjonal skips-/luftfart, formue og inntekt for utlendinger			
Særlig om virksomhet i internasjonal skips- og luftfart mv.	1488		
Internett			
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)	385		
Internettadresse			
Salg av domenenavn	1243		
Internprising, skattemessig tilsidesettelse			
Generelt	1263		
Internprising, tilsidesettelse			
Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap	1258		
Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere			
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser	902		
Tilskudd – offentlige tilskudd	1281		
Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere, arbeidsgiveravgift			
Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere	131		
Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere			
Personinntekt – allment	899		
Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere, minstefradrag			
Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere og asylsøkere	846		
Inventar			
Innbo og løsøre	652		
Inventar, saldogruppe			
Saldogruppe d, personbiler, maskiner, inventar mv.	333		

Investeringstilskudd fra det offentlige, skatteplikt		Juletreproduksjon i skogbruk, skatteleggingsmåten	
Investeringstilskudd	1282	Juletre- og pyntegrøntproduksjon	1168
IPA		Juridisk bistand	
Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS).....	873	Juridisk bistand/prosesskostnader	721
IP-telefoni		Transaksjonskostnader mv.....	1290
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)	385		
ISDN		K	
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)	385	Kantine, fradragsrett for kost for arbeidstaker	
J		Vilkår for fradrag etter sats	825
Jaktrett		Kantine, skattefritak for mindre ytelser	
Rettigheter i fast eiendom	1042	Bedriftskantine	1525
Jaktrett, formue		Kapitalforsikring	
Jaktrettigheter	1160	Forsikring – allment	542
Jaktrett, inntekt/kostnad		Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)	544
Jakt	1167	Kapitalforsikringer med investeringsvalg, avkastning og tap	
Jaktrett, reindrift		Skatteplikt for avkastning på sparedelen av en kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning	547
Jakt	971	Kapitalinntekt	
Jakttur, velferdstiltak		Aksjer – utbytte	37
Jakt og fiske	1526	Kapitalinntekt, beregnet personinntekt	
Jan Mayen		Kapitalinntekt/-kostnad og kapitalgevinst/-tap	398
Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis	668	Kapitalinntekt, grense mot virksomhetsinntekt	
Jordbruk		Avgrensning mot passiv kapitalforvaltning	1555
Jordbruk – allment	670	Kapitalkostnad, beregnet personinntekt	
Jordbruk – forpaktning	693	Kapitalinntekt/-kostnad og kapitalgevinst/-tap	398
Tomt	1286	Kapitalnedsettelse med utbetaling	
Jordbruk, ikke økonomisk virksomhet		Aksjer – utbytte	37
Avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet – krav til overskuddsevne	1560	Karens godtgjørelse	
Jordbruk, realisasjon		Type arbeid	902
Jord- og skogbruk – realisasjon	701	Karens godtgjørelse, arbeidsgiveravgift	
Jordbruksfradrag		Karens godtgjørelse	131
Jordbruk – jordbruksfradrag	696	Kausjon, fradrag for dekning av gjeldsrenter	
Jordskade ved drift av sandtak, fradragsrett		Kausjon	1034
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv.	1047	Kausjon, fradrag for gjelden	
Jordskifte for skogeiendom, fradragsrett for kostnader		Fradragsberettigede forpliktelser	641
Jordskifte/grensegang	1167	Kausjon i ansvarlig selskap, deltakers dekning av selskapets gjeld/gjeldsrenter	
Jordskifte i skogbruk, skattelegging av skogoppgjør		Deltakers dekning av selskapets gjeld ...	1088
Skattelegging av skogoppgjør ved jordskifte	1164	Kausjonsansvar, tilknytning til virksomhet	
Journalist		Tilknytning til virksomhet	513
Journalister mv.	719	Kildeskatt, aksjeutbytte	
Jubileumsfest, velferdstiltak		Intern rett, bosatt/hjemmehørende i utlandet	1364
Tilstelninger, hotellopphold mv.	1527		
Jubileumsgave			
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. .	620		
Julebord, velferdstiltak			
Tilstelninger, hotellopphold mv.	1527		

Kildeskatt for utenlandske arbeidstakere		Kompensasjonsordning for psykiske belastningsskader hos militært personell	
Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere	1373	Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner	1120
Kirken, fradragsrett for gaver		Komplementar	
Gaver til en stats alminnelige statskirke	629	Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060
Kirker		Komplementar, definisjon	
Skattefrie institusjoner mv.	1137	KS (kommandittselskap).....	1064
Kiropraktor, særfradrag for sykdomskostnader		Komponist	
Kiropraktor.....	1213	Kunstnere	781
Kjøpsopsjon		Konfliktråd	
Finansielle instrumenter – begreper	424	Skadevolders lønn for arbeid utført etter behandling i konfliktråd	1137
Kjøpsopsjon i arbeidsforhold		Kongresser	
Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold	448	Studiereise/kongressdeltagelse mv.	1179
Kjørebok, fradrag for bilutgifter		Konkurransen i media, gevinster	
Kjørebok	207	Tilfeldige inntekter /gevinster.....	1241
Klassefastsetting		Konkurs	
Personfradrag	895	Konkurs.....	727
Klimaanlegg		Konkurs, selskap med deltakerfastsetting	
Klimaanlegg.....	685	Konkurs.....	1087
Klubber		Konkurs, underskuddsfremføring	
Skattefrie institusjoner mv.	1137	Konkurs.....	1305
Klær		Konkursbo, abandonering	
Arbeidstøy mv.....	147	Formuesobjekter som ikke inndras i boet eller som tilbakeleveres (abandoneres) fra boet.....	730
Kollektiv livrenteforsikring		Konkursbo, arbeidsgiveravgift	
Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring).....	549	Konkursbo.....	110
Kollektiv livsforsikring i arbeidsforhold		Konkursbo, skattested	
Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold	551	Konkursbo og gjeldsforhandlingsbo	1152
Kombinasjonsfond		Konkurs i aksjeselskap, behandling av aksjonærene	
Verdipapirfond.....	1533	Konkurs.....	23
Kombinerte bygg, avskrivning		Konsern, innfusjonering av datterselskap	
Kombinerte bygg	347	Spesielt om innfusjonering av datterselskap.....	609
Kommandittist, definisjon		Konsernbidrag	
KS (kommandittselskap).....	1064	Aksjeselskap mv. – konsernbidrag	68
Kommandittselskap		Konserninterne overføringer	
Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060	Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer.....	79
Kommunal kontantstøtte, skattefritak		Konsernselskaper, tre prosent regelen	
Skattefrie ytelser	1296	Utbytte mellom konsernselskaper.....	596
Kommune og fylkeskommune, fritaksmetoden		Konsesjon i fiske, formue	
Generelt.....	585	Fiskeritillatelser.....	488
Kommuner, fritaksmetoden		Konsesjon i fiske, fradragsføring	
Kommuner	725	Fiskeritillatelser, generelt.....	489
Kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer	590	Konsulent, grense lønn og virksomhet	
Kommuners skatteplikt		Konsulent	1553
Kommuner	725	Konter, fribeløp i formue i selskap med deltakerfastsetting	
Kommunikasjonsutstyr i fiske		Fribeløp i formue for konter mv.	1074
Kommunikasjonsutstyr	492		
Kompaniskap			
Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060		

Kontantprinsippet		Korttidforsikring	
Tidfesting – kontantprinsippet	1222	Forsikring – livsforsikring	
Kontantstøtte, skattefritak		(kapitalforsikring)	544
Skattefrie ytelser	1296	Kost	
Kontantytelse, skattefrie kontantytelser		Merkostnader – pendler med hjem i	
Skattefri arbeidsinntekt	1135	utlandet.....	841
Kontinentalsokkel, virksomhet		Kost, mindre ytelser i bedriftskantine	
Særlig om virksomhet mv. på den		Bedriftskantine	1525
norske kontinentalsokkelen.....	1488	Kostbesparelse, inntektstillegg	
Kontinentalsokkelen, bosatt i utlandet,		Generelt.....	827
lønsinntekt		Kostbesparelse i hjemmet,	
Lønnsinntekt på kontinentalsokkelen	1404	arbeidsgiveravgift	
Kontinentalsokkelen, lønsinntekt		Kostbesparelse i hjemmet	121
Sokkelarbeidere.....	1173	Kostgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift	
Kontingent		Kostbesparelse i hjemmet	121
Kontingenter	731	Kostgodtgjørelse på reise med	
Kontinuitet		overnatting	115
Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg ...	29	Kostgodtgjørelse ved besøksreiser uten	
Arv og gave – inngangsverdi og		overnatting	114
kontinuitet	149	Kostgodtgjørelse på reise med overnatting,	
Kontinuitet, arv og gave		arbeidsgiveravgift	
Arv og gave – inngangsverdi og		Kostgodtgjørelse på reise med	
kontinuitet	149	overnatting	115
Kontinuitet, skatteposisjoner		Kostgodtgjørelse ved arbeidsopphold	
Arv og gave – inngangsverdi og		utenfor hjemmet med overnatting	
kontinuitet	149	Godtgjørelse for kost og/eller losji	829
Kontinuitetsgjennomskjæring ved fusjon		Kostgodtgjørelse ved besøksreiser uten	
Forholdet til regnskapsrettslige regler ...	603	overnatting, arbeidsgiveravgift	
Kontinuitetsunnatak ved fusjon		Kostgodtgjørelse ved besøksreiser uten	
Forholdet til regnskapsrettslige regler ...	603	overnatting	114
Kontoholdsgebyr		Kostnader	
Gebyrer til banker, verdipapirregister		Juridisk bistand/prosesskostnader.....	721
mv.	631	Kostnader – allment om fradrag	736
Kontor, stedbunden skattlegging		Transaksjonskostnader mv.....	1290
Generelt.....	1154	Kostnader, fritaksmetoden	
Kontorkommune		Ervervs og realisasjonskostnader.....	66
Skattestedet	1150	Kostnader, vederlagsfri bruk	
Kontormaskin, saldogruppe		Fri bolig for andre	250
Saldogruppe a, kontormaskiner o.l.	331	Kostnader som inngår i minstefradraget	
Kontrollerte transaksjoner og		Eksempler på kostnader som inngår	848
mellomværender, dokumentasjonsplikt		Kostnader ved aksjekjøp/salg	
Tilsidesettelse – internprising og		Ervervskostnader.....	28
interessefellesskap.....	1258	Kostnadsdekning	
Kontrollerte transaksjoner og		Utgiftsgodtgjørelse.....	1321
mellomværender, oppgaveplikt		Kostnadsrefusjon, arbeidsgiveravgift	
Tilsidesettelse – internprising og		Kostnadsrefusjoner	118
interessefellesskap.....	1258	Kostnadsrefusjon, behandlingsmåten	
Konvertible obligasjoner, dekomponering		Generelt.....	1321
Konvertible obligasjoner.....	595	Kostpris	
Konvertible obligasjoner, fritaksmetoden		Inngangsverdi.....	655
Konvertible obligasjoner.....	595	Kostpris etter reinvestering av betinget	
Korrupsjon		skattefrie gevinst	
Ulovlige inntekter, fradrag for		Inngangsverdi på det underliggende	
bestikklser mv.	1298	objektet.....	445

Kostpris for andel i selskap med deltakerfastsetting, gevinstberegningen		Krigsrisikotillegg for sjøfolk, skatteplikt	
Gevinst- og tapsberegning	1092	Krigsrisikotillegg	1108
Kostpris for objekt ervervet ved bruk av ikke-finansiell opsjon		Krigsskolelev	580
Innløsning av opsjon	447	Kunstgjenstand, avskrivning	
Kostutgifter		Kunstgjenstander	351
Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet	819	Kunstnere	
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting	836	Kunstnere	781
Kostutgifter, mobilt arbeidssted uten overnatting utenfor hjemmet		Opphavsretter	863
Mobilt arbeidssted	837	Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år	917
Kostutgifter, overtidsmat		Stipend	1175
Ekstra måltid ved minst 10 timers sammenhengende arbeid	838	Kunstnere (norske), opptreden i utlandet	
Kostutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, subsidiering av arbeidsgiver		Skatteavtale	1406
Vilkår for fradrag etter sats	825	Kunstnere (utenlandske), skatteplikt til Norge	
Kraft, saldogruppe		Artister og sportsutøvere	1405
Saldogruppe g, anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak og slike driftsmidler benyttet i annen virksomhet	333	Kunstnerlønn	
Kraftforetak, fritaksmetoden		Prisbelønninger	919
Generelt	758	Kunstnerlønn til Stortinget, skattefritak	
Inntekt	749	Kunstnere	1176
Kraftforetak, grunnrente		Kurs	
Grunnrenteinntekt	758	Studiereise/kongressdeltagelse mv.	1179
Kraftforetak i offentlig eie		Kurskostnader, fradrag for bil	
Særregler for kraftforetak som direkte eller indirekte eies av det offentlige	756	Kjøring til møter og kurs	204
Kraftledningsgater, ekspropriasjon		Kursnotert finansielt instrument	
Kraftledningsgate	1163	Finansielle instrumenter – begreper	424
Kraftverk i jordbruk, behandlingsmåten		Kvalifiseringsstønad	
Kraftverk på gårdsbruk	685	Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen	907
Kreditfradrag, unngåelse av dobbeltbeskatning		Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser	902
Kreditmetoden, allment	1443	Kyllinger, formuesverdi	
Kreditmetoden, unngåelse av dobbeltbeskatning		Verpehøner og kyllinger	675
Kreditmetoden, allment	1443	Kår	
Kredittforeninger, fradragrett for medlemsinnskudd		Føderåd	617
Kredittforening	1035	Kårbolig i jordbruk, inntekt/fradrag bruker	
Kredittforsikring		Føderådsbolig/leilighet	679
Kredittforsikring	549		
Kredittforsikring	556	L	
Kredittkjøp av løsøre, begrensning i rentefradrag		Lagerkommune, stedbunden skattlegging	
Kredittkjøp	1035	Omsetning fra lager i annen kommune av egenproduserte varer	1155
Kredittkort, fradrag for omkostninger		Landbruk	
Kredittkort/betalingskort	1036	Jordbruk – allment	670
		Jordbruk – forpaktning	693
		Tomt	1286
		Landslott, skatteplikt/fradragrett	
		Landslott	494

Landsted			
Bolig – eget arbeid	234		
Bolig – formue	236		
Bolig – realisasjon	256		
Bolig – utleie (fritaksbehandling)	280		
Tomt	1286		
Land utenfor EØS, fritaksmetoden			
Utbytte og gevinst på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS	592		
Langtransportersjåfører			
Langtransportersjåfører	786		
Lastebil			
Bil – fradrag for bilkostnader	203		
Bolig – garasje	251		
Lastebil, saldogruppe			
Lastebiler	332		
Saldogruppe c, vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede	332		
Lastebilsjåfører			
Langtransportersjåfører	786		
Lav sats, trygdeavgift			
Generelt	914		
Lavskatteland, liste			
Hjemmehørende i lavskatteland	1416		
Leasing			
Leasing	787		
Legat/stiftelser, utdeling			
Utdeling fra stiftelse eller legat	625		
Legater			
Skattefrie institusjoner mv.	1137		
Leger, praksiskompensasjon			
Utbetalinger til selvstendig næringsdrivende	111		
Leger, skattested			
Sykehusleger	1154		
Leger, utenlandske			
Særlig om utenlandske leger	1480		
Legevakt, skattested			
Sykehusleger	1154		
Leie			
Leasing	787		
Leierett			
Rettigheter i fast eiendom	1042		
Leietakers påkostning, inntektsføring og fradragføring			
Leid driftsmiddel	329		
Leilighet			
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne	224		
Bolig – tidsparter (time-share)	278		
Leilighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjon, skattefritak			
Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor arbeidsforhold	622		
Leksika			
Faglitteratur	423		
Likvidasjon av aksjeselskap, skattlegging av aksjonærene			
Likvidasjon/oppløsning av selskapet	22		
Lineær avskrivning			
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel	356		
Liten skatteevne			
Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne	1122		
Litteratur			
Faglitteratur	423		
Livrente			
Forsikring – allment	542		
Livrente, inntekt ved avløsning			
Gjenkjøp (innløsning) av livrenter	554		
Livrenteforsikring			
Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)	549		
Livrente fra utlandet			
Pensjon, uføreytelser, livrente mv.	1408		
Livrenter			
Pensjoner, avløsningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden	904		
Livsforsikring			
Forsikring – allment	542		
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)	544		
Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)	549		
Livsforsikring, tariffestet pakkeforsikring i fiske			
Pakkeforsikring iht. overenskomst/ tariffavtale	492		
Livsforsikringsforetak			
Forsikringsforetak – livsforsikrings- og pensjonsforetak	557		
Lockoutbidrag			
Streike- og lockoutbidrag	623		
Losjigodtgjørelse ved arbeidsopphold utenfor hjemmet			
Godtgjørelse for kost og/eller losji	829		
Losjihus, saldogruppe			
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.	333		
Losjikostnader			
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge	807		
Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet	819		

Losjikostnader i egen pendlerbolig		Lån	
Kostnader til egen pendlerbolig, generelt.....	824	Gjeld.....	638
Lossepenger i fiske		Lån – avgrensning mot andre ytelser fra arbeidsgiver/selskap mv.....	792
Lossepenger	494	Lån til aksjonær/deltaker.....	802
Loss of license-forsikring		Renter av gjeld.....	1026
Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring	555	Lån, avgrensning mot andre ytelser	
Loss of license-forsikring, sivilt flypersonell		Lån – avgrensning mot andre ytelser fra arbeidsgiver/selskap mv.....	792
Flyrisiko og Loss of license.....	501	Lån, rimelige lån i arbeidsforhold	
Lotterigevinst, skatteplikt		Lån i arbeidsforhold.....	797
Tilfeldige inntekter /gevinster.....	1241	Lån av verdipapir	
Lott i fiske, inntekt/kostnad		Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg).....	1540
Lott/hyre.....	493	Lånekassen, gjeldsrenter	
Lystfartøy		Særlig om gjeldsrenter til Lånekassen ...	1030
Fritidsbåter	597	Lånekassen, renter	
Innbo og løsøre	652	Tidfesting – kontantprinsippet.....	1222
Lærebøker		Låneomkostninger ved låneopptak, fradragrett	
Lønn		Omkostninger ved låneopptak mv.	1036
Minstefradrag	844	Lån fra det offentlige, betinget tilbakebetaling	
Personinntekt – allment.....	899	Betingede tilskudd	1283
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser.....	902		
Skattefri arbeidsinntekt	1135	M	
Tidfesting – kontantprinsippet.....	1222	Makeskifte, fastsetting av vederlag	
Utgiftsgodtgjørelse.....	1321	Vederlag i form av formuesobjekt (bytte eller makeskifte).....	1317
Lønn, etterbetaling		Makeskifte, inngangsverdi	
Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år.....	422	Inngangsverdi for formuesobjekt ervert ved gave før 1. januar 2014	163
Lønn, skatteplikt ved dødsfall		Makeskifte, realisasjonsbegrepet	
Etterlønn.....	178	Eksempler på realisasjon.....	922
Lønnsfradrag, minstefradrag i lønn		Maler	
Bare lønnsinntekt og/eller visse trygdeytelser.....	844	Kunstnere	781
Lønnsinntekt i utlandet		Opphavsretter.....	863
Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.	1389	Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år	917
Løsningsrett, begreper		Manglende betaling av skatt, nedsettelse av pensjonsgivende inntekt	
Inndeling av rettigheter	1042	Folketrygd – nedsettelse	504
Løsøre		Mannskapslott, sats for trygdeavgift	
Bil – formue	201	Personer i alderen 17 til 69 år, inntekt av virksomhet.....	915
Campingvogn.....	321	Mannskapslott i fiske, inntekt	
Fritidsbåter	597	Mannskapslott	494
Innbo og løsøre	652	Marginkonto	
Løsøre i utlandet, formue og inntekt		Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)	434
Løsøre	1361	Maskin, saldogruppe	
Løsøre til privat bruk, erstatning		Maskiner, redskaper mv.....	333
Innbo og løsøre	1117	Maskiner, saldogruppe	
		Saldogruppe d, personbiler, maskiner, inventar mv.	333

Matallergi, særfradrag for sykdomskostnader			
Matallergi	1213		
Medisinsk stønad fra folketrygden, skattefritak			
Skattefrie ytelser	1296		
Medlemmer			
Kontingenter	731		
Samvirkeforetak	1053		
Meglerprovisjon			
Transaksjonskostnader mv	1290		
Meglerprovisjon ved aksjekjøp/salg			
Ervervskostnader	28		
Meldepliktige samboere			
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere	375		
Melkekvote, formuesverdi			
Melkekvote	675		
Melkekvote, fradragføring			
Melkekvote	686		
Melkekvote, inngangsverdi			
Melkekvote	673		
Melkekvote, realisasjon			
Melkekvote	704		
Mellomsats, trygdeavgift			
Generelt	914		
Ménerstatning			
Skadeserstatning	1114		
Menerstatning fra folketrygden, skattefritak			
Skattefrie ytelser	1296		
Mengdegjeldsbrev			
Verdipapirer	1528		
Menig			
Forsvarspersonell	580		
Menigheter			
Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold	624		
Skattefrie institusjoner mv.	1137		
Merder i fiskeoppdrett, avskrivning			
Merder mv	106		
Merkostnader			
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge	807		
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet	811		
Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet	819		
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting	836		
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet	841		
Merkostnader, pendlerbolig som eies av skattyteren			
Kostnader til egen pendlerbolig, generelt	824		
Merverdiavgift, refusjon i fiske			
Refusjon av merverdiavgift til lottaker ..	494		
Messer			
Studiereise/kongressdeltagelse mv.	1179		
Midlertidig opphold i Norge, skatteplikt			
Generelt	1424		
Midlertidig opphør av næring			
Midlertidig opphør	1583		
Mikrokraftverk i jordbruk, inntektsfradrag			
Kraftverk på gårdsbruk	685		
Milde stiftelser			
Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold	624		
Skattefrie institusjoner mv.	1137		
Militære			
Forsvarspersonell	580		
Militære, kompensasjon for psykiske belastningsskader			
Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner	1120		
Militæret, fri bolig			
Arbeidsopphold utenfor hjemmet	245		
Mindreårige barn, virksomhetsinntekt			
Mindreårige barn	1063		
Mineralforekomster, inntekt ved drift			
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv.	1047		
Mineralforekomster, realisasjon			
Vannfall, forekomster av sand, grus mv.	704		
Minikraftverk i jordbruk, inntektsfradrag			
Kraftverk på gårdsbruk	685		
Minnesotamodellen,			
Rusmisbrukere	1214		
Minstefradrag			
Minstefradrag	844		
Minstelott i fiske, inntekt			
Garantilott fra Garantikassen	494		
Misjonsmenighet, arbeidsgiveravgift til person utstasjonert i utlandet			
Utbetaling til person utstasjonert i utlandet for misjonsmenighet eller humanitær organisasjon	127		
Misligholdte renter, fradrag ved betaling av renter og hovedstol under ett			
Delvis betaling av renter og hovedstol under ett	1031		
Misligholdte renter, fradrag ved betaling etter ettergivelse			
Betaling etter at kreditor har ettergitt deler av renter/hovedstol	1031		
Misligholdte renter, tidfesting av fradrag			
Renter som ikke inngår i regnskap	1030		
Misligholdte renter, tidfesting av inntektsføringen			
Unntak, misligholdte renter som ikke inngår i et regnskap	1007		

Mobilt arbeidssted, kost på reise uten overnatting utenfor hjemmet		Naturskade, fordeling av inntekt ved ekstraordinær hogst	
Mobilt arbeidssted.....	837	Tidligere regler om ekstraordinær hogst ved naturskade/fordeling av inntekt.....	1162
Mobiltelefon		Nedsatt ervervsevne	
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.).....	385	Særfradrag – lettere nedsatt ervervsevne	1200
Mobiltelefon i skogbruk		Nedsettelse av pensjonsgivende inntekt	
Mobiltelefon/sikringsradio.....	1168	Folketrygd – nedsettelse	504
Moped		Nedsettelse av skatt på lønnsinntekt	
Innbo og løsøre	652	Generelt.....	1394
Morarente		Nedskrevet verdi	
Forsinkelsesrente.....	1033	Inngangsverdi.....	655
Renter av gjeld.....	1026	Negativ beregnet personinntekt, fremføring	
Motorsag		Generelt.....	412
Verktøygodtgjørelse.....	1172	Negativ beregnet personinntekt, overføring	
Motorsykkkel		Negativ beregnet personinntekt	411
Innbo og løsøre	652	Negativ beregnet personinntekt, tilbakeføring	
Musiker		Tilbakeføring til tidligere inntektsår	413
Kunstnere	781	Negative servitutter, begreper	
Opphavsretter.....	863	Inndeling av rettigheter.....	1042
Musiker, grense lønn og virksomhet		Negative servitutter, formue	
Musikere, sangere mv.	1554	Tidsubegrenset (stetsevarig) rett til å forhindre bruk (negative servitutter).....	1044
Musiker, utenlandsk		Negativ formue	
Artister og sportsutøvere.....	1405	Gjeld.....	638
Møblert utleie		Negativ saldo	
Utleie av bolig/fritidsbolig med innbo og løsøre.....	654	Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo.....	330
Mønsterbeskyttet, fordeling over tre år		Negativ saldo, inntektsføring	
Patentert oppfinnelse.....	918	Inntektsføring av negativ saldo.....	343
		Negativ saldo, utflytting fra Norge	
N		Skatteposisjoner	1436
Nasdaq		Negativ saldo i selskap med deltakerfastsetting, opphør av skatteplikt til Norge	
Finansielle instrumenter – begreper.....	424	Opphør av deltakers skatteplikt til Norge.....	1078
NATO-personell, skatteplikt til Norge		Nettofastsetting	
Tjenesteansatte i internasjonale organisasjoner	1403	Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060
Naturalytelse, personinntekt		Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden.....	1066
Naturalytelser	903	Nettoinntekt	
Naturalytelser, arbeidsgiveravgift		Alminnelig inntekt	108
Naturalytelser	120	Nettometoden	
Naturalytelser, trekkplikt		Dekning av agentonorar	650
Naturalytelser	120	Nettometoden, utgiftsgodtgjørelse	
Naturfredning, erstatning for varig naturfredning		Nettometoden.....	1322
Erstatning ved varig naturfredning	1046	No cure – no pay	
Naturmedisin, særfradrag for sykdomsutgifter		Virksomhet – arbeid under utførelse.....	1567
Naturpreparater, naturmedisin	1213	NOKUS-selskaper, skatteplikt	
Naturprodukt, skatteplikt for mindre salgsinntekter		Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)	1415
Særlig om hage- og naturprodukter	1245	Nordsjøarbeidere	
Naturressursskatt i kraftforetak		Sokkelarbeidere.....	1173
Naturressursskatt.....	778		

Normalårsverk ved vurdering av beregningsenheter for personinntekt etter foretaksmodellen			
Tre normalårsverk.....	394		
Norske biland i Antarktis			
Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis.....	668		
NUF, hvor selskapet er hjemmehørende			
Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, generelt.....	1433		
NUF, selskapsrettslige regler			
Aksjeselskap og likestilt selskap skattepliktig som hjemmehørende i Norge, men stiftet eller registrert i utlandet, selskapsrettslige regler.....	60		
Nydyrking i jordbruk, fradragsføring			
Nydyrking/overflatedyrking.....	686		
Nyetablering av selskap eller sameie			
Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering.....	1080		
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform.....	1570		
Nyhetstips til aviser mv., skatteplikt			
Tilfeldige gevinster som er skattefrie uavhengig av beløpsgrense.....	1241		
Næringsaktiva			
Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer.....	79		
Næringsdrivende			
Enkeltpersonforetak – allment.....	391		
Virksomhet – allment.....	1549		
Næringslivsorganisasjon			
Kontingenter.....	731		
Nærings- og miljøtiltak i skogbruket, MIS-tilskudd			
Tilskudd til nærings- og miljøtiltak i skogbruket (MIS-tilskudd).....	1171		
Næringsssamvirkeforetak			
Samvirkeforetak.....	1053		
Næringsspesifikasjonen			
Generelt.....	345		
Nærstående, fritaksmetoden			
Nærstående.....	594		
Nærstående personer, identifikasjon ved utdeling av utbytte			
Overføring til aksjonær mv.....	46		
Nærstående personer, overføring av opsjon i arbeidsforhold			
Unntak for overdragelse til nærstående .	452		
Nøkkelmansforsikring			
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring).....	544		
O			
Obligasjoner			
Verdipapirer.....	1528		
Obligasjonsfond			
Verdipapirfond.....	1533		
OBX-index			
OBX (OBX Total Return Index).....	431		
Odelsrett, vederlag for frafallelse			
Godtgjørelse for frafalt odelsrett.....	1046		
OECDs retningslinjer for internprising			
Generelt.....	1263		
Offentlig-Privat Samarbeid kontrakter			
Tilvirkningskontrakt, hovedregel.....	1569		
Offentlig pålegg om utbedring av infrastruktur på annens grunn			
Infrastrukturkostnader.....	350		
Offentlig tilskudd			
Tilskudd – offentlige tilskudd.....	1281		
Offiserer			
Forsvarspersonell.....	580		
Offshoreansatte			
Sokkelarbeidere.....	1173		
Omdanning			
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform.....	1570		
Omdisponering av gjenstand innenfor egen virksomhet			
Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester.....	1489		
Omfordeling av inngangsverdi på aksjer, fondsaksje			
Fondsaksje og stamaksje.....	29		
Omfordeling av inngangsverdi på aksjer, spleiset aksje			
Spleiset aksje.....	31		
Omfordeling av inngangsverdi på aksjer, splittet aksje			
Splittet aksje.....	31		
Omgåelse			
Tilsidesettelse – allment.....	1246		
Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner.....	1252		
Tilsidesettelse – omgåelse.....	1271		
Omkostninger ved aksjekjøp/salg			
Ervervskostnader.....	28		
Omkostninger ved låneopptak, fradragsrett			
Omkostninger ved låneopptak mv.....	1036		
Omorganisering			
Fisjon – innenlands.....	468		
Fusjon – innenlands.....	598		
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform.....	1570		
Omsorgsgodtgjørelse fra det offentlige			
Forpleining.....	541		
Omsorgslønn fra det offentlige			
Omsorgslønn.....	542		
Omstillingsfond for reineiere			
Avviklings- og omstillingsfond for reieiere (reineierfond).....	975		

Omtvistet rettighet, eiendomsrett		Oppløsning av aksjeselskap, skattlegging av aksjonæren	
Omtvistet rettighet og krav	370	Likvidasjon/oppløsning av selskapet	22
Omtvistet skadeserstatning, tidfesting av erstatningen		Oppmerksomhetsgave	
Gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekt	1234	Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. .	620
Omvurderingskonto		Oppregulering av inngangsverdi per 1992, aksjer	
Valutagevinst/-tap	1503	Oppregulering av inngangsverdi per 1. januar 1992 etter overgangsreglene ...	35
Operasanger		Oppregulering av inngangsverdi per 1992, fast eiendom	
Kunstnere	781	Overgangsregler per 1. januar 1992 om oppregulering av inngangsverdi etter tidligere sktl. § 43 femte ledd	666
Oppdrett		Oppreisning	
Akvakultur (havbruk).....	93	Skadeserstatning	1114
Pelsdyr.....	865	Oppsigelse	
Oppfinnelse		Skadeserstatning	1114
Opphavsretter	863	Oppslagsverk	
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år	917	Faglitteratur.....	423
Oppgjørssentral		Oppstartsselskap, aksjeinnskudd	
Finansielle instrumenter – begreper	424	Aksjer – aksjeinnskudd i oppstartsselskap	3
Opphaver		Opptak av kompanjong	
Opphavsretter	863	Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel	1090
Opphaver til åndsverk		Opptak av kompanjong i enkeltpersonforetak	
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år	917	Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering.....	1080
Opphavsrett		Opptak av ny deltaker	
Opphavsretter	863	Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel	1090
Opphavsretter, beregnet personinntekt for opphaver		Oppvarming av bolig, særfradrag for sykdomskostnader	
Opphavsrett, royalty mv.....	401	Fibromyalgi.....	1212
Opphold utenfor hjemmet		Opsjoner	
Bosted – skattemessig bosted.....	309	Finansielle instrumenter – begreper.....	424
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet.....	841	Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner.....	438
Opphør av pelsdyrvirksomhet, rest konto på Pelsdyrnæringens		Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner	445
Markedsutjevningfond		Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold	448
Opphør av virksomhet/utmelding	869	Opsjoner, fritaksmetoden	
Opphør av skatteplikt, selskap		Finansielle instrumenter.....	594
Utland – utflytting av selskap fra Norge	1462	OPS-kontrakt	
Opphør av skatteplikt til Norge		OPS-kontrakt (Offentlig-Privat Samarbeid)	328
Utland – uttak fra norsk beskatningsområde.....	1465	Tilvirkningskontrakt, hovedregel.....	1569
Opphør av virksomhet		Ordblind, særfradrag for sykdomskostnader	
Konkurs.....	727	Ordblindhet (dyslektikere).....	1213
Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning.....	1083		
Virksomhet – opphør av virksomhet.....	1580		
Opphør av virksomhet, underskudd			
Opphør av virksomhet.....	1304		
Oppkjøpskostnader			
Transaksjonskostnader mv.....	1290		
Oppløsning			
Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning.....	1083		

Organisasjon		Parkeringsgebyr	
Gaver, tilskudd og understøttelser		Bot, gebyr mv.....	319
utenfor arbeidsforhold.....	624	Parkeringskostnader for bil, fradrag på	
Skattefrie institusjoner mv.	1137	yrkesreise	
Orkestretdlem, grense lønn og		Parkeringsavgift, bompenger,	
virksomhet		piggdekkavgift og fergekostnad.....	205
Musikere, sangere mv.	1554	Parkeringskostnader på arbeidsreise	
Orkestermusiker		Parkeringskostnader.....	993
Kunstnere	781	Parkeringskostnader på besøksreise	
Oslo Skinnauksjon, bonusfond		Parkeringskostnader.....	815
Bonusfond Oslo Skinnauksjoner.....	868	Parkeringsplass ved pendlerbolig	
OTC-oppsjoner		Garasje/parkeringsplass	825
Finansielle instrumenter – begreper.....	424	Partiskatt	
Overdragelse av virksomhet,		Partiskatt	865
arbeidsgiveravgift		Partnerskap	
Eierskifte	110	Ektefeller, registrerte partnere og	
Overflatedyrking i jordbruk, fradragføring		meldepliktige samboere	375
Nydyrking/overflatedyrking	686	Partrederi	
Overføring av eiendel til privat bruk		Selskap med deltakerfastsetting –	
Uttak av formuesobjekter og/eller		allment om deltakerfastsetting	1060
tjenester	1489	Pass av barn	
Overføring til nærstående, selskap med		Barnepass	186
deltakerfastsetting		Foreldrefradrag	519
Overføringer til andre enn deltakeren....	1101	Pass av barn, arbeidsgiveravgift	
Overkurs ved innfrielse av fastrentelån		Privat pass av barn	122
Innfrielse av fastrentelån før forfall	1004	Passiv kapitalforvaltning	
Innfrielse av fastrentelån før forfall	1034	Avgrensning mot passiv	
Overlastingsgebyr		kapitalforvaltning.....	1555
Bot, gebyr mv.....	319	Patenter	
Overnatting utenfor hjemmet		Opphavsretter.....	863
Merkostnader – arbeidsopphold med		Personinntekt – åndsverk og patenter,	
overnatting utenfor Norge.....	807	fordeling over tre år	917
Merkostnader – besøksreiser til		Patenter, definisjon	
hjemmet.....	811	Patentert oppfinnelse.....	918
Merkostnader – kost og losji ved		Pelsdyr	
overnatting utenfor hjemmet.....	819	Pelsdyr.....	865
Overpris		Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond	
Selskap med deltakerfastsetting –		Pelsdyrnæringens	
oppløsning.....	1083	Markedsutjevningsfond.....	868
Oversetterhonorar, arbeidsgiveravgift		Pendler	
Forfatterhonorar	131	Bosted – skattemessig bosted.....	309
Overtredelsesgebyr		Merkostnader – besøksreiser til	
Bot, gebyr mv.....	319	hjemmet.....	811
Overveiende døgnhvile, definisjon		Merkostnader – kost og losji ved	
Overveiende døgnhvile	315	overnatting utenfor hjemmet.....	819
		Merkostnader – pendler med hjem i	
P		utlandet.....	841
Pakkeforsikring, tariffestet pakkeforsikring		Sokkelarbeidere.....	1173
i fiske		Pendler, utland	
Pakkeforsikring iht. overenskomst/		Merkostnader – pendler med hjem i	
tariffavtale	492	utlandet.....	841
Pantegjeld		Pendlerbolig	
Gjeld.....	638	Kostnader til egen pendlerbolig,	
Paraplyfond		generelt.....	824
Verdipapirfond.....	1533	Pendlere, kostnadsrefusjon	
		Kostnadsrefusjoner	118

Pendler med standardfradrag, arbeidsgiveravgift		Pensjonsbevis, tjenestepensjon	
Fri kost, losji og/eller besøksreise til hjemmet for pendler som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere	120	Opphør av arbeidsforhold	893
Pendler under kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere, arbeidsgiveravgift		pensjonsforetak	
Refusjon av merkostnader for pendler som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere	119	Forsikringsforetak – livsforsikrings- og pensjonsforetak	557
Utgiftsgodtgjørelse som dekker merkostnader for pendler som benytter kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere	113	Pensjonsforsikring	
Pengemarkedsfond		Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS).....	873
Verdipapirfond.....	1533	Pensjongivende inntekt	
Pengespill, Sportsbetting		Personinntekt – allment.....	899
Tilfeldige inntekter /gevinster.....	1241	Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng.....	909
Pensjon		Pensjonskasse, fritaksmetoden	
Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn	420	Pensjonskasser	586
Pensjon – allment.....	870	Pensjonspoeng	
Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon	881	Folketrygd – nedsettelse	504
Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon.....	884	Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng.....	909
Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.	889	Pensjon til innenlandsboende fra utlandet	
Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS).....	873	Pensjon, uføreytelser, livrente mv.	1408
Pensjon – utenlandsk pensjonsordning ..	878	Periodisering	
Personinntekt – allment.....	899	Tidfesting – allment	1222
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser	902	Tidfesting – kontantprinsippet	1222
Tidfesting – kontantprinsippet	1222	Tidfesting – realisasjonsprinsippet	1227
Pensjon, arbeidsgiveravgift		Periodiske ytelser	
Pensjon	112	Skadeserstatning	1114
Pensjon, avgrensning mot avdrag på salgssum		Personalrabatt, skatteplikt	
Periodiske ytelser.....	1318	Generelt.....	854
Pensjon, skattefavourisert individuell sparing til pensjon		Personalrabatt på varer og tjenester	622
Pensjon – individuell sparing til pensjon	875	Personbil	
Pensjon, skatteplikt ved dødsfall		Bil – fradrag for bilkostnader.....	203
Etterpensjon	179	Personbil, saldogruppe	
Pensjon, stiftelse/legat		Personbiler, herunder kombinerte biler..	333
Pensjoner, avløsningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden	904	Personbiler, saldogruppe	
Pensjonat, saldogruppe		Saldogruppe d, personbiler, maskiner, inventar mv.	333
Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.	333	Personfradrag	
Pensjonist		Personfradrag	895
Særfradrag – lettere nedsatt ervervsevne	1200	Personinntekt	
		Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)	392
		Folketrygd – nedsettelse	504
		Personinntekt – allment.....	899
		Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i selskap med deltakerfastsetting.....	901
		Personinntekt – trinnskatt	907
		Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng.....	909
		Personinntekt, inntekt hos barn	
		Barn.....	900
		Personinntekt etter foretaksmodellen, beregningsenhet	
		Beregningsenheten	394
		Personinntekt etter foretaksmodellen, gjennomsnittsfastsetting	
		Spesielt om reindrift.....	397

Personinntekt etter foretaksmodellen, inntekt/underskudd fra selskap med deltakerfastsetting som er inntekts-/utgiftsført hos enkeltpersonforetak		Politikere i Storting, Regjering og departement, skattemessig bosted	
Inntekt fra selskap med deltakerfastsetting og gevinst/tap ved realisasjon av selskapsandel.....	399	Skattestedet	1177
Personinntekt etter foretaksmodellen, inntekt av opphavsrett, royalty mv. for opphaver		Positive servitutter, begreper	
Opphavsrett, royalty mv.....	401	Inndeling av rettigheter.....	1042
Personinntekt etter foretaksmodellen, leid eiendom mot innskudd		Praktikant	
Særregel for leid eiendom mot innskudd	401	Barnepass	186
Personinntekt etter foretaksmodellen, oversikt over grunnlaget		Praktikant, arbeidsgiveravgift	
Oversikt over fremgangsmåten	395	Privat pass av barn	122
Personinntekt etter foretaksmodellen, skjermingsgrunnlaget		Preklusjon	
Hvilke formuesobjekter inngår i skjermingsgrunnlaget.....	402	Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.....	644
Personinntekt etter foretaksmodellen, årets underskudd og fremført/tilbakeført underskudd		Premie	
Underskudd.....	397	Prisbelønninger	919
Personlig næringsdrivende		Tilfeldige inntekter /gevinster.....	1241
Enkeltpersonforetak – allment.....	391	Premie til syke- og ulykkesforsikring, fradrag	
Personinntekt – allment.....	899	Utbetalingen tilfaller den ansatte	556
Virksomhet – allment.....	1549	Pressekort	
Personskade		Pressekort.....	720
Skadeserstatning	1114	Pressen	
Piggdekkavgift, fradrag på yrkesreise		Journalister mv.....	719
Parkeringsavgift, bompenger, piggdekkavgift og fergekostnad.....	205	Primærrom	
Piggdekkavgift på arbeidsreise		Areal, hva som regnes som primærrom (P-rom).....	318
Fradrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bompassering	997	Primærrom, definisjon	
Pionerdykker, statens kompensasjons- og oppreisningsordning		Areal, generelt.....	317
Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere	1120	Prisbelønning	
Pleie		Tilfeldige inntekter /gevinster.....	1241
Forpleining	541	Prisbelønninger	
Plikttid, frikjøp		Prisbelønninger	919
Tilbakeføring av inntekt og kostnad	1238	Privat bruk av sameiegjenstand	
Poker		Privat bruk.....	1051
Særlig om pokerspill.....	1244	Private skoler	
Pokerturnering		Skattefrie institusjoner mv.	1137
Særlig om pokerspill.....	1244	Produksjon av varer, stedbunden skattlegging	
Politikere		Generelt.....	1155
Partiskatt	865	Produksjonsforeninger	
Stortingsrepresentanter mv.	1177	Samvirkeforetak	1053
		Profesjonell idrettsutøver	
		Idrett.....	649
		Profesjonell idrettsutøver, utenlandsk	
		Artister og sportsutøvere.....	1405
		Proforma	
		Tilsidesettelse – allment.....	1246
		Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner.....	1252
		Tilsidesettelse – omgåelse.....	1271
		Progresjonsforbehold i skatteavtaler med fordelingsmetoden	
		Særlig om lønnsinntekt	1438
		Prosesskostnader	
		Juridisk bistand/prosesskostnader.....	721
		Provisjon ved låneopptak, fradragsrett	
		Omkostninger ved låneopptak mv.	1036

Psykiske lidelser, særfradrag for sykdomskostnader		Refusjon av forsikringspremie for båt og redskap i fiske	
Psykiske lidelser.....	1214	Refusjon av forsikringspremie for båt og bruk	492
Put opsjon		Refusjon av kostnader	
Finansielle instrumenter – begreper.....	424	Utgiftsgodtgjørelse.....	1321
Pyramidespill, fradrag for tap		Refusjon av kostnader, behandlingsmåten	
Spesielt om tap ved deltakelse i pyramideorganisasjoner	1219	Generelt.....	1321
Påkostning		Refusjon av utgifter til elektronisk kommunikasjon, trekkplikt og arbeidsgiveravgift	
Inngangsverdi.....	655	Refusjon av kostnader til elektronisk kommunikasjon.....	120
Vedlikehold.....	1514	Regelmessig understøttelse	
Påkostning utført av leietaker, inntektsføring og fradragsføring		Føderåd	617
Leid driftsmiddel.....	329	Registrert partnerskap	
Påskjønnelse, skattefritak for enkeltstående arbeidsprestasjon		Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere	375
Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor arbeidsforhold	622	Regjeringsmedlemmer, skattemessig bosted	
		Skattestedet	1177
		Regnskap	
R		Regnskap – foretak med bokføringsplikt.....	956
Rabatt til ansatte, skatteplikt		Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt.....	961
Generelt.....	854	Regnskap – revisjon.....	964
Personalrabatt på varer og tjenester	622	Regnskaps	
Radiotelefon		Bilig – utleie (regnskapsbehandling)	296
Radiotelefon	390	Regnskapsfastsetting	
Realisasjon		Bil – fradrag for bilkostnader.....	203
Aksjer – realisasjon.....	18	Regnskapsplikt, kunstnere	
Bil – realisasjon/uttak	223	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt	782
Bilig – realisasjon.....	256	Regnskapsplikt, tidfesting	
Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel.....	364	Tidfesting – realisasjonsprinsippet	1227
Enkeltpersonforetak – realisasjon.....	414	Regulering av inngangsverdi med skattlagt kapital	
Gevinst- og tapskonto	633	Aksjer – realisasjon.....	18
Realisasjonsbegrepet.....	920	Rehabiliteringspenger, personinntekt	
Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel	1090	Trygdeytelser	906
Tomt.....	1286	Reinbeitedistrikt	
Realisasjon, skogbruk		Reinbeitedistrikt.....	972
Jord- og skogbruk – realisasjon	701	Reindrift	
Realisasjon av andel, opphør av virksomhet		Reindrift	967
Realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting	1583	Reindrift, beregnet personinntekt ved gjennomsnittsfastsetting	
Realisasjon jordbruk		Spesielt om reindrift.....	397
Jord- og skogbruk – realisasjon	701	Reineierfond	
Realisasjonsprinsippet		Avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond)	975
Tidfesting – realisasjonsprinsippet	1227		
Rederordning			
Rederiselskaper	929		
Rederiskatteordning			
Rederiselskaper	929		
Rederivirksomhet			
Rederiselskaper	929		

Reise		Renter av kapitalandel til deltaker i selskap med deltakerfastsetting	
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge.....	807	Renter av kapitalinnskudd.....	1101
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet.....	811	Renter av premiefond, foretakspensjonsordning	
Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet.....	819	Premiefond.....	884
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting.....	836	Renter av premiefond, tjenstepensjonsordning	
Merkostnader – pendler med hjem i utlandet.....	841	Premiefond.....	895
Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser).....	991	Renter på skatt, fradragsrett	
Reise dekket av arbeidsgiver, grense mot velferdstiltak		Unntak, renter på skatt.....	1027
Feriereise.....	1526	Renter til Lånekassen	
Reise etter særavtalen		Tidfesting – kontantprinsippet.....	1222
Særlig om kostgodtgjørelse ytet etter satser og vilkår fastsatt i satsforskriften 2023.....	839	Rentestøtte, arbeidsforhold	
Reise hjem-arbeidssted, bilgodtgjørelse ved arbeid for veldedig organisasjon eller politiske verv		Rentestøtte.....	802
Unntak, arbeid for veldedige organisasjoner eller politiske verv.....	1000	Renteswap	
Reiser		Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap.....	461
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet.....	811	Reparasjon	
Reiser, velferdstiltak		Bolig – eget arbeid.....	234
Tilstelninger, hotellopphold mv.....	1527	Vedlikehold.....	1514
Reklame		Representantskapsgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift	
Reklameinntekter/-kostnader.....	1001	Styrehonorar mv.....	132
Rentebærende fond		Representasjon	
Verdipapirfond.....	1533	Reklameinntekter/-kostnader.....	1001
Rentefordeling for innenlandsboende med formue/inntekt i utlandet		Representasjon.....	1038
Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter ..	1344	Reprishonorar for skuespillere, arbeidsgiveravgift	
Renteinntekter, ekstrasbeskatning ved lån til aksjeselskap, Lån til aksjeselskap, skattlegging av renteinntekter		Vederlag for utnyttelse av immateriell rettighet.....	125
Generelt.....	1004	Reservedeler, driftsmiddel eller varelager	
Renteinntekter fra utlandet		Reservedeler.....	351
Renteinntekter.....	1362	Reservefond	
Renter		Aksjer – utbytte.....	37
Renter av gjeld.....	1026	Resolutivt betingede rettigheter, formue	
Renter, etterbetaling		Betingede rettigheter.....	1043
Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn.....	420	Restskatt/trygdeavgift, gjeld	
Renter, tidfesting av fradrag for renter ved mislighold		Fradragsberettigede forpliktelser.....	641
Renter som ikke inngår i regnskap.....	1030	Rettfærdsvederlag	
Renter, tidfesting av renteinntekt ved mislighold		Stortingets rettfærdsvederlagsordning....	1118
Hovedregel.....	1007	Rettigheter i fast eiendom	
		Rettigheter i fast eiendom.....	1042
		Rettigheter i fiske, fradragsføring	
		Fiskeritillatelse, generelt.....	489
		Rettigheter tilknyttet jord- og skogbruk, realisasjon	
		Rettigheter.....	706
		Returemballasje, driftsmiddel eller varelager	
		Returemballasje.....	351
		revisjonsmerknader	
		Revisors kommunikasjon.....	966
		Revisjonsplikt	
		Regnskap – revisjon.....	964

Revisjonsprotokoll		Saldoavskrivning	
Revisors kommunikasjon	966	Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi	322
Revisor		Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo	330
Regnskap – revisjon	964	Saldoskjema	
Rigg, saldogruppe		Generelt	345
Saldogruppe e, skip, fartøyer, rigger mv.	333	Saldoverdi	
Rimelig lån		Inngangsverdi	655
Lån til aksjonær/deltaker	802	Salg	
Rimelig velferdstiltak		Realisasjonsbegrepet	920
Hva er rimelig	1524	Salg av skog på rot, tidfesting	
Risikoen for driftsmidlets verdireduksjon, rett til avskrivning		Rotsalg	1162
Krav til risikoen for driftsmidlets verdifall for rett til avskrivning/direkte fradragføring	326	Salgsopsjon	
Risikoforsikring		Finansielle instrumenter – begreper	424
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)	544	Salgsopsjon i arbeidsforhold	
RISK, inngangsverdi aksjer ervervet før 2006		Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold	448
Inngangsverdi for aksjer ervervet i 2005 eller tidligere	26	Salgssum	
RISK-register		Utgangsverdi	1315
Sentralt RISK-register	28	Samboer, gjeldsrenter	
Rotsalg av tømmer, tidfesting		Ikke-meldepliktige samboere	1029
Rotsalg	1162	Samboer, skattemessig bosted	
Royalty, beregnet personinntekt for opphaver		Samboere	310
Opphavsrett, royalty mv	401	Samboere	
Royalty fra utlandet		Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere	375
Royaltyinntekt	1363	Personfradrag	895
Royalty til forfatter mv.		Samboere	1048
Virksomhet	781	Samdrift	
Rusmisbrukere, særfradrag for sykdomskostnader		Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060
Rusmisbrukere	1214	Sameie	
Russebil		Bolig – realisasjon	256
Skatteplikt for reklameinntekter	1001	Bolig – utleie (fritaksbehandling)	280
Rydding av skog		Sameie – skattlegging etter bruttometoden	1050
Skogkultur/skogplanting	1170	Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060
Røkterbolig i fiskeoppdrett		Sameie, overgang fra nettofastsetting til bruttofastsetting	
Røkterbolig	107	Sameie – skattlegging etter bruttometoden	1050
Røkterbolig i jordbruk		Samlivsbrudd, skattlegging	
Røkterbolig mv.	679	Separasjons-/skilsmissebo	381
Råderett		Samlivsbrudd, skatleggingsmåten for ektefeller	
Rettigheter i fast eiendom	1042	Separasjons-/skilsmissebo	381
Råderett, Bruksrett		Sammenligningsregelen, skattemessig bosted	
Eierbegrepet	368	Særregel om fortsatt skattemessig bosted etter krav fra skattyter (sammenligningsregelen)	314
Råvarer		Sammensatt skifte	
Varebeholdning	1511	Overtar ikke i uskifte (sammensatt skifte)	173
S			
Sakskostnader			
Juridisk bistand/prosesskostnader	721		

Samvirkeforetak		Selskap med deltakerfastsetting, fastsetting av inntektstillegg ved utdeling	
Samvirkeforetak	1053	Fastsettingen av inntektstillegget ved utdeling	1106
Samvirkeforetak, fritaksmetoden		Selskap med deltakerfastsetting, gjeldsrenter	
Generelt	585	Selskap med deltakerfastsetting	1029
Samvirkeforetak, skattefri omdanning		Selskap med deltakerfastsetting, godtgjørelse for arbeidsinnsats	
Uregistret andelslag/samvirkeforetak ...	1571	Arbeidsgodtgjørelse	1101
Sandforekomster, realisasjon		Selskap med deltakerfastsetting, skjermingsgrunnlag	
Vannfall, forekomster av sand, grus mv.	704	Skjermingsgrunnlaget	1097
Sandtak, formue		Selskap med deltakerfastsetting, skjermingsrente	
Sandtak, steinbrudd mv	1160	Skjermingsrente	1099
Sandtak, inntekt ved drift		Selskap med deltakerfastsetting, tilordning av skjermingsfradraget	
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv.	1047	Tilordning av skjerming	1100
Sanger		Selskap med deltakerfastsetting, utdeling	
Kunstnere	781	Særlig om utdeling til personlig deltaker	1485
Opphavsretter	863	Selskap med deltakerfastsetting i utlandet	
Sannsynliggjøring, begrepet		Selskaper med deltakerfastsetting mv....	1483
Sannsynliggjøring	824	Selskapsoppløsning	
Satser, trygdeavgift		Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning	1083
Generelt	914	Selskapsoppløsning, likvidasjon av aksjeselskap	
Satser for avskrivning		Likvidasjon/oppløsning av selskapet	22
Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo	330	Selvassurans fond i fiske, inntekt/kostnad	
Sceneverk		Selvassurans fond	495
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år	917	Selveiende finansieringsforetak, fritaksmetoden	
Seilbåt		Generelt	585
Fritidsbåter	597	Selveierleiligheter	
Innbo og løsøre	652	Bolig – formue	236
Seksjonert boligbygg, realisasjon		Bolig – realisasjon	256
Seksjonert eiendom	258	Bolig – utleie (fritaksbehandling)	280
Seksjonert bygg, begrepet		Selvstendig/uselvstendig bolig, definisjon	
Tidspunktet for seksjonering	258	Selvstendig/uselvstendig bolig	316
Seksjonert bygg brukt som driftsmiddel, avskrivning		Selvstendig hybelleilighet, definisjon	
Seksjonert bygg	347	Selvstendig hybelleilighet	292
Sekundærrrom		Seminar	
Areal, hva som regnes som sekundærrrom	319	Studiereise/kongressdeltagelse mv.	1179
Selskap med deltakerfastsetting		Separasjon	
Inntekt og tap fra selskap med deltakerfastsetting	590	Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere	375
Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060	Personfradrag	895
Selskap med deltakerfastsetting – nettometoden	1066	Serviceorganisasjon	
Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering	1080	Kontingenter	731
Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning	1083	Servitutter	
Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel	1090	Rettigheter i fast eiendom	1042
Selskap med deltakerfastsetting – utdeling	1096	SE-selskap	
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform	1570	Aksjeselskap mv. – allment	60
Virksomhet – opphør av virksomhet	1580		

Settefisk		Skadeserstatning, skog	
Akvakultur (havbruk).....	93	Skadeserstatning	1168
Shortsalg		Skadevolder	
Verdipapirlån og (dekket) shortsalg.....	928	Skadevolders lønn for arbeid utført etter behandling i konfliktråd.....	1137
Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)	1540	Skalldyr	
Sign on fee		Akvakultur (havbruk).....	93
Overdragelse av foretak/aksjer(earn- out)	1250	Skatteavtale	
Sikkerhetskjøring		Utland – allment om skatteavtaler	1325
Unntak, refusjon av drosjeregninger i visse særlige tilfeller	1000	Utland – unngåelse av dobbelbeskatning	1437
Sikkerhetsstillelse, fradrag for dekning av gjeldsrenter		Skattebegrensning	
Kausjon	1034	Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne	1122
Sikkerhetsstillelse, fradrag for gjelden		Skatteevne, liten	
Fradragsberettigede forpliktelser	641	Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne	1122
Sikkerhetsstillelse i ansvarlig selskap, deltakers dekning av selskapets gjeld/ gjeldsrenter		Skattefastsetting i dødsåret	
Deltakers dekning av selskapets gjeld ...	1088	Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	170
Sikkerhetstiltak		Skattefavourisert individuell pensjonssparing	
Sikkerhetstiltak finansiert av arbeidsgiver.....	1137	Pensjon – individuell sparing til pensjon	875
Sikringsradio i skogbruk		Skattefradrag	
Mobiltelefon/sikringsradio.....	1168	Boligsparing for ungdom (BSU).....	302
Siviltjeneste		Skattefradrag, pensjonister	
Forsvarspersonell	580	Skattefradrag for pensjonsinntekt	1130
Sjablongmessig inntektsføring		Skattefrie institusjoner, arbeidsgiveravgift	
Sjablongmessig inntektsføring av inntekter som faller inn under fritaksmetoden.....	595	Frivillige organisasjoner	124
Sjøfolk		Skattefrie institusjoner mv.	
Sjøfolk.....	1107	Generelt.....	1137
Sjøfolk, arbeid på utenlandske skip		Skattefrie institusjoner mv., Kirker mv.	
Intern rett, generelt.....	1402	Kirker mv.	1137
Sjøfolk, arbeidsgiveravgift		Skattefrie institusjoner mv., Private skoler	
Sjøfolk.....	135	Private skoler	1137
Sjøfolk, trygdeavgift		Skattefrie kontantytelser	
Sjøfolk.....	910	Skattefri arbeidsinntekt	1135
Sjøfolk bosatt i utlandet, inntekt		Skattefri arbeidsinntekt	1135
Intern rett, generelt.....	1402	Skattefri fisjon	
Sjøfolk uten fast oppholdssted, skattestedet		Skattefri fisjon etter reglene i sktl. §§ 11-4 til 11-10.....	469
Ikke fast oppholdssted, sjøfolk	1151	Skattefri fusjon	
Sjømannsfradrag		Skattefri fusjon, generelt.....	599
Særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)	1109	skattefri institusjon, konsernbidrag	
Sjåfører		Utbytte mv.	1142
Arbeidstøy mv.....	147	skattefri institusjon, utbytte	
Langtransportsjåfører.....	786	Utbytte mv.	1142
Skadeforsikringsforetak		Skattefri omdanning	
Forsikringsforetak – skadeforsikringsforetak	560	Virksomhet – omdanning/skifte av eierform.....	1570
Skadeserstatning		Skattefunn	
Skadeserstatning	1114	Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn	564
		Skatteintensivordning, oppstartsselskap	
		Aksjer – aksjeinnskudd i oppstartsselskap	3

Skatteklasse		Skiferproduksjon i deler av Troms og Finnmark fylke, særskilt inntektsfradrag	
Personfradrag	895	Særskilt fradrag i inntekt av skiferproduksjon	1284
Skattekommune		Skifte av dødsbo	
Skattestedet	1150	Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	170
Skattemelding, selskap med deltakerfastsetting, selskapsmelding, deltakermelding		Skifte av eierform	
Selskapsmelding m.m.	1078	Virksomhet – omdanning/skifte av eierform.....	1570
Skattemelding ikke levert, avskrivning		Skilsmisse	
Ikke levert skattemelding/mangelfull skattemelding	338	Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere	375
Skattemessig bosted		Skip, saldogruppe	
Bosted – skattemessig bosted.....	309	Saldogruppe e, skip, fartøyer, rigger mv.	333
Skattemessig kontinuitet ved fusjon		Skipsaksjeselskap	
Skattemessig kontinuitet	606	Rederiselskaper	929
Skattemessig tilsidesettelse		Skipsfart	
Tilsidesettelse – allment.....	1246	Rederiselskaper	929
Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner.....	1252	Sjøfolk.....	1107
Tilsidesettelse – omgåelse.....	1271	Skjell	
Skattemessig verdi		Akvakultur (havbruk).....	93
Inngangsverdi.....	655	Skjerming	
Skattenedsettelse, etterbetaling av pensjon		Aksjer – realisasjon.....	18
Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år.....	422	Aksjer – utbytte.....	37
Skattenedsettelse ved etterbetaling av lønn		Skjermingsgrunnlag, beregnet personinntekt	
Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år.....	422	Hvilke formuesobjekter inngår i skjermingsgrunnlaget.....	402
Skatte- og avgiftssatser		Skjermingsgrunnlag, deltakermodellen	
Skatte- og avgiftssatser	1592	Skjermingsgrunnlaget	1097
Skatteplikt for reklame		Skjermingsgrunnlag, kontinuitet	
Skatteplikt for reklameinntekter	1001	Aksje ervervet ved arv/gave/gavesalg ...	29
Skatteplikt for reklame, Russebuss		Skjermingsgrunnlag, selskap med deltakerfastsetting	
Skatteplikt for reklameinntekter	1001	Skjermingsgrunnlaget	1097
Skatteplikt til Norge		Skjermingsrente, deltakermodellen	
Utland – skattemessig bosted.....	1423	Skjermingsrente	1099
Skatteposisjoner, arv og gave		Skjev egenkapital, formue i selskap med deltakerfastsetting	
Arv og gave – inngangsverdi og kontinuitet	149	Skjev egenkapital	1069
Skatteposisjoner, overføring ved skattefri omdanning		Skulte verdioverføringer, selskap med deltakerfastsetting	
Generelt.....	1578	Skulte verdioverføringer	1102
Skattested		Skjønnsfastsetting, beskatning av utdeling i selskap med deltakerfastsetting	
Skattestedet	1150	Inntektstillegg ved skjønnsfastsetting av selskapet	1102
Skattested, sjøfolk uten fast bosted		Skjønnsfastsetting ved ikke levert skattemelding, avskrivning	
Skattested	1114	Ikke levert skattemelding/mangelfull skattemelding	338
Skattestedet, konkurs		Skjønsmessig avskrivning på immaterielle driftsmidler	
Skattestedet	731	Fradrag for kostpris.....	358
Skattetrekk, nordisk			
Den nordiske trekkavtalen	1326		
Skattetrekkordsordning for utenlandske arbeidstakere			
Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere	1373		
Skiferbrudd, inntekt ved drift			
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv.	1047		

Skogavgift		Smusstillegg	
Skogfond	1159	Smusstillegg	149
Skogbruk		Smøring	
Skogbruk	1156	Ulovlige inntekter, fradrag for	
Tomt	1286	bestikkelser mv.	1298
Skogbruk, realisasjon		Små godtgjørelser, trekkplikt og	
Jord- og skogbruk – realisasjon	701	arbeidsgiveravgift	
Skogbruk, underskudd		Små godtgjørelser	117
Underskudd	1171	Småutgifter	
Skogfond		Merkostnader – kost og losji ved	
Skogfond	1159	overnatting utenfor hjemmet	819
Skogfond, avsetning		Småutgifter, fradrag	
Skogfond	1169	Småutgifter når skattyter har fri kost	828
Skogfond, formue		Snøscooter, reindrift	
Skogfond	1161	Snøscooter	972
Skogfond, inntekt		Snøscooter, skogbruk	
Skogfond	1169	Snøscooter	1171
Skogkultur, fradragsføring		Sokkelarbeidere	
Skogkultur/skogplantning	1170	Sokkelarbeidere	1173
Skogoppgjør ved jordskifte		Sokkelarbeidere, arbeidsgiveravgift av fri	
Skattlegging av skogoppgjør ved		kost	
jordskifte	1164	Særregel om arbeidsgiveravgift for fri	
Skogplanting, fradragsføring		kost på sokkelen	121
Skogkultur/skogplantning	1170	Sokkelarbeidere, bosatt i utlandet,	
Skog på rot, realisasjon		lønnsinntekt	
Uhøstet avling	706	Lønnsinntekt på kontinentalsokkelen	1404
Skogreising i skogfattige områder,		Solarium, særfradrag for	
fradragsføring		sykdomskostnader	
Skogreising i skogfattige områder	1170	Fibromyalgi	1212
Skogskoie, formue		Sparebanker	
Bygninger	1160	Aksjeselskap mv. – allment	60
Skogskoie, inntekt/kostnad		Spesialtilpasset bil, særfradrag for	
Skogskoier	1170	sykdomskostnader	
Skogskoie, realisasjon		Bil	1211
Driftsbygninger og skogskoie	705	Spilleautomater, avskrivning	
Skogsveier, fradragsføring		Spilleautomater	352
Skogsveier	1170	Spilleinntekt, skatteplikt	
Skogverdi		Tilfeldige inntekter /gevinster	1241
Generelt	1159	Spleiset aksje, inngangsverdi	
Skolebøker		Spleiset aksje	31
Faglitteratur	423	Splittet aksje, inngangsverdi	
Skoleelever, skattemessig bosted		Splittet aksje	31
Skoleelever, studenter, mv.	310	Sponsing	
Skolepenger, stønad fra folketrygden		Idrett	649
Skattefrie ytelser	1296	Reklameinntekter/-kostnader	1001
Skribent		Sponsorkostnader	
Kunstnere	781	Reklameinntekter/-kostnader	1001
Skuespiller		Sportsbetting	
Kunstnere	781	Veddemål/tipping	1560
Skuespiller, utenlandsk		Sportsutøver	
Artister og sportsutøvere	1405	Idrett	649
Smolt		Sportsutøvere (norske), utøvelse i utlandet	
Akvakultur (havbruk)	93	Skatteavtale	1406
Smugling		Sportsutøvere (utenlandske), skatteplikt til	
Ulovlige inntekter, fradrag for		Norge	
bestikkelser mv.	1298	Artister og sportsutøvere	1405

Statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere, utbetaling		Stille selskap	
Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere	1120	Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060
Statens lånekasse for utdanning, gjeldsrenter		Stipend	
Særlig om gjeldsrenter til Lånekassen ...	1030	Stipend	1175
Statsansatt (norsk), arbeid for den norske stat i utlandet		Stortingets rettsferdsvederlagsordning	
Lønn fra den norske stat.....	1404	Stortingets rettsferdsvederlagsordning	1118
Statsansatt (utenlandsk), arbeid for den norske stat i utlandet		Storingsrepresentanter	
Lønn fra den norske stat.....	1390	Storingsrepresentanter mv.	1177
Lønn fra den norske stat.....	1404	Strandrett	
Statsforetak		Rettigheter i fast eiendom	1042
Aksjeselskap mv. – allment	60	Streikebidrag	
Statsforvaltningen, satser for arbeidsgiveravgift		Streike- og lockoutbidrag.....	623
Ikke fribeløp i sone Ia for statsforvaltningen og helseforetakene....	143	Strike	
Statsråder, skattemessig bosted		Innlønningspris	430
Skattestedet	1177	Strukturvote i fiske, formue	
Statssekretærer, skattemessig bosted		Fiskeritillatelser.....	488
Skattestedet	1177	Strukturvote i fiske, fradragsføring	
Statsselskap, fritaksmetoden		Fiskeritillatelser, generelt.....	489
Generelt.....	585	Student	
Stedbunden beskatning		Stipend	1175
Skattestedet	1150	Student, flyttekostnader	
Steinbrudd, inntekt ved drift		Studenter mv.	502
Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv.	1047	Studenter, norske, skatteplikt til Norge ved opphold i utlandet	
Stiftelse, fritaksmetoden		Studenter	1406
Generelt.....	585	Studenter, skattemessig bosted	
Stiftelse/legat, pensjon		Skoleelever, studenter, mv.....	310
Pensjoner, avløsningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden	904	Studenter, utenlandske, skatteplikt til Norge	
Stiftelser/legat		Studenter	1406
Skattefrie institusjoner mv.	1137	Studiereiser	
Stiftelser/legat, utdeling		Stipend	1175
Utdeling fra stiftelse eller legat.....	625	Studiereise/kongressdeltagelse mv.	1179
Stiftelseskostnader for aksjeselskap, fradrag		Styreansvarsforsikring, arbeidsgiveravgift	
Kostnader ved stiftelse av selskap, nyttegning av aksjekapital og børsintroduksjon	67	Styreansvarsforsikring	132
Stifting av selskap		Styreansvarsforsikring dekket av selskapet	
Selskap med deltakerfastsetting – nyetablering.....	1080	Styreansvarsforsikring	1325
Stille deltaker		Styrehonorar, arbeidsgiveravgift	
Selskap med deltakerfastsetting – allment om deltakerfastsetting	1060	Styrehonorar mv.....	132
Stille deltaker, skattested		Styrehonorar, fra utenlandsk selskap	
Stille deltaker	1153	Styrehonorar	1407
		Styrehonorar fra norsk selskap til person bosatt utland	
		Styrehonorar.....	1407
		Styreleder	
		Lån i arbeidsforhold.....	797
		Stønad	
		Tilskudd – offentlige tilskudd.....	1281
		Stønad til bedring av funksjonsevnen, skattefritak	
		Skattefrie ytelser	1296
		Støtteannonser	
		Reklameinntekter/-kostnader	1001

Telefon		Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv., arbeidsgiveravgift	
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.).....	385	Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv.	129
Telt, reindrift		Tilbakeføring av underskudd	
Telt.....	972	Tilbakeføring av underskudd.....	1306
Terminkontrakt		Tilbakeføring av underskudd, deltaker	
Finansielle instrumenter – begreper.....	424	Tilbakeføring av underskudd.....	1088
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards .	465	Tilbakeføring av underskudd, dødsfall	
Tidfesting		Dødsfall.....	1307
Tidfesting – allment.....	1222	Tilbakelevering fra konkursbo	
Tidfesting – kontantprinsippet.....	1222	Formuesobjekter som ikke inndras i boet eller som tilbakeleveres (abandoneres) fra boet.....	730
Tidfesting – realisasjonsprinsippet.....	1227	Tilfeldige gevinster/inntekter	
Tidfesting, arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser		Tilfeldige inntekter /gevinster.....	1241
Tidspunktet for når ytelse skal tas med i grunnlaget.....	125	Tilfluktsrom, avskrivning	
Tidfesting, erstatning for løpende inntekt		Tilfluktsrom.....	352
Tidfesting av inntekter og kostnader.....	1122	Tilleggsavgift	
Tidfesting, erstatning for tap av formuesobjekt		Bot, gebyr mv.....	319
Gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekt.....	1234	Tilleggspremie til folketrygden, fradragsrett	
Tidfesting av fradrag, misligholdte gjeldsrenter		Næringsdrivendes/oppdragstakers tilleggspremie til folketrygden.....	557
Renter som ikke inngår i regnskap.....	1030	Tilleggsstønad fra folketrygden, skattefritak	
Tidfesting av inntekt, misligholdte renteinntekter		Skattefrie ytelser.....	1296
Hovedregel.....	1007	Tilleggsvederlag ved fisjon	
Tidfesting av tomtegevinst		Fisjonsvederlaget.....	473
Driftsmidler i virksomhet, særlig om tomtegevinster.....	634	Tilleggsvederlag ved fusjon og fisjon....	1101
Tidsbegrensede rettigheter		Tilleggsvederlag ved fusjon	
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel.....	356	Aksjeselskaper, utstedelse av vederlagsaksjer.....	603
Tidsbegrensede rettigheter, tidsbegrensede rettigheter, stetsevarige rettigheter		Tilleggsvederlag ved fusjon og fisjon....	1101
Rettigheter i fast eiendom.....	1042	Tillitsvalgte, bidrag til utdannelse	
Tidsparter		Dekning av tapt arbeidsfortjeneste.....	623
Bolig – tidsparter (time-share).....	278	Tilordning av ikke oppgitt inntekt i aksjeselskap	
Tidspunktet for inntekts- og fradragsføring		Tilordning og klassifisering av ikke oppgitt inntekt i selskap.....	1248
Tidfesting – allment.....	1222	Tilordning av skjermingsfradraget, selskap med deltakerfastsetting	
Tidfesting – kontantprinsippet.....	1222	Tilordning av skjerming.....	1100
Tidfesting – realisasjonsprinsippet.....	1227	Tilordning av virksomhetsinntekt	
Tidsskrifter		Tilordning av virksomhetsinntekt.....	1566
Faglitteratur.....	423	Tilretteleggingstilskudd fra NAV, arbeidsgiveravgift	
Journalister mv.....	719	Tilretteleggingstilskudd fra NAV.....	132
Tidsubegrenset, stetsevarig bruksrett, formue		Tilsidesettelse	
Tidsubegrensede (stetsevarige) bruksretter.....	1043	Tilsidesettelse – allment.....	1246
Tilbakebetaling av lønn, pensjon, trygdeytelser		Tilsidesettelse – bortfall av skatteposisjoner.....	1252
Tilbakeføring av inntekt og kostnad.....	1238	Tilsidesettelse – omgåelse.....	1271
		Tilsidesettelse, internprising	
		Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap.....	1258

Tilskudd		Tomt, gevinst- og tapskonto	
Gaver, tilskudd og understøttelser utenfor arbeidsforhold.....	624	Driftsmidler i virksomhet, særlig om tomtegevinster.....	634
Tilskudd – offentlige tilskudd.....	1281	Tomt, omløpsmiddel	
Tilskudd, Skattefunn		Driftsmidler i virksomhet, særlig om tomtegevinster.....	634
Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn.....	564	Tomt, skille bygning og grunn	
Tilskudd til pensjonsordninger, arbeidsgiveravgift		Grunn/bygning.....	350
Tilskudd til pensjonsordninger.....	112	Tomtefeste, inntekt	
Tiltakspenger, arbeidsmarkedstiltak, skattefritak		Spesielt om tomtefeste.....	1046
Skattefrie ytelser.....	1296	Tort og svie	
Tilvirkning av varer, stedbunden skattlegging		Skadeserstatning.....	1114
Generelt.....	1155	Torvtak, inntekt ved drift	
Tilvirkningskontrakt		Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv.	1047
Virksomhet – arbeid under utførelse.....	1567	TP	
Tilvirkningsverdi for varelager, begrepet		Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap.....	1258
Tilvirkningsverdi.....	1513	Trafikkbøter	
Time-share		Bot, gebyr mv.....	319
Bolig – tidsparter (time-share).....	278	Trailersjåfører	
Tingsinnskudd i selskap med deltakerfastsetting ved etablering		Langtransportersjåfører.....	786
Innskudd av formuesobjekt.....	1082	Transaksjonskostnader	
Tips, arbeidsgiveravgift		Transaksjonskostnader mv.....	1290
Tips.....	132	Transfer pricing	
Tips (Drikkepenger)		Tilsidesettelse – internprising og interessefellesskap.....	1258
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. .	620	Transport av skogsvirke, arbeidsgiveravgift	
Tjenende bygning, fritaksbehandling		Transport av skogsvirke.....	132
Diverse spørsmål vedrørende vilkår for helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter.....	288	Travsport, virksomhet	
Tjenestebolig		Avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet – krav til overskuddsevne.....	1560
Bolig – fri bolig.....	245	Trekkavtale, nordisk	
Tjenestepensjon		Den nordiske trekkavtalen.....	1326
Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon.....	881	Trekkplikt, utenlandsk arbeidsgiver	
Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon.....	884	Skattetrekk.....	1415
Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.	889	Trekkplikt for naturalytelser	
Pensjon – utenlandsk pensjonsordning..	878	Naturalytelser.....	120
Tjenesteyting i virksomhet, tidfesting		Trenere, idrett	
Tjenesteyting når det ikke skjer tilvirkning av gjenstander, hovedregel...	1569	Trenere.....	650
Tomannsbolig		Treningskostnader, særfradrag for sykdomskostnader	
Bolig – realisasjon.....	256	Treningskostnader.....	1215
Bolig – utleie (fritaksbehandling).....	280	Treningssenter og velferdstiltak	
Tom positiv saldo		Helsestudio, treningscentre mv.	1526
Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo.....	330	Tre prosentregelen, fritaksmetoden	
Tomt		Sjablommessig inntektsføring av inntekter som faller inn under fritaksmetoden.....	595
Bolig – realisasjon.....	256	Tre prosentregelen, utdeling fra selskap med deltakerfastsetting	
Tomt.....	1286	Utdeling fra selskap med deltakerfastsetting.....	596
		Trinnskatt	
		Personinntekt – trinnskatt.....	907

Trinnskatt, etterbetaling		Ulovlige inntekter	
Trinnskatt	422	Ulovlige inntekter, fradrag for	
Trygdeavgift		bestikkelser mv.	1298
Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng	909	Ulykkesforsikring	
Utland – grensegjengere	1356	Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring	555
Trygdeavgift, Antarktis		Ulykkesforsikring, minstefradrag	
Generelt	669	Barns syke- og ulykkesforsikring	848
Trygdeavgift, Jan Mayen		Ulykkesforsikringspremie i	
Generelt	669	fagforeningskontingent	
Trygdeavgift, offshoreansatt		Premie inkludert i	
Trygdeavgift	1175	fagforeningskontingent	557
Trygdeytelser		Underbalanse, selskap med	
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser	902	deltakerfastsetting	
Trygdeytelser og andre sosiale ytelser...	1295	Fordeling av formue på deltakerne	1068
Turisme på gårdsbruk, inntekt/fradrag		Underholdsbidrag	
Gårdsturisme	683	Føderåd	617
Tvangsmulkt		Tidfesting – kontantprinsippet	1222
Bot, gebyr mv.	319	Underholdsbidrag, særskilt inntektsfradrag for ungdom	
Tømmerkonto, inntektsutjevning		Særskilt inntektsfradrag i barnepensjon o.l.	185
Tømmerkonto	1164	Underhåndsakord, underskuddsfremføring	
		Gjeldsforhandling/underhåndsakord....	1304
U		Underkurs ved innfrielse av fastrentelån	
Ubenyttet skjerming, selskap med		Innfrielse av fastrentelån før forfall	1004
deltakerfastsetting		Innfrielse av fastrentelån før forfall	1034
Ubenyttet skjerming	1104	Underliggende objekt	
Uerholdelige fordringer, tilknytning til virksomhet		Finansielle instrumenter – begreper	424
Tilknytning til virksomhet	513	Underpris	
Ufrivillig barnløshet, særfradrag for sykdomskostnader		Aksjer – ansattes erverv til underpris....	10
Barnløshet (infertilitet)	1211	Selskap med deltakerfastsetting – oppløsning	1083
Uførepensjon		Underskudd	
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser	902	Underskudd	1300
Særfradrag – lettere nedsatt ervervsevne	1200	Underskudd, i skogbruk	
Ugifte		Underskudd	1171
Samboere	1048	Underskudd, i utland	
Ukeblader, fradragsrett i visse næringer		Utland	1300
Aviser mv. tilgjengelig på arbeidsstedet	182	Underskudd på utgiftsgodtgjørelse, minstefradrag	
Ulempeerstatning		Underskudd på utgiftsgodtgjørelse	849
Ulempeerstatning	1116	Underskuddsfremføring, begrensning i retten	
Ulempeerstatning, realisasjon		Fremføring av underskudd, begrensning av retten til underskuddsfremføring	1303
Ekspropriasjon/ulempeerstatning	926	Ungdom	
Ulempeerstatning på gjenværende eiendom ved påhefte av rettighet		Barn og ungdom	182
Stiftelse av rettighet	1045	Ungdom, gjeldsrenter	
Ulempeerstatning vedrørende gjenværende del av eiendom, utgangsverdi ved realisasjon		Ungdom som er 17 år eller eldre i inntektsåret	1029
Ulempeerstatning	1319	Ungskog, brannerstatning	
		Skadeserstatning	1168

Ungskog, ekspropriasjon		Utdeling, utenlandsk deltaker	
Erstatning ved ufrivillig avvirkning av skog som ikke er hogstmoden.....	1163	Særlig om utdeling til personlig deltaker.....	1485
Ungt Entreprenørskap		Utdeling fra selskap med deltakerfastsetting, tre prosent regelen	
Skattefrie institusjoner mv.	1137	Utdeling fra selskap med deltakerfastsetting	596
Uniform		Utenbygds/-bys skattytere	
Arbeidstøy mv.....	147	Skattestedet	1150
Uniform, militære		Utenlandsk aksjeselskap, hvor selskapet er hjemmehørende	
Uniform.....	581	Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, generelt.....	1433
Uniformsgodtgjørelse		Utenlandsk aksjeselskap, selskapsrettslige regler	
Uniform.....	501	Aksjeselskap og likestilt selskap skattepliktig som hjemmehørende i Norge, men stiftet eller registrert i utlandet, selskapsrettslige regler	60
Uniformsgodtgjørelse, militære		Utenlandsk arbeidsgiver, rimelig lån	
Uniformsgodtgjørelse	582	Lån gitt av utenlandsk arbeidsgiver	798
Unit link		Utenlandsk deltaker i norsk selskap med deltakerfastsetting	
Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring).....	549	Utland.....	1077
Universitet		Utenlandske arbeidstakere, kildeskatt på lønn	
Skattefrie institusjoner mv.	1137	Utland – kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere	1373
Unntaksmetoden, selskap med deltakerfastsetting		Utenlandske diplomater, skatteplikt til Norge	
Bare deler av virksomheten er skattepliktig i Norge.....	1102	Utenlandske diplomater	1429
Unntaksmetoden, unngåelse av dobbeltbeskatning		Utenlandske idrettsutøvere	
Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)...	1438	Artister og sportsutøvere.....	1405
Uoppgitt inntekt, selskap med deltakerfastsetting		Idrett	649
Inntektstillegg ved skjønnsfastsetting av selskapet.....	1102	Utenlandske selskaper, fisjon	
Urealisert valutatap		Fisjon over landegrensene.....	481
Valutagevinst/-tap	1503	Utenlandsk lotteri	
Uselgelige varer i varebeholdning		Tilfeldige gevinster som er skattefrie uavhengig av beløpsgrense	1241
Uselgelige varer	1512	Utenlandsk selskap med deltakerfastsetting, norsk deltaker	
Uselvstendig/selvstendig bolig, definisjon		Utland.....	1077
Selvstendig/uselvstendig bolig.....	316	Utenlandsk skatt, inntektsfradrag	
Uskiftebo		Fradrag i inntekt for utenlandsk skatt	1458
Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	170	Utenlandsk valuta	
Utbytte		Valutagevinst/-tap	1503
Aksjer – utbytte.....	37	Utenlandsstiftet selskap, hvor selskapet er hjemmehørende	
Utdannelse, bidrag til tillitsvalgte		Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, generelt.....	1433
Dekning av tapt arbeidsfortjeneste.....	623	Utenlandsstiftet selskap, selskapsrettslige regler	
Utdanning		Aksjeselskap og likestilt selskap skattepliktig som hjemmehørende i Norge, men stiftet eller registrert i utlandet, selskapsrettslige regler	60
Stipend	1175		
Utdeling			
Selskap med deltakerfastsetting – utdeling	1096		
Utdeling, forholdsmessig skjerming			
Særlig om utdeling til personlig deltaker.....	1485		
Utdeling, norsk deltaker			
Særlig om utdeling til personlig deltaker.....	1485		
Utdeling, selskap med deltakerfastsetting			
Utdeling (vederlagsfri overføring).....	1100		
Utdeling, stiftelser/legat			
Utdeling fra stiftelse eller legat.....	625		

Utenlandstillegg, skatteplikt		Utgiftsgodtgjørelse, besøksreiser til hjemmet	
Utenlandstillegg	1411	Hovedregel	816
Utenriktjenestemenn, bostedsregler for norske i utlandet		Utgiftsgodtgjørelse, oppsplitting, trekkplikt og arbeidsgiveravgift	
Norske utenriktjenestemenn	1428	Oppsplitting av utgiftsgodtgjørelse	118
Utestående fordring		Utgiftsgodtgjørelse, personinntekt	
Fordringer	508	Utgiftsgodtgjørelser	903
Utestående fordringer, tilknytning til virksomhet		Utgiftsgodtgjørelse, trekkplikt	
Tilknytning til virksomhet	513	Utgiftsgodtgjørelser	113
Utflytting, aksjer og andeler		Utgiftsrefusjon, arbeidsgiveravgift	
Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting	1349	Kostnadsrefusjoner	118
Utflytting av selskap		Utland	
Utflytting av aksjeselskap mv.	63	Utland – allment om skatteavtaler	1325
Utland – utflytting av selskap fra Norge	1462	Utland – driftsmiddel som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde	1334
Utflytting fra Norge, opphør av bostedstilknytning		Utland – grensegjengere	1356
Internrett, skattemessig bosted ved utflytting, generelt	1425	Utland – skattemessig bosted	1423
Utflytting fra Norge, skatteposisjoner		Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning	1437
Skatteposisjoner	1436	Utland, arbeidsgiveravgift	
Utflyttingsskatt		Utland	126
Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting	1349	Utland, arbeidsinntekt ved innflytting	
Utflyttingsskatt, selskap		Forskudd på arbeidsinntekt ved innflytting fra utlandet	1224
Utland – utflytting av selskap fra Norge	1462	Utland, arbeidsinntekt ved utflytting	
Utgangsverdi		Etterbetalt arbeidsinntekt ved utflytting til utlandet	1224
Utgangsverdi	1315	Utland, etårsregelen for lønnsinntekter	
Utgift		Generelt	1394
Kostnader – allment om fradrag	736	Utland, finansinntekter bosatte i EØS	
Utgifter som inngår i minstefradraget		Fradrag for gjeldsrenter og skatteplikt for finansinntekter	1414
Eksempler på kostnader som inngår	848	Utland, fordeling av gjeld/gjeldsrenter for innenlandsboende med formue/inntekt i utlandet	
Utgifter uten bilag, trekkplikt		Utland – formue, gjeld og gjeldsrenter ..	1344
Diverse utgifter uten bilag	119	Utland, fri bolig	
Utgiftsgodtgjørelse		Fri bolig i utlandet	245
Bil – godtgjørelse	207	Utland, gjeldsrenter bosatte i EØS	
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge	807	Fradrag for gjeldsrenter og skatteplikt for finansinntekter	1414
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet	811	Utland, opphør av skatteplikt	
Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet	819	Utland – uttak fra norsk beskatningsområde	1465
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting	836	Utland, pendler	
Utgiftsgodtgjørelse	1321	Merkostnader – pendler med hjem i utlandet	841
Utgiftsgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift		Utland, uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde	
Utgiftsgodtgjørelser	113	Utland – uttak fra norsk beskatningsområde	1465
Utgiftsgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift hvor utbetaling skjer før kostnadene pådras			
Utbetaling skjer før kostnadene pådras ..	113		
Utgiftsgodtgjørelse, arbeidsopphold utenfor hjemmet			
Godtgjørelse for kost og/eller losji	829		

Utleie		Utviklingskostnader	
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne.....	224	Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag.....	562
Bolig – utleie (fritaksbehandling).....	280	Forsknings- og utviklingskostnader – Skattefunn	564
Bolig – utleie (regnskapsbehandling)	296		
Innbo og løsøre	652		
Vedlikehold.....	1514		
Utleie av bygninger, virksomhet eller kapitalavkastning			
Utleie av bygninger.....	1559	Valuta	
Utleie av formuesobjekt, beregnet personinntekt		Valutagevinst/-tap	1503
Utleie av hele formuesobjektet	400	Valutalån	
Utleiehytte, avskrivning		Generelt.....	1508
Boligbygg, kortidsutleie av boliger og hytter	348	Valutaswap	
Utleiehytte i jord- og skogbruk, realisasjon		Finansielle instrumenter – renteswap, valutaswap og rente- og valutaswap	461
Hytter	704	Vannfall, realisasjon	
Utleie til arbeidsgiver/eget aksjeselskap i bolig eller fritidseiendom		Vannfall, forekomster av sand, grus mv.	704
Utleie til arbeidsgiver, eget selskap	294	Vannfallsrettighet	
Utleie til nærstående		Rettigheter i fast eiendom	1042
Utleie til arbeidsgiver, eget selskap	294	Vannforsyningsanlegg i jordbruket	
Utleie til samboer		Vannforsyningsanlegg	692
Utleie til arbeidsgiver, eget selskap	294	Varebegrepet	
Utlending, skatteplikt		Hva er varebeholdning.....	1511
Generelt.....	1424	Varebeholdning	
Utlendinger, minstefradrag		Hva er varebeholdning.....	1511
Utland.....	845	Varebeholdning, dokumentasjon	
Utlån av verdipapirer		Dokumentasjon av varebeholdning.....	1514
Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)	1540	Varelager	
Utrangering av driftsmidler, saldoreglene		Hva er varebeholdning.....	1511
Utrangering av driftsmiddel som innebærer realisasjon	340	Varebeholdning.....	1511
Utskifting av gjenstand, skille mot vedlikehold		Varelager, dokumentasjon	
Skillet vedlikehold/utskifting av selvstendig formuesobjekt	1519	Dokumentasjon av varebeholdning.....	1514
Uttak		Vareproduksjon, stedbunden skattlegging	
Bil – realisasjon/uttak	223	Generelt.....	1155
Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester.....	1489	Varer	
Uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, gevinstbeskatning		Varebeholdning.....	1511
Utland – uttak fra norsk beskatningsområde.....	1465	Varetellingsliste	
Uttreden		Dokumentasjon av varebeholdning.....	1514
Selskap med deltakerfastsetting – realisasjon av andel	1090	Variabel referansestørrelse	
Uttvalgsgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift		Finansielle instrumenter – begreper.....	424
Styrehonorar mv.....	132	Varig driftsmiddel	
		Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi.....	322
		Varmeanlegg	
		Fyringsanlegg/varmeanlegg.....	682
		Vassdrag, stedbunden skattlegging	
		Hva er fast eiendom	1153
		Vassdragsrettighet	
		Rettigheter i fast eiendom	1042
		Vederlag	
		Utgangsverdi	1315
		Vederlag, andel tilfaller medarving	
		Andel av salgsvederlag for medarvinger	177
		Vederlagsfri bruk, kostnader	
		Fri bolig for andre	250

Vederlagsfri bruk, selskap med deltakerfastsetting			
Vederlagsfri bruk av selskapets eiendeler	1101		
Vederlagsfri bruk, vedlikehold			
Fri bolig for andre	250		
Vederlagsfri bruk, verdsetting ved bruk av selskapets eiendeler			
Vederlagsfri bruk av selskapets eiendeler	1101		
Vederlagsfri bruk av bolig			
Bolig – fri bolig	245		
Vederlagsfri overføring, selskap med deltakerfastsetting			
Utdeling (vederlagsfri overføring)	1100		
Vederlagsfri overføring til nærstående, selskap med deltakerfastsetting			
Overføringer til andre enn deltakeren	1101		
Vederlag ved oppsigelse			
Skadeserstatning	1114		
Vedlikehold			
Vedlikehold	1514		
Vedlikehold, vederlagsfri bruk			
Fri bolig for andre	250		
Vedsalg, jordbruksfradrag			
Spesielt om nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved	699		
Vei, avskrivning			
Veianlegg	353		
Vei, fradragføring			
Hvilke driftsmidler verdiforringes ikke ved slit og/eller elde	327		
Vei i skogbruk, fradragføring			
Skogsveier	1170		
Veirett			
Rettigheter i fast eiendom	1042		
Velferdstiltak			
Velferdstiltak	1522		
Vennarbeid			
Bolig – eget arbeid	234		
Verdifall, rett til avskrivninger			
Krav til risikoen for driftsmidlets verdifall for rett til avskrivning/direkte fradragføring	326		
Verdioverføring, selskap med deltakerfastsetting			
Utdeling (vederlagsfri overføring)	1100		
Verdipapirer			
Verdipapirer	1528		
Verdipapirfond	1533		
Verdipapirfond			
Verdipapirfond	1533		
Verdipapirfond, fritaksmetoden			
Generelt	585		
Verdipapirfond	586		
Verdipapirfond, kildeskatt			
Intern rett, bosatt/hjemmehørende i utlandet	1364		
Verdipapirfond i utlandet, formue og inntekt av andeler			
Norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond	1366		
Verdipapirlån			
Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)	1540		
Verdipapirregister, fradragrett for gebyrer			
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.	631		
Verdsetting av skog			
Generelt	1159		
Verge, godtgjørelse			
Vergemål	1548		
Vergemål			
Vergemål	1548		
Verktøy			
Verktøygodtgjørelse	1172		
Verktøygodtgjørelse			
Verktøygodtgjørelse	1172		
Verktøyhold			
Verktøygodtgjørelse	1172		
Verktøyhold	1325		
Vern av skog, skattefritak			
Generelt	709		
Verne- og vareklær			
Arbeidstøy mv.	147		
Vernepliktige			
Forsvarspersonell	580		
Vernet skog, formue			
Vern av skog	1161		
Verpehøner, formuesverdi			
Verpehøner og kyllinger	675		
Vervet personell			
Forsvarspersonell	580		
Veterankjøretøy			
Innbo og løsøre	652		
VHF			
Radiotelefon	390		
VHF-radio i fiske			
Kommunikasjonsutstyr	492		
Vindkraftverk, avskrivning			
Vindkraftverk, saldoavskrivning	353		
Vindmøller, avskrivning			
Vindkraftverk, saldoavskrivning	353		
Virket i virksomheten, beregnet personinntekt			
Virket i virksomheten, generelt	404		

Virksomhet		Yrkesreise	
Enkeltpersonforetak – allment.....	391	Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge.....	807
Virksomhet – allment.....	1549	Merkostnader – besøksreiser til hjemmet.....	811
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform.....	1570	Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet.....	819
Virksomhet – opphør av virksomhet.....	1580	Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting.....	836
Virksomhet – opphør av virksomhet.....	1580	Særlig om kostgodtgjørelse ytet etter satser og vilkår fastsatt i satsforskriften 2023.....	839
Virksomhet, tidfesting		Yrkesskadeerstatning	
Tidfesting – realisasjonsprinsippet.....	1227	Skadeserstatning.....	1114
Virksomhet i Norge for utenlandsk skatt- yter		Yrkesskadeerstatning fra folketrygden, skattefritak	
Utland – virksomhetsinntekter.....	1477	Skattefrie ytelser.....	1296
Utland – virksomhetsinntekter.....	1477	Yrkesskadeforsikring	
Virksomhet i utlandet		Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring.....	555
Utland – virksomhetsinntekter.....	1477	Yrkesskadeforsikring, arbeidsgiveravgift	
Utland – virksomhetsinntekter.....	1477	Yrkesskadeforsikring.....	132
Virksomhet på kontinentalsokkelen		Ytelser fra folketrygden, minstefradrag	
Særlig om virksomhet mv. på den norske kontinentalsokkelen.....	1488	Pensjoner, livrente, skattepliktig understøttelse o.l., generelt.....	846
Virksomhetsinntekt/-fradrag			
Generelt.....	1564	Æ	
Virksomhetsinntekt mindreårige barn		Æres- og kulturpris	
Mindreårige barn.....	1063	Unntak.....	919
Vitenskapelig forskning, fradrag for tilskudd		Ø	
Tilskudd til yrkesopplæring og vitenskapelig forskning.....	630	Økonomisk skade	
Vogntog, saldogruppe		Skadeserstatning.....	1114
Saldogruppe c, vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede.....	332	Østers	
Våningshus på gårdsbruk		Akvakultur (havbruk).....	93
Bolig – utleie (fritaksbehandling).....	280	Å	
Våningshus på gårdsbruk, inntekt og fradrag		Åndsverk	
Bolig.....	678	Opphavsretter.....	863
Våningshus på gårdsbruk, realisasjon		Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år.....	917
Særlig om våningshuset.....	705	Årsoppgjør	
W		Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt.....	961
Walkie talkie, reindrift		Årsregnskap	
Walkie talkie.....	973	Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt.....	961
Warrants		Årsregnskapsplikt, tidfesting	
Finansielle instrumenter – begreper.....	424	Tidfesting – realisasjonsprinsippet.....	1227
WGI-spill, klassifisering av inntekt		Åsetesavslag	
Pyramidedeltakelse.....	1554	Åsetesavslag.....	661
Y		Åsetesrett og inngangsverdi	
Yrkesbil		Åsetesavslag.....	661
Biler eiet/leaset av personlige skattytere	204		
Yrkesopplæring, fradrag for tilskudd			
Tilskudd til yrkesopplæring og vitenskapelig forskning.....	630		

